



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá D.C., cinco (05) de diciembre de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2016-01395-01 (26073)
Demandante: Vitalis S.A. CI
Demandada: DIAN

Temas: 2011. Renta. Corrección provocada por la liquidación oficial. Regla de correspondencia. Deducciones. Causalidad y necesidad de los gastos.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide los recursos de apelación¹ interpuestos por las partes contra la sentencia proferida el 16 de octubre de 2020, por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que resolvió (índice 35):

Primero: Declarar la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión 312412015000020, del 17 de febrero de 2015 y la Resolución 001732, del 08 de marzo de 2016, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

Segundo: Modificar la declaración de corrección nro. 91000134527991, del 17 de abril de 2015, correspondiente al impuesto sobre la renta del año gravable 2011, de acuerdo con la liquidación que obra en la parte motiva de esta providencia. Declarar que la sanción por inexactitud a cargo de la sociedad demandante es la contenida en la parte motiva de la providencia.

Tercero: Negar las demás pretensiones de la demanda.

Cuarto: No se condena en costas.

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

Con la Liquidación Oficial de Revisión 312412015000020, del 17 de febrero de 2015 (ff. 1461 a 1480 caa), la demandada modificó la autoliquidación del impuesto sobre la renta de la actora, correspondiente al año gravable 2011, en el sentido de rechazar gastos operacionales de administración y de ventas e imponer sanción por inexactitud. Mediante declaración de corrección, la actora se allanó parcialmente a las glosas de la Administración (f. 9 caa). Al decidir el recurso de reconsideración, mediante la Resolución 001732, del 08 de marzo de 2016 (ff. 3843 a 3859 caa), la autoridad fiscal desestimó la referida corrección porque no se acreditó el pago de la sanción por inexactitud reducida conforme a la imputación de pagos ordenada por el artículo 804 del ET y, en consecuencia, confirmó la liquidación oficial de revisión.

¹ El expediente entró al despacho sustanciador el 28 de enero de 2022 (índice 3. Esta y las demás menciones de «índices» aluden al historial de actuaciones registradas en el repositorio informático Samai).



Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la actora formuló las siguientes pretensiones (f. 6):

Primera: Que son nulos los siguientes actos administrativos, por haber sido expedidos con violación a las normas en las que hubieren tenido que sujetarse:

1. Liquidación Oficial de Revisión 312412015000020, del 17 de febrero de 2015, notificada el 18 de febrero de 2015, proferida por la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de Bogotá de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, mediante la que se determinó oficialmente el impuesto sobre la renta correspondiente al periodo fiscal 2011 de la sociedad demandante y se impuso sanción de inexactitud.

2. Resolución 001732, del 08 de marzo del 2016, notificada personalmente el 14 de marzo del mismo año, mediante la cual la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales resolvió en forma negativa el recurso de reconsideración interpuesto en contra de la liquidación oficial de revisión anterior.

Segunda: A título de restablecimiento del derecho, se declare la firmeza de la declaración privada del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2011, identificada con sticker nro. 91000134527991, del 23 de abril del 2012, en la que se registró un saldo a favor de \$1.356.778.000.

A los anteriores efectos, invocó como normas violadas los artículos 29 de la Constitución; 105, 107, 121, 647 y 711 del ET; 3.º del CPACA; 66 y 67 del Decreto 187 de 1975; y 1.º del Decreto 259 de 1992, bajo el siguiente concepto de violación (ff. 13 a 68):

Adujo que los actos demandados fueron proferidos con falsa motivación, al rechazar la corrección que practicó a su autoliquidación del impuesto para allanarse parcialmente a las glosas, siendo que aportó las pruebas del pago de la sanción reducida con la respuesta al requerimiento especial y el recurso de reconsideración. También por omitir valorar los medios probatorios que acreditaban la deducibilidad de los gastos rechazados.

En cuanto a los gastos de administración por comisión de ventas y consultorías en el exterior, alegó que su contraparte infringió el debido proceso, el derecho de defensa y la correspondencia que debe haber entre los actos de la actuación administrativa, toda vez que cambió el sustento para desconocerlos. Al respecto, señaló que en el acto previo propuso rechazar la comisión porque no se efectuó su pago en el periodo gravable como lo exigía el artículo 121 del ET, y calificó los pagos por consultoría como «asesoría técnica». En cambio, en el acto definitivo fundó el rechazo en que no estaba acreditada la relación de causalidad entre la comisión y la actividad lucrativa, y calificó la consultoría como «asistencia técnica», mientras que consideró que era un «servicio técnico» al decidir el recurso de reconsideración.

Defendió la deducción de la comisión de ventas, para lo cual explicó que la pagó a una entidad extranjera que actuó como su agente comercial para conseguir clientes en el exterior a cambio del 10% del valor de las ventas. Adujo que contrario a lo alegado por la demandada, ese pago tenía relación de causalidad con su actividad productiva, pues le permitió desarrollar el negocio en el extranjero; fue necesario, ya que sin la labor de esa entidad no habría podido materializar las ventas en el exterior que estaban demostradas con las facturas y las declaraciones de exportación; y era proporcional a su utilidad. Agregó que el gasto estaba debidamente soportado con el contrato que era el documento equivalente a la factura en las operaciones realizadas con extranjeros por disposición del artículo 5.º del Decreto 3050 de 1997 (entonces vigente) y que era improcedente exigir prueba del pago efectivo para la deducción, pues estando obligada a llevar contabilidad



por el sistema de causación la erogación se causó cuando surgió la obligación de pagar.

Sobre los gastos originados en la consultoría que le prestó un no residente, expuso que en el curso de la actuación administrativa admitió que \$55.545.673 no eran deducibles por corresponder a «reembolso de gastos» y, por ende, corrigió su autoliquidación tributaria. Insistió en que esa corrección debía admitirse por cuanto acreditó el pago de la sanción reducida, y defendió la deducción del monto restante, ya que se trató del pago de servicios de consultoría cuya aminoración de la base gravable no exigía el registro del contrato.

Discutió la calificación de «*asistencia técnica*» dada por su contraparte a ese servicio con sustento en la denominación de las cuentas contables y la descripción contenida en las cuentas de cobro, porque las prestaciones fueron las de una consultoría, conforme lo dispuesto en el artículo 32 de la Ley 80 de 1993, *i.e.* asesorías para el desarrollo de nuevos productos, adquisición de equipos especializados, cumplimiento de asuntos regulatorios y toma de decisiones de alta gerencia, y análisis de mercados. En línea con ello, aseguró que para la prestación de esos servicios no hubo desplazamiento de personal, aplicación o importación de tecnología ni transferencia de conocimiento, que serían los elementos de una asesoría técnica. Con todo, alegó que sí registró el contrato antes que finalizara el periodo gravable, el 29 de diciembre de 2011.

En torno a los gastos de ventas, se opuso al rechazo de los pagos por «*aguinaldo a empleados*» en Costa Rica, para lo cual afirmó que eran un pago laboral obligatorio conforme a la legislación de ese país, aportada al procedimiento administrativo con presentación ante notario. Adujo que esas expensas cumplían con los requisitos del artículo 107 del ET, en tanto contribuyeron a la generación de ingresos en esa jurisdicción y, por ser obligatorias, su incumplimiento le habría acarreado sanciones legales. Asimismo, censuró que se rechazaran los gastos de «*alojamiento*» en los que incurrió por la asistencia de sus empleados a dos eventos de lanzamiento de nuevos productos oftalmológicos y hemoderivados, puesto que, en su criterio, la participación en esos encuentros era común en el sector farmacéutico y contribuyó a aumentar sus ventas. Explicó que, si bien las facturas identificaron a cuatro personas naturales, demostró que estaban vinculadas a su operación con los contratos laborales y el certificado sobre las funciones que desempeñaban en el área comercial.

En cuanto a las expensas por viáticos a una convención internacional de ventas en el exterior, argumentó que eran expensas asociadas a su actividad lucrativa y necesarias para la capacitación de sus empleados en mercadeo, tal como lo reconoció esta Corporación en sentencia del 13 de marzo de 2014 (exp. 19416 CP: Martha Teresa Briceño de Valencia). Reiteró que acreditó su vinculación laboral con los asistentes al evento mediante los contratos de trabajo y el certificado de las funciones. También, discutió el rechazo del reintegro de gastos por un viaje al extranjero de uno de sus directivos, el cual tuvo como propósito visitar a proveedores y clientes potenciales en ese país y que al final se concretó en el acuerdo de distribución que obra en el expediente.

Por lo anterior, se opuso a la sanción por inexactitud impuesta, aduciendo que no incurrió la conducta infractora y que, de haberlo hecho, se le debía exonerar de la multa, ya que la infracción obedecería a estar incurso en un error exculpatorio.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de su contraparte (ff. 436 a 461), para lo cual advirtió que esta judicatura carecía de competencia para decidir sobre la validez de la



corrección provocada por el acto definitivo porque la actora omitió plantear reparos a su rechazo. Negó haber violado la regla de correspondencia, pues los actos acusados versaron sobre las mismas glosas y solo mejoró los argumentos para sustentarlas.

Invocando el artículo 121 del ET, defendió el rechazo de la comisión pagada a una entidad extranjera, porque su aminoración de la base gravable procedería en el periodo en el que se efectuó su pago y no en el de causación contable. Añadió que la actora tampoco probó la relación causal de esa expensa con la actividad económica, pues en el expediente no obraba prueba de que los clientes del exterior los consiguió por la gestión de la contratista ni de las gestiones que realizó.

Defendió que era improcedente la deducción de los pagos realizados a un no residente, porque la actora omitió registrar el contrato, siendo que las prestaciones de este se embarcaban en una «*asistencia técnica*» conforme a lo señalado en el artículo 2.º del Decreto 2123 de 1975 (codificado en el artículo 1.2.1.2.1 del DURT, Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en materia tributaria), y aseguró que contrario a lo alegado por la demandante, el adiestramiento del personal no era un elemento esencial de ese contrato. Agregó que en cualquier caso, sería improcedente la deducción de esos pagos, toda vez que su contraparte incumplió el deber de verificar que el proveedor estuviera inscrito en el RUT (registro único tributario) como responsable del régimen común del IVA (impuesto sobre las ventas) calidad que adquirió por el monto de los ingresos del contrato y que, si se considerara que no era responsable de ese impuesto por su condición de no residente, de todas formas sería improcedente la aminoración debido a que la actora omitió retener y pagar el IVA generado en esa operación.

Frente a los pagos al personal en Costa Rica, alegó que no eran deducibles porque incumplían el requisito de causalidad y no estaban asociados a la percepción de ingresos en el país, como lo exigía el artículo 121 del ET. En relación con los demás gastos de ventas rechazados, sostuvo que no estaba acreditado su nexo causal con la actividad lucrativa ni eran necesarios para esta.

Por último, defendió la multa impuesta a título de sanción por inexactitud, argumentando que su contraparte incurrió en la conducta infractora por declarar deducciones improcedentes, sin demostrar la causal exculpatoria alegada.

Sentencia apelada

El tribunal accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda sin condenar en costas (índice 35). Reconoció la validez de la corrección a la autoliquidación del impuesto provocada por la liquidación oficial de revisión, porque la demandante acreditó el pago de la sanción reducida con los recibos correspondientes.

Negó la transgresión de la regla de correspondencia, porque los hechos cuestionados fueron los mismos durante todo el procedimiento de revisión, *i.e.* el rechazo de los «*gastos operacionales de administración*» incurridos en el exterior. Al respecto, avaló el rechazo de la comisión pagada a una entidad extranjera porque si bien estuvo de acuerdo con la actora en que la causación fiscal de esas expensas ocurrió cuando nació la obligación de pagarlas al margen del pago efectivo (artículos 104 y 105 de ET), consideró que la demandante omitió demostrar su relación de causalidad con la actividad económica. Esto toda vez que no obraba en el plenario prueba de que la gestión de la entidad del exterior hubiera generado ventas en el año gravable.



En cambio, juzgó que procedía la deducción de los pagos por consultoría y asistencia técnica, dado que la contribuyente sí registró el contrato y con ello cumplió el requisito dispuesto en el artículo 1.º del Decreto 259 de 1992.

Frente a los gastos operacionales de ventas, avaló el rechazo de los pagos por «*aguinaldo a empleados*» en Costa Rica, pues consideró que ese rubro no tenía relación de causalidad con la actividad generadora de renta ni era una erogación necesaria o acostumbrada en la industria de la actora. También juzgó que era improcedente la deducción de los gastos de «*alojamiento*», ya que se omitió demostrar que estaban asociados a los ingresos generados por la demandante en el periodo discutido. En cambio, avaló la aminoración de la base gravable con las erogaciones en las que incurrió para la asistencia de los empleados a una convención internacional de ventas, porque eran frecuentes entre las entidades farmacéuticas y solo representaron el 0,059% de la renta líquida del periodo. Por otra parte, negó la deducción del reembolso de gastos por un viaje al exterior a un empleado del nivel directivo, toda vez que no se demostró su nexo causal con los ingresos, ya que no había una relación temporal entre las fechas del viaje y el contrato de distribución que suscribió con un cliente ubicado en ese país.

En vista de lo anterior, avaló la sanción por inexactitud impuesta, pero ajustada conforme a los cargos de nulidad que prosperaron y al principio de favorabilidad en materia punitiva.

Recursos de apelación

Ambas partes apelaron la decisión del *a quo*.

La actora (índice 39) insistió en que su contraparte violó la regla de correspondencia y sus derechos al debido proceso y a la defensa al modificar en el acto definitivo el sustento para rechazar la deducción de la comisión de ventas pagada a una entidad del exterior y de honorarios sufragados a un no residente que le prestó servicios de consultoría. Al efecto, indicó que en el acto previo la demandada basó la glosa en que no estaba probado el pago de la comisión en el periodo gravable como lo exigía el artículo 121 del ET, pero en la liquidación oficial de revisión sostuvo que se omitió comprobar el nexo causal entre esa expensa y la actividad económica, impidiéndole controvertir este último argumento desde la respuesta al acto preparatorio. En cuanto a los pagos al no residente, aseguró que lo que varió fue la calificación del contrato, pues en el acto previo dijo que era una «*asesoría técnica*», en la liquidación oficial de revisión aseguró que era una «*asistencia técnica*» y al decidir el recurso de reconsideración lo calificó como «*servicio técnico*».

En cuanto al fondo, adujo que demostró que suscribió un contrato de agencia comercial con una sociedad extranjera para la promoción de sus productos en el exterior a cambio del 10% del valor de las ventas realizadas. Explicó que, contrario a lo señalado por el *a quo*, estaba demostrada la relación de causalidad entre la comisión pagada y su actividad lucrativa que consistió, entre otras, en la comercialización de bienes en el extranjero. Adujo que los informes de presentación y referenciación de clientes, las facturas y declaraciones de exportación acreditaban que las labores de la contratista llevaron a la consecución de clientes en el extranjero y que, aunque las actividades de promoción se hubieran desarrollado en periodos anteriores, fue en el periodo gravable que se concretaron las ventas cumpliéndose la condición para efectuar el pago de la comisión.

Reiteró que los pagos por «*aguinaldo a empleados*» en Costa Rica tenían relación de causalidad con su actividad y fueron necesarios, porque tuvo que contratar personal para el desarrollo de su actividad económica en ese país y ese era un pago obligatorio conforme a las normas laborales de este, cuyo incumplimiento le habría conllevado litigios



y posibles indemnizaciones. Añadió que el gasto era proporcional, en tanto representó menos del 1% de sus ventas en ese país. Asimismo, defendió la aminoración de la base gravable con los gastos por «alojamiento» para la capacitación de los empleados, puesto que el nexo causal y la necesidad no debía verificarse por la generación de ingresos, como lo entendió el tribunal, sino por la relación con la actividad económica y con criterio comercial, estando demostrado en el caso que el evento al que asistieron los empleados fue relevante para su capacitación en la comercialización de los productos a través de una línea de visitas y plan de mercadeo. También insistió en que era deducible el reembolso de gastos a un empleado directivo por un viaje al extranjero que permitió consolidar las relaciones comerciales con un cliente ubicado en ese país. Aseguró que, aunque el contrato de distribución se hubiere suscrito con anterioridad a su desplazamiento, fue con ocasión de ese viaje que se comenzaron a recibir los pedidos, de manera que estaba suficientemente acreditada la relación de causalidad y necesidad de esas expensas con su actividad económica.

Por lo anterior, se opuso a la sanción por inexactitud, alegando que no incurrió en la conducta infractora y que de haberlo hecho, sería como consecuencia de un error en la comprensión de las normas aplicables. Pidió que si se avalaba la sanción, se mantuviera su tasación conforme al principio de favorabilidad en materia punitiva.

Por su parte, la demandada (índice 37) sostuvo que el tribunal actuó sin competencia al declarar la validez de la corrección provocada por la liquidación oficial de revisión, siendo que ello no hizo parte de las pretensiones ni de los cargos de nulidad formulados en la demanda. Por ende, en su criterio, se configuró la causal de nulidad dispuesta el artículo 133.1 del CGP (Código General del Proceso, Ley 1564 de 2012). Con todo, adujo que era improcedente reconocerle efectos jurídicos a esa declaración porque no se pudo establecer el pago de la sanción reducida, conforme al artículo 804 del ET.

Adujo que aun con el registro del contrato era improcedente la deducción de los pagos por los servicios de consultoría y asistencia técnica prestados por un no residente, toda vez que la demandante omitió verificar que estuviera inscrito en el régimen común del IVA y soportar las operaciones mediante facturas. Agregó que, incluso si se aceptara que ello era improcedente, la actora omitió practicar la retención en la fuente de ese impuesto como lo exigía el ordinal 2.º del artículo 5.º del Decreto 3050 de 1997. También se opuso a la deducción de los gastos en los que incurrió la actora en el marco de una convención de ventas porque en su opinión, las pruebas aportadas no demostraban que este coadyuvó a la obtención de ingresos o que fuera necesario por originarse en el cumplimiento una obligación legal o empresarial o por ser acostumbrado entre las entidades del sector. Al respecto, discutió que los registros fotográficos y la lista de asistentes al evento fueran suficientes para acreditar esos requisitos.

Alegatos de conclusión

Las partes reiteraron los argumentos expuestos en las etapas procesales previas (índices 27 y 28). El ministerio público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos de apelación formulados por las partes, contra la sentencia de primera instancia que accedió



parcialmente a las pretensiones de la demanda, sin condenar en costas.

1.1- En primer lugar, se deberá establecer si el *a quo* actuó sin competencia al reconocer que era válida la corrección a la autoliquidación del impuesto presentada por la actora con ocasión de la liquidación oficial de revisión, en la medida en que ello no hacía parte de la litis planteada con la demanda. En caso negativo, se decidirá si la actora acreditó el pago de la multa reducida para que se admitiera esa corrección. En seguida, corresponderá definir si la demandada vulneró la regla de correspondencia por modificar en el acto definitivo el sustento para rechazar la aminoración de la base gravable con las comisiones de venta que pagó la actora a una entidad extranjera y si, en cualquier caso, ese era un gasto deducible conforme a lo dispuesto en el artículo 107 del ET. Posteriormente, se determinará si procedía la deducción de los gastos por «*aguinaldo a empleados*» en Costa Rica, por «*alojamiento*» para la capacitación de los empleados, por una convención de ventas de la industria farmacéutica y por un viaje al extranjero de un empleado directivo. Por último y de ser el caso, se decidirá sobre la juridicidad de la sanción por inexactitud.

1.2- Pero la Sala pone de presente que no se pronunciará sobre la improcedencia del gasto por consultoría y asistencia técnica referido por la demandada en el recurso de apelación como quiera los fundamentos para el rechazo que plantea quedaron superados en el procedimiento de revisión cuando aceptó que por tratarse de un proveedor del exterior no era responsable del IVA en el país y que estaba debidamente demostrado que la actora practicó la retención en la fuente de ese impuesto al momento del pago (ff. 3850 a 3853 vto. caa), lo que explica por qué esos argumentos no fueron rebatidos por el extremo activo en los cargos de violación de la demanda y por qué no se estudiaron por el tribunal de primera instancia.

Entonces, dado que los actos acusados sustentaron el rechazo de esa expensa únicamente en la falta de registro del contrato (f. 3853 vto. caa) y ello fue desestimado por el tribunal, sin que la demandada presente reparos al respecto en esta instancia no procedería su estudio. Al respecto, la Sala reitera que los actos demandados son el objeto y el límite del control de legalidad que ejerce la jurisdicción de lo contencioso-administrativo, de manera que abordar esos cargos que formula la demandada en el recurso de apelación conduciría a violar los derechos al debido proceso y a la defensa y contradicción de la parte actora que, como se vio, promovió la demanda para enervar la argumentación contenida en el acto que resolvió el recurso de reconsideración, en tanto mantuvo el rechazo porque supuestamente se había omitido el registro del contrato. Lo anterior, también lleva a la Sala a descartar el estudio de la contravención a la regla de correspondencia que plantea la demandante por las distintas calificaciones que realizó la demandada de ese acuerdo, por cuanto a la actora no le asiste interés para apelar, como quiera que el tribunal reconoció la deducibilidad de esa expensa y, por consiguiente, anuló los actos demandados con relación a esa glosa (sentencia del 12 de diciembre de 2014, exp. 19121, C.P: Jorge Octavio Ramírez).

Análisis del caso concreto

2- En primer lugar, invocando el ordinal 1.º del artículo 133 del CGP, la demandada pide que se declare una nulidad procesal, toda vez que el tribunal excedió su competencia al decidir sobre un asunto que no fue planteado en la demanda, *i.e.* la validez de la corrección a la autoliquidación del impuesto provocada por la liquidación oficial de revisión. Asegura que al decidir el recurso de reconsideración desestimó esa declaración porque la actora omitió demostrar el pago de la sanción reducida y como con la demanda prescindió de rebatir esa decisión, en su opinión, esta judicatura carecía de competencia



para pronunciarse al respecto. En todo caso, plantea que habría lugar a excluirle efectos jurídicos a esa liquidación privada debido a que no logró comprobarse el pago de la sanción reducida atendiendo a la imputación de pagos que ordena el artículo 804 del ET.

Al respecto, la Sala advierte que, aunque la demandada afirma que la decisión del *a quo* configura la causal de nulidad procesal dispuesta en el ordinal 1.º del artículo 133 del CGP, al sustentar el cargo plantea argumentos sobre la congruencia de la decisión con los cargos de la demanda que será el problema jurídico que definirá la Sala, para establecer si el tribunal contravino el principio de congruencia externa de la sentencia al resolver sobre la validez de la corrección a la autoliquidación del impuesto presentada por la demandante en el término para interponer el recurso de reconsideración, siendo que ello no fue planteado como cargo de nulidad en la demanda. En caso negativo, deberá definirse si la actora acreditó el pago de la multa por inexactitud reducida y por ende, debía admitirse la validez de la corrección a la liquidación privada del impuesto.

2.1- Sobre el alcance de las decisiones judiciales, el artículo 281 del CGP dispuso que *«la sentencia deberá estar en consonancia con los hechos y las pretensiones aducidos en la demanda y en las demás oportunidades que este código contempla y con las excepciones que aparezcan probadas y hubieren sido alegadas si así lo exige la ley»*, al tenor de lo cual, el artículo 187 del CPACA previó que *«la sentencia tiene que ser motivada»* para lo cual deberá contener *«un breve resumen de la demanda y de su contestación y un análisis crítico de las pruebas y de los razonamientos legales, de equidad y doctrinarios estrictamente necesarios para fundamentar las conclusiones»*.

A partir de esas normas, esta Sección ha precisado que el principio de congruencia de la sentencia *«busca la protección del derecho de las partes a obtener una decisión judicial certera sobre el asunto puesto a consideración del juez»*², y *«exige de una parte que exista armonía entre la parte motiva y la parte resolutive de la misma, lo que se denomina congruencia interna, y de otra, que la decisión que ella contenga, sea concordante con lo pedido por las partes tanto en la demanda, como en el escrito de oposición, denominada congruencia externa, es decir, se tome la decisión conforme se ha marcado la controversia en el proceso»*³. Bajo esos lineamientos, el principio de congruencia de la sentencia se acredita cuando la decisión judicial se enmarca en la discusión planteada por las partes del proceso, pues *«el juez debe resolver la controversia jurídica puesta a su consideración atendiendo los aspectos delimitados por las propias partes, de manera que no le es dable pronunciarse o conocer sobre puntos no discutidos, es decir, debe existir unidad temática y consecuente»* entre el fundamento de los actos demandados, las pretensiones de la demanda, las razones fácticas y jurídicas que la fundamentan, los argumentos de oposición a las mismas y la decisión sobre estos aspectos (sentencia del 22 de junio de 2023, exp. 26965, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello).

2.2- En el caso *sub examine*, la autoridad tributaria desconoció la corrección a la autoliquidación que presentó la actora en la oportunidad para interponer el recurso de reconsideración porque *«no se pudo determinar de acuerdo a la información que reposa en la obligación financiera que la contribuyente haya cancelado la sanción liquidada y reducida, debido a la necesidad de aplicar la imputación de pagos prevista en el artículo 804 del ET (folio 1675), requisito indispensable para la aceptación de la declaración provocada en los términos-del artículo 713 del ET»* (f. 3849 vto. caa).

² Sentencias del 01 de agosto de 2017 (exp. 24074, CP: Jorge Octavio Ramírez) y del 10 de junio y del 05 de agosto de 2021 (exps. 24283 y 23593, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto).

³ Al respecto se pueden consultar, entre otras, las sentencias del 16 de agosto de 2002 (exp. 12668, CP: Juan Ángel Palacio Hincapié), reiterada en sentencias del 14 de junio de 2018 y 03 de diciembre de 2020 (exps. 20821 y 25175, CP: Milton Chaves García); del 08 de marzo de 2019 (exp. 22963, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), entre otras.



Contrario a lo señalado por la demandada, se verifica que con la demanda con la que acudió ante esta judicatura la actora rebatió esa decisión de su contraparte, indicando que incurrió en una indebida valoración probatoria por señalar que «*el recibo oficial de pago de la corrección no fue allegado y que por lo tanto no pudo constatar el pago efectuado*», siendo que estos «*fueron allegados al expediente con la respuesta al requerimiento especial y con el recurso de reconsideración, pero que por circunstancias desconocidas no fueron vistos*» por la demandada. Para el efecto, además, identifica «*los recibos oficiales de pago nros. 4907924653838 y 4907924654829 del 14 de agosto del 2014 (pago primera corrección con la respuesta al requerimiento especial rechazada por la administración- ff. 3839 y 3840) y nros. 4907979980498 y 4907979981994 de fecha 17 abril de 2015 (pago de la segunda corrección presentada con el recurso de reconsideración y que es rechazada por la DIAN por cuanto no encontró en el sistema prueba del pago – ff. 3841 y 3842)*» (f. 14). Asimismo, al rebatir el rechazo de los gastos operacionales de administración que se originaron en pagos a un no residente indicó que «*aceptó la suma de \$55.545.673 de la cuenta PUC 513515 como no deducible dado que se trataba de reembolsos de gastos, dejando como valor sometido a discusión la suma de \$ 51.551.184*» e insistió en que «*la corrección es procedente*», considerando que «*figura dentro del expediente el recibo de pago de la corrección*» (f. 25).

De conformidad con lo anterior, no le asiste razón a la demandada al señalar que la actora no discutió la decisión administrativa relativa a la invalidez de la corrección provocada de la liquidación privada, pues como se vio, en la demanda expresamente señaló que esta era procedente toda vez que demostró el pago de la sanción reducida, siendo ese el requisito que encontró incumplido la Administración. Por tanto, el tribunal profirió una sentencia congruente con el cargo de nulidad planteado por la demandante, de acuerdo con el cual juzgó que era válida esa corrección por estar debidamente acreditado el pago de la multa reducida.

2.3- Precisado lo anterior, le corresponde a la Sala establecer si ese requisito se acreditó en debida forma en el caso, considerando que la demandada insiste en que sería improcedente reconocerle efectos jurídicos a esa declaración, toda vez que no se pudo establecer el pago de la sanción reducida, conforme a la imputación ordenada por el artículo 804 del ET.

2.4- Al respecto, el artículo 713 *ibidem* prevé que si en el plazo para interponer el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión, «*el contribuyente ... acepta total o parcialmente los hechos planteados en la liquidación, la sanción por inexactitud se reducirá a la mitad de la sanción inicialmente propuesta por la Administración, en relación con los hechos aceptados*»; para lo cual «*el contribuyente ... deberá corregir su liquidación privada, incluyendo los mayores valores aceptados y la sanción por inexactitud reducida, y presentar un memorial ante la correspondiente oficina de recursos tributarios, en el cual consten los hechos aceptados y se adjunte copia o fotocopia de la respectiva corrección y de la prueba del pago ... de los impuestos, retenciones y sanciones, incluida la de inexactitud reducida*».

En cuanto a los pagos realizados por los obligados tributarios, el artículo 804 del ET prevé que «*deberán imputarse al período e impuesto que estos indiquen, en las mismas proporciones con que participan las sanciones actualizadas, intereses, anticipos, impuestos y retenciones, dentro de la obligación total al momento del pago*». Asimismo, se otorga a la Administración la potestad para reimputar los pagos en el orden señalado cuando no sea atendido por el obligado.



2.5- En el plenario está demostrado que en la declaración inicial del impuesto sobre la renta presentada la demandante determinó un saldo a favor de \$1.356.778.000 (f. 9 caa) y que su devolución se ordenó por la demandada mediante Resolución 931, del 24 de julio de 2012 (f. 3843 vto. caa). También consta que, con ocasión del requerimiento especial, la actora corrigió su liquidación privada del impuesto para disminuir el patrimonio bruto como consecuencia de excluir una cuenta por cobrar, rechazar \$55.545.000 de los gastos operacionales de administración y \$9.714.000 de los gastos operaciones de ventas, determinó un mayor impuesto a cargo de \$21.535.000 y una sanción por inexactitud reducida \$8.615.000 (f. 1433 caa). Para ello, mediante recibo oficial nro. 4907924653838 pagó la suma de \$48.991.000 (discriminados así: \$30.150.000 por concepto de impuesto y \$18.841.000 por intereses de mora) y con el recibo oficial nro. 4907924654829 pagó \$9.421.000 como sanción (ff. 1434 y 1435 caa). Al respecto, mediante la liquidación oficial demandada, la autoridad admitió que esa corrección se presentó dentro del plazo para contestar el acto previo con el pago del mayor impuesto y la sanción reducida, pero la desestimó porque la actora modificó renglones distintos a los glosados, en concreto, las cuentas por cobrar, el patrimonio bruto y el patrimonio líquido (ff. 1466 vto. a 1468 caa).

En el término para interponer el recurso de reconsideración, la demandante presentó una nueva corrección a la autoliquidación del impuesto para rechazar \$55.545.000 de los gastos operacionales de administración y \$9.714.000 de los gastos operaciones de ventas, por lo cual determinó un mayor impuesto a su cargo por \$21.535.000 y una sanción por inexactitud reducida de \$17.230.000 (f. 1666 caa). Por ende, mediante recibo oficial nro. 4907979980498 pagó la suma de \$21.020.000 (discriminados así: \$8.620.000 por concepto de impuesto y \$12.400.000 por intereses de mora) y con el recibo oficial nro. 4907979981994 pagó \$6.200.000 como sanción (ff. 1667 y 1668 caa). Sobre los pagos, la División de Cobranzas informó que generaron un excedente de \$28.056.000, pero que, en todo caso debía determinarse si después de la imputación de pagos quedaba cubierto el monto de la sanción reducida determinada en la corrección provocada por el acto definitivo (f. 1675 caa).

Al decidir el recurso de reconsideración, la demandada desestimó la corrección, porque *«revisado el requisito del pago y consultado el sistema con la División de Gestión de Cobranzas de la Dirección Seccional de Grandes Contribuyentes, no se pudo determinar de acuerdo con la Información que reposa en la obligación financiera que el contribuyente haya cancelado la sanción liquidada y reducida, debido a la necesidad de aplicar la imputación de pagos prevista en el artículo 804 del ET (folio 1675)»*.

2.6- De los hechos demostrados, la Sala concluye que, contrario a lo señalado por la demandada, la actora demostró el pago del mayor impuesto a su cargo y de la sanción por inexactitud reducida cuando presentó las autoliquidaciones de corrección, incluso la división de cobranzas aseguró que hubo un excedente cuya cuantía supera el monto de la multa reducida. Entonces, si la autoridad de impuestos consideraba que por la imputación de esos pagos conforme a lo dispuesto en el artículo 804 del ET se configuraba un pago incompleto de la sanción reducida, debía establecerlo en el acto administrativo y no limitarse a señalar que haría falta realizar esa imputación, habiendo reconocido que la actora realizó pagos superiores a aquellos que estaba obligada. Por consiguiente, no prospera el cargo de apelación.

3- Por otra parte, la demandante sostiene que su contraparte violó la regla de correspondencia y sus derechos al debido proceso y a la defensa al modificar en el acto definitivo el sustento para rechazar la deducción de la comisión de ventas pagada a una entidad del exterior. Esto porque que en el requerimiento especial basó la glosa en que



no estaba probado el pago en el periodo gravable, como lo exigía el artículo 121 del ET, pero en la liquidación oficial de revisión sostuvo que se omitió comprobar el nexo causal entre esa expensa y la actividad económica. A lo anterior se opone la demandada argumentando que los actos acusados versaron sobre la misma glosa, *i.e.* el rechazo de los gastos de administración originados en el pago de una comisión de ventas a una entidad extranjera, y que solo mejoró los argumentos para sustentarla. En estos términos, la Sala deberá establecer si por incluir en la liquidación oficial un argumento no expuesto en el acto previo para rechazar la deducción de las comisiones de ventas pagadas a una entidad del exterior se violó la regla de correspondencia.

3.1- Al respecto, el artículo 711 del ET establece que las modificaciones a los denuncios tributarios deben obedecer a los datos en ellas consignados y corresponder a los hechos planteados en el requerimiento especial o en su ampliación, si la hubiera. Lo anterior, a fin de garantizar el ejercicio del derecho de defensa del obligado tributario, para que pueda efectuar las alegaciones, brindar las explicaciones y aportar las pruebas que estime pertinentes para controvertir la propuesta o la decisión de la autoridad de impuestos. Al pronunciarse sobre el alcance de esta exigencia, la Sección ha considerado que la falta de correspondencia ocurre cuando la liquidación oficial se basa en «*hechos*» distintos a los presentados en el acto preparatorio, los cuales se concretan en «*glosas*» diferentes a las conocidas por el contribuyente. A partir de lo anterior, también ha señalado que nada impide que la autoridad tributaria plantee en la liquidación oficial argumentos adicionales a los inicialmente formulados, siempre que se refieran a los mismos reproches indicados en el requerimiento especial⁴, máxime si atienden los argumentos expuestos por los declarantes o se valoran los medios de prueba aportados.

3.2- En el caso analizado, invocando el artículo 121 del ET en el acto previo, la demandada propuso desconocer los gastos de administración por la comisión de ventas pagada a una agente comercial extranjera toda vez que, aunque habían sido facturadas, no estaba demostrado su pago efectivo en el periodo gravable y, en cambio, estaba acreditado que al cierre del periodo fiscal esas sumas estaban registradas en la contabilidad como una cuenta por pagar (ff. 1186 y 1187 caa). Con la liquidación oficial de revisión, la Administración modificó la declaración de renta revisada para rechazar ese gasto conforme a lo propuesto en el requerimiento especial, indicando que la contribuyente omitió demostrar los requisitos para su deducción, en concreto, el nexo causal con la actividad lucrativa y su «*pago efectivo*» (ff. 1472 y 1473 caa).

3.3- De acuerdo con lo expuesto, observa la Sala que lo que reprocha la demandante es que su contraparte haya incluido en la liquidación oficial un nuevo argumento para justificar el rechazo de los pagos al exterior por comisión de ventas. Pero, como quedó explicado, la autoridad puede mejorar la argumentación a lo largo del procedimiento de determinación oficial del impuesto y en vista de que la demandada mantuvo la discusión sobre la misma glosa, estima la Sala que no introdujo hechos nuevos en el acto de liquidación, de manera que no se configuró la violación de la regla de correspondencia ni las garantías constitucionales alegadas por la actora. No prospera el cargo de apelación.

4- Al estudiar de fondo sobre la deducibilidad de la referida comisión de ventas, el tribunal avaló su rechazo porque si bien coincidió con la actora en que la causación fiscal de esas expensas ocurrió cuando nació la obligación de pagarlas al margen del pago efectivo, consideró que la demandante omitió demostrar su nexo causal con la actividad lucrativa exigido por el artículo 107 del ET. Esto porque no comprobó que la gestión de la agente

⁴ Sentencias del 09 de diciembre de 2004 (exp. 14307, CP: María Inés Ortiz), del 05 de octubre de 2016 y del 13 de diciembre de 2017 (exps. 19366 y 20858, CP: Jorge Octavio Ramírez), del 14 de junio de 2018 (exp. 20821, CP: Milton Chaves), y del 02 de diciembre de 2021 (exp. 23424, CP: Julio Roberto Piza).



le generara ventas en el periodo gravable. A lo anterior se opone la demandante para quien el contrato de agencia comercial suscrito con esa entidad para la promoción de sus productos en el exterior, los informes de presentación y referenciación de clientes, las facturas y declaraciones de exportación acreditan las ventas en el extranjero, las cuales se efectuaron por las labores desarrolladas por la agente. Agrega que aunque las actividades de promoción se realizaron desde años anteriores, en el periodo de la litis se concretaron las ventas cumpliéndose la condición para efectuar el pago de la comisión que era equivalente al 10% de las mismas. En esos términos, le corresponde a la Sala establecer si se demostró la relación de causalidad entre la comisión de ventas pagada a una entidad extranjera y la actividad económica desarrollada por la actora. Al efecto, se advierte que en el procedimiento de revisión de la declaración del impuesto nada se cuestionó sobre el esquema comercial y las consecuencias jurídico-tributarias que le serían atribuibles.

4.1- Sobre el requisito de causalidad de las expensas, en la sentencia de unificación 2020CE-SUJ-4-005, del 26 de noviembre de 2020 (exp. 21329, CP: Julio Roberto Piza) la Sala fijó la siguiente regla de decisión *«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»*, sin que *«la obtención de ingresos ni el enunciado del objeto social del sujeto pasivo»* sean determinantes a efectos de determinar el nexo causal (regla 1.^a). Ahora, para la prueba del cumplimiento de ese requisito en casos concretos, la regla 4.^a de unificación determina que 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»*.

4.2- En el presente caso, la demandada rechazó la deducción de la comisión de ventas que pagó la actora a una entidad extranjera porque no tenía relación de causalidad con las rentas percibidas (f. 1472 caa), pues se omitió aportar las pruebas que acreditaran su relación directa con la actividad productora de renta (f. 3855 caa).

La Sala verifica –y no lo discuten las partes– que la actividad generadora de renta de la actora comprende, entre otras, la comercialización de productos farmacéuticos para el consumo humano o animal y de los elementos para la aplicación de medicamentos humanos y veterinarios (f. 30 vto. caa), en el mercado local e internacional (ff. 66 caa).

Respecto a la comisión debatida, obra en el plenario *«contrato de comisiones por exportaciones e importaciones»* suscrito entre la demandante y una compañía extranjera, el 02 de enero de 2009, presentado ante notario el 27 de enero de 2010, debido al cual la contratista se obligó a prestarle *«servicios de agente comercial en el exterior para la consecución de clientes en el extranjero, dando énfasis a clientes de países latinoamericanos, Asia y África»*. También *«para la consecución de materias primas a proveedores del exterior, previamente certificados»*. Al efecto, se obligó a proporcionar *«nuevos contactos con clientes y el manejo comercial de los clientes en el exterior, lo mismo ... con los proveedores del exterior por materias primas»*. Todo esto a cambio de una *«comisión, ... que no exceda del 10% de las ventas efectivamente realizadas en el exterior»*. En lo que hace referencia a la importación de materias primas, la comisión se acordó por *«una suma que no exceda al equivalente del 5% de las mismas importaciones»*. Las partes pactaron que la remuneración se liquidaría *«a más tardar el 31 de diciembre de cada año calendario en los porcentajes que acuerden las partes bien sea por importaciones o por exportaciones sin exceder los porcentajes máximos ya indicados. Para la liquidación, la contratante suministrará una relación detallada tanto de*



las ventas como de las compras efectivamente realizadas a cierre de cada año durante la vigencia del mismo. El pago del presente contrato se hará en las fechas que acuerden las partes» (ff. 737 a 739 caa).

Para el año 2011, la entidad contratista emitió el documento denominado «*factura comercial*» nro. 0405, del 31 de diciembre de 2011, en el que se identifica como concepto «*comisiones de agencia comercial sobre ventas efectuadas de acuerdo con el contrato suscrito a razón del 10% sobre las ventas que se detallan en el adjunto*» por valor de USD535.000 (f. 555 caa). Ese documento adjunto da cuenta de las ventas que realizó la actora en el extranjero en el año 2011 por valor de USD5.350.535 (ff. 556 a 558 caa), las cuales coinciden con la relación de exportaciones elaborada por la demandante (f. 854 caa) y con las facturas de ventas emitidas a los clientes y las declaraciones de exportación (ff. 1597 a 1661 y 1671 a 3136 caa).

Asimismo, obran en el plenario los siguientes documentos: (i) certificado de revisor fiscal de la actora que da cuenta del pago de la comisión entre el 29 de junio de 2012 y el 27 de junio de 2013 (ff. 3148 y 3149 caa); (ii) certificado presentado ante notario del auditor externo de la contratista que relaciona los mismos pagos anteriores (f. 3153 caa); (iii) comunicación del 21 de noviembre de 2011, remitida a la demandante por el representante legal de la contratista solicitando «*el listado de las ventas realizadas por la empresa a los clientes estudiados y presentados por la intermediación realizada en el marco del desarrollo del contrato de comisiones por exportaciones e importaciones ... lo anterior para hacer la respectiva liquidación de las comisiones para la vigencia 2011*» (f. 3154 caa); (iv) comunicación del 20 de diciembre de 2011, mediante la cual el representante legal de la contratista insiste en que se envíe la relación de ventas, considerando que no fue atendida la solicitud anterior y que estaba próximo el cierre fiscal (f. 3155 caa); (v) comunicación del 28 de diciembre de 2011, con la cual la demandante contestó el requerimiento anterior con el listado de los clientes y el valor de las ventas realizadas. (ff. 3156 a 3159 caa); (vi) comunicación denominada «*remisión cliente referenciado*», del 14 de abril de 2004, por medio de la cual la contratista presenta a la actora un «*distribuidor de productos farmacéuticos ... en Honduras*» (ff. 3175 a 3182), el cual corresponde a uno de los clientes a quienes le realizó ventas en el año gravable de la litis; (vii) comunicación denominada «*remisión cliente referenciado*», del 13 de julio de 2010, por medio de la cual la contratista presenta a la actora un «*distribuidor de productos farmacéuticos ... en Yemen*» (ff. 3183 a 3201 caa), el cual corresponde a otro de los clientes a quienes le realizó ventas en el año gravable 2011.

4.3- Para la Sala, contrario a lo considerado por el tribunal, está demostrado el nexo causal entre la comisión de ventas pagada y la actividad generadora de renta de la actora, en tanto la labor contratada de la entidad extranjera estaba dirigida al lucro, pues con ello se buscaba la consecución de clientes en el extranjero para la comercialización de los bienes de la actora. Además, las comunicaciones entre las entidades de la relación contractual –que no fueron rebatidas por la Administración– demuestran que la comisión se causaba en las ventas a clientes que fueron conseguidos con la intervención de la contratista y en proporción a la venta, al margen de que la remisión del cliente hubiera tenido lugar en un periodo gravable anterior pues, como lo señala la demandante, conforme a los términos del acuerdo el pago de la comisión estaba sujeto a las ventas efectivas. A la luz de esos hechos, la Sala encuentra que el extremo activo de la litis cumplió la carga de probar que la comisión de ventas pagada a una agente comercial en el exterior estuvo vinculada a su actividad lucrativa. Entonces, como la demandada no rebatió los demás requisitos de procedencia de la expensa, para la Sala era procedente su deducción. Prospera el recurso de apelación.



5- En torno a los gastos operacionales de ventas, el tribunal avaló el rechazo de los pagos por «*aguinaldo a empleados*» en Costa Rica, por «*alojamiento*» para la capacitación de empleados y por reembolso de gastos de un viaje al exterior de un trabajador del nivel directivo. En cambio, juzgó procedente la aminoración de la base gravable con las erogaciones en las que incurrió la actora por la asistencia de los trabajadores del área comercial a una convención internacional de ventas.

Al respecto, la demandante plantea que el pago de «*aguinaldo a empleados*» en Costa Rica corresponde a una expensa que tiene relación de causalidad con su actividad y es necesaria, porque hace parte de los pagos laborales obligatorios de ese país y los reconoció a los empleados a través de los cuales desarrolla su actividad económica en dicha jurisdicción. Agrega que prueba de la necesidad de ese gasto es que si lo incumpliera afrontaría litigios con los empleados en los que tendría que asumir indemnizaciones. Además, explica que el gasto es proporcional, pues representó menos del 1% de las ventas en ese país durante el periodo gravable. También defiende la deducibilidad de los gastos por «*alojamiento*» para la capacitación de los empleados, pues considera que el nexo causal y la necesidad no debía verificarse por la generación de ingresos, como lo hizo el *a quo*, sino por la relación con la actividad económica con criterio comercial. Así, entiende que en el caso está demostrado que el evento al que asistieron los empleados fue relevante para su capacitación en la comercialización de los productos a través de una línea de visitas y plan de mercadeo. Asimismo, alega que es deducible el reembolso de gastos a un empleado directivo por un viaje al extranjero que permitió consolidar las relaciones comerciales con un cliente ubicado en ese país. Aduce que, aunque el contrato de distribución se suscribió con anterioridad al viaje, fue con ocasión de este que se comenzaron a recibir los pedidos de ese cliente, de manera que estaba suficientemente acreditada la relación de causalidad y necesidad de esa expensa con su actividad económica.

Por su parte, la demandada defiende que esos gastos no son deducibles, porque el pago laboral en otro país no está asociado a la percepción de ingresos en Colombia, como lo exige el artículo 121 del ET y frente a los demás no se acreditó el nexo causal con la actividad lucrativa ni que eran necesarios para esta. En concreto, sobre los gastos en los que incurrió la actora en el marco de una convención de ventas avalados por el tribunal, señala que las pruebas aportadas no demuestran que hayan coadyuvado a la obtención de ingresos o que sean necesarios por originarse en el cumplimiento una obligación legal o empresarial o por ser acostumbrado entre las entidades del sector y asegura que los registros fotográficos y la lista de asistentes al evento no eran pruebas suficientes para acreditar esos requisitos.

En esos términos, se verifica que el pronunciamiento que se reclama de esta judicatura se circunscribe a determinar si los gastos de ventas identificados constituyen expensas asociadas a la actividad generadora de renta de la actora, necesarias para su desarrollo.

5.1- Como se indicó anteriormente, existen reglas unificadas de decisión sobre el alcance y contenido de los requisitos establecidos en el artículo 107 del ET para la deducibilidad de las erogaciones. Por tanto, corresponde fallar la presente controversia con las reglas dictadas en la sentencia 2020CE-SUJ-4-005, del 26 de noviembre de 2020 (exp. 21329, CP: Julio Roberto Piza), que unificó los criterios de decisión de la Sección frente a las exigencias que demanda esa norma para aceptar la procedencia de los gastos.

Se insiste en que conforme a esos parámetros, «*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*», sin que «*la obtención de*



ingresos ni el enunciado del objeto social del sujeto pasivo» sean determinantes a efectos de comprobar el nexo causal (regla 1.ª de unificación); y cumplen el requisito de necesidad las erogaciones 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», circunstancia que debe valorarse a partir de «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» (regla 2.ª de unificación).

Ahora, sobre la prueba de la satisfacción de esos requisitos en casos concretos, la regla 4.ª de unificación determina que:

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.

En esos términos, esta Sala tiene establecido que la mayor concreción del reproche de la autoridad tributaria, frente a la aplicación y alcance de los requisitos del artículo 107 del ET, tendrá como correlato un mayor despliegue probatorio por parte del administrado, pues ese nivel de especificidad requerirá mayor diligencia, carga argumentativa y demostraciones técnicas por parte del contribuyente.

5.2- A fin de determinar si las expensas censuradas cumplieron los requisitos de causalidad y necesidad en el plenario están acreditados los siguientes hechos relevantes:

(i) El 23 de abril de 2012, la actora presentó su declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2011, en la que registró gastos operacionales de ventas por valor de \$ 8.237.772.000 (f. 25 caa).

(ii) Al respecto, el 17 de febrero de 2015, la autoridad tributaria profirió la Liquidación Oficial de Revisión 312412015000020 (ff. 1461 a 1480 vto. caa), en la que rechazó expensas por \$204.594.000, así:

(a) Gastos de personal por \$24.218.000 correspondiente al pago de «*aguinaldo a empleados*» en Costa Rica que, en su concepto, no era deducible porque «*no cumple con el presupuesto de necesidad y relación de causalidad, pues no se puede afirmar que para generar la renta se necesite incurrir en dichos gastos*». A lo que añadió que «*tampoco se puede afirmar que es costumbre mercantil que se le otorgue a los empleados esta clase de beneficios, que si bien en Costa Rica son de obligatorio cumplimiento en Colombia no lo son*» (f. 1475 caa).

(b) Gastos por alojamiento y manutención por \$160.502.000, discriminados así:

i. Alojamiento y hospedaje por \$12.262.608 que en criterio de la demandada no eran deducibles porque no estaba demostrada la relación de causalidad y necesidad con la actividad económica, pues los soportes de las expensas identificaban a personas naturales, sin que pudiera establecerse su vínculo con la demandante y, en cualquier caso, tampoco estaban demostradas las actividades que iban a desarrollarse por esas personas (ff. 1475 y 1476 caa).

ii. Convención internacional de ventas por \$136.934.150 cuya deducción se rechaza argumentando que la relación de los asistentes al evento y la factura emitida por la



contratista no permiten establecer la relación de causalidad y necesidad de esa expensa con la actividad lucrativa (ff. 1475 vto. y 1476 caa).

iii. Reintegro de costo de viaje a Italia realizado por un empleado de la contribuyente por \$11.305.191 que para la Administración no eran deducibles, debido a que no se pudo establecer su relación de causalidad con la actividad productora de renta (f. 1476 caa).

(c) Arrendamiento por \$9.714.872 que se rechaza por falta de soporte y se advierte que lo aceptó la demandante en la respuesta al requerimiento especial (f. 1477 vto. caa).

(iii) En el recurso de reconsideración interpuesto contra el acto de determinación oficial, la contribuyente aceptó que no era deducible el gasto por arrendamiento y, consecuentemente, corrigió su autoliquidación del impuesto (ff. 1581 y 1666 caa). En cambio, discutió las demás glosas así:

(a) Frente a los gastos de personal por «*aguinaldo a empleados*» en Costa Rica adujo que es un pago laboral obligatorio conforme a las normas laborales de ese país, de manera que no pudo sustraerse del mismo y su incumplimiento habría conllevado consecuencias legales e indemnizatorias. Explica que esas expensas se originaron por la contratación de personal para el desarrollo de sus labores en ese país y que estando demostrado que por ello percibió ingresos, se comprueba la relación de causalidad con la actividad generadora de renta. Asimismo, asegura que por tratarse de un gasto mandatorio se demuestra su necesidad (ff. 1570 a 1573 caa). Como prueba de lo anterior, entregó los siguientes documentos: *i.* certificado del revisor fiscal que indica que en los estados financieros de la demandante se incluyen los ingresos, costos y deducciones percibidos por la actividad de comercialización de bienes realizada a través de una sucursal establecida en Costa Rica. Asimismo, señala que gastos incluyeron el pago de aguinaldos a los empleados (f. 3202 caa); y *ii.* balance de prueba incorporado con corte a 31 de diciembre de 2011, el cual demuestra que en la cuenta contable nro. 4135380900 registró ingresos por «*ventas sucursal*» por \$2.310.744.979 y en la cuenta contable nro. 5205369000 el gasto por «*aguinaldo sucursales*» por \$24.218.325 (ff. 3206 y 3207 caa).

Al respecto, además obra en el plenario: *i.* conciliación contable-fiscal que demuestra que esos rubros se incluyeron en la autoliquidación del impuesto sobre la renta que presentó la actora para el periodo gravable revisado (ff. 96 a 110 caa); y *ii.* Ley 2412 de 1959, expedida por la Asamblea Legislativa de la República Costa Rica, presentada ante notario, que en el artículo 1.º establece que «*todo patrono particular está obligado a conceder a sus trabajadores, de cualquier clase que sean y cualquiera que sea la forma en que desempeñen sus labores y en que se les pague el salario, un beneficio económico anual equivalente a un mes de salario*», que conforme a las consideraciones de la ley se trata de «un aguinaldo y no de un salario» (ff. 1284 a 1290 caa).

(b) Sobre los gastos por alojamiento y manutención, indicó:

i. En cuanto al pago de alojamiento explicó que incurrió en esta expensa para el lanzamiento de su línea oftálmica, que por ser un nuevo producto organizó el evento, como es costumbre en el sector farmacéutico, para el entrenamiento de sus empleados y terceros en la comercialización de este. Para lo cual hizo una presentación de la estructura comercial, del plan de comisiones y bonificaciones,



del plan de visitas y del plan de mercadeo. Expuso que la venta de esa nueva línea le generó ingresos que están debidamente demostrados, lo que acredita el nexo causal y de necesidad de estas expensas para la actividad económica. Sobre los pagos por hospedaje, aseguró que fue para los empleados que asistieron a las capacitaciones para la venta de la nueva línea de hemoderivados marca «Kedrión» que también se lanzó en el año gravable revisado. Insistió en que el entrenamiento de los empleados del área comercial tiene relación de causalidad y es necesario para la actividad económica (ff. 1574 a 1579 caa).

Como pruebas, aportó: *a.* copia de los contratos de trabajo de los empleados que demuestran que están vinculados al área de ventas de la entidad (ff. 3212 a 3251, 3360 a 3366 y 3369 a 3573 caa); *b.* manual de funciones de los empleados de las áreas de ventas, comercial, mercadeo, gerencia general, financiera y administrativa, investigación y desarrollo, (ff. 3257 a 3357 y 3573 a 3683 caa); *c.* certificado emitido por un hotel sobre el alojamiento de los empleados respecto de los que se aportó contrato de trabajo del 28 de febrero al 03 de marzo de 2011 (f. 3367 caa); *d.* lista y facturas de ventas de la línea oftalmológica del 2011 (ff. 1291 a 1298 caa); *e.* informe conjunto de la junta directiva y de la gerencia general a la asamblea de accionistas sobre la gestión de la administración durante el 2011, en este se informa que se incrementaron los gastos para soportar las nuevas líneas de negocios «Vitalvision» y hemoderivados, cuya generación de ingresos se estima para los periodos siguientes (ff. 1299 a 1304 caa); *f.* listado de empleados que asistieron a las capacitaciones de hemoderivados (f. 1308 caa); *g.* contrato de distribución suscrito el 14 de junio de 2011, mediante el cual la demandante se obliga a distribuir los hemoderivados marca «Kedrión» (ff. 1342 a 1381 caa); *h.* presentación para el entrenamiento en la marca «Kedrión» (ff. 1382 a 1396 caa); *i.* lista de ventas de la línea de hemoderivados «Kedrión» (f. 1399 caa); *j.* presentación plan de estratégico de 2011 que demuestra como objetivo el posicionamiento oftalmológico vital visión (f. 1409 caa).

ii. Sobre la convención internacional de ventas, sostuvo que eran gastos asociados a la actividad lucrativa y necesarios para la promoción del negocio, en tanto le permitió socializar con los empleados las falencias y fortalezas de la fuerza de ventas, implementar estrategias didácticas para el trabajo en equipo, con miras a mejorar las ventas, diseñar estrategias de cobro para recuperar la cartera y hacer seguimiento a las estrategias de mercadeo implementadas (ff. 1576 a 1578 caa). Como prueba aporta: *a.* registros fotográficos del desarrollo de la convención (ff. 3684 a 3680 y 3821 a 3830 caa); *b.* listado de empleados asistentes (f. 3675 caa); y *c.* contratos de trabajo de los asistentes y manual de funciones (ff. 3677 a 3820 caa).

iii. Del reintegro de costos del viaje a Italia realizado por un empleado, sostuvo que era un gasto asociado a la actividad pues buscó afianzar las relaciones comerciales con un distribuidor sito en ese país, al que en el periodo le hizo ventas por \$253.976.000, y conseguir nuevos clientes y proveedores (1579 a 1580 caa). Como pruebas, obran en el plenario: *i.* contrato de distribución, del 14 de junio de 2011, con el cual la actora se obliga a distribuir los hemoderivados marca «Kedrión» de propiedad de una entidad italiana (ff. 1342 a 1381 caa); *ii.* presentación para el entrenamiento en la marca «Kedrión» e informe de quien visitó las instalaciones de la compañía italiana (ff. 1382 a 1396 caa); y *c.* lista de ventas de la línea de hemoderivados «Kedrión» (f. 1399 caa).



(c) Arrendamiento por \$9.714.872 que se rechaza por falta de soporte y se advierte que lo aceptó la demandante en la respuesta al requerimiento especial (f. 1477 vto. caa).

(iv) El 08 de marzo de 2015, la demandada decidió el recurso de reconsideración a través de la Resolución 0011732 (ff. 3843 a 3859 caa). Sobre los gastos de ventas debatidos, reiteró que procedía el rechazo, toda vez que la demandante no demostró que estuvieran asociados a su actividad económica y que fueran necesarios para el desarrollo de esta. Adujo que la actora relacionó unas pruebas que no fueron aportadas (f. 3857 caa).

5.3- A partir de lo anterior, constata la Sala que contrario a lo decidido por el tribunal, la actora acreditó los requisitos de causalidad y necesidad para la deducción de los pagos de aguinaldos a empleados de la sucursal en Costa Rica. Así porque este era un pago laboral que estaba obligada a realizar a sus trabajadores a través de quienes desarrolló la actividad de comercialización de bienes en ese país, de la que obtuvo ingresos gravados con el impuesto sobre la renta en Colombia. Entonces, aunque la percepción de ingresos no sea determinante para la identificación del nexo causal, la injerencia del gasto en la actividad empresarial del contribuyente puede probarse con el ingreso correlativo obtenido, como lo hizo la actora en el caso al acreditar los ingresos percibidos por la actividad de su sucursal en Costa Rica. Asimismo, al ser un pago obligatorio de acuerdo con la legislación del país en el que se desarrollan las labores lucrativas, está acreditada su necesidad para estas, ya que si se incumpliera con su pago no solo acarrearía sanciones e indemnizaciones, sino que impediría la continuidad de la actividad económica en el extranjero y un riesgo reputacional que podría influenciar la posición en el mercado. Prospera el cargo de apelación de la demandante.

5.4- Sobre los gastos en que incurrió la actora para el alojamiento, hospedaje y participación de los empleados en una convención internacional de ventas, considera la Sala que tenían relación de causalidad y necesidad con la actividad económica de la actora, pues su finalidad era capacitar a los trabajadores encargados de la comercialización de los bienes. Con esto, se busca que los empleados adquieran habilidades para las ventas y mejoren sus conocimientos y desempeño, con miras a obtener un incremento en los ingresos percibidos por la Compañía. Ahora, la Sala recalca que era improcedente exigírsele a la contribuyente, como lo hizo el tribunal, un despliegue argumentativo y probatorio mayor, en la medida en que esta carga está supeditada a la mayor concreción del cuestionamiento de la autoridad tributaria, la cual, en el caso concreto, se redujo a realizar juicios abstractos.

De manera que, en esos términos, juzga la Sala que la carga argumentativa y probatoria desplegada por la contribuyente fue correlativa a los abstractos motivos de rechazo que planteó la autoridad de impuestos, los cuales, además valga dejar en claro, no se ajustan a las reglas 1.^a y 2.^a de unificación que fijó esta Sección sobre el alcance de los requisitos de causalidad y necesidad que preceptúa el artículo 107 del ET. Por esas razones, la Sala juzga que se debe aceptar la deducibilidad de esas erogaciones. En consecuencia, no prospera el cargo de apelación de la demandada sobre el rechazo de los gastos incurridos en la convención internacional de ventas y, en cambio, prospera el cargo de la actora sobre la deducibilidad de los gastos por alojamientos y hospedaje de los empleados.

5.5- Adicionalmente, encuentra la Sala que procede la deducción del reembolso de gastos por el viaje a Italia de uno de los ejecutivos de la actora, pues el informe que realizó ese trabajador demuestra que su desplazamiento fue a efectos de verificar las instalaciones de una entidad a quien le distribuiría bienes, desde el año gravable de la



litis, como parte de una nueva línea del negocio. Al respecto, no comparte la Sala el planteamiento del tribunal según el cual el hecho de que el viaje fuera posterior a la suscripción del contrato conlleva a descartar la causalidad de esas expensas, pues nada obsta para que la contribuyente enviara a un empleado del nivel directivo aún después del acuerdo. Además, la actora aseguró que también buscaba conseguir clientes y proveedores, lo que no fue desacreditado por la demandada, quien se limitó a señalar que no había un nexo causal entre estos gastos y la actividad económica, sustento que en esta oportunidad se descarta. Prospera el cargo de apelación de la demandante.

6- En suma, para la Sala está probada la deducibilidad de los gastos que declaró la actora en el impuesto sobre la renta, razón por la que quedan desvirtuadas las decisiones adoptadas en los actos acusados consistentes en rechazar gastos operacionales de administración y gastos operacionales de ventas. Al desaparecer el fundamento del menor saldo a favor determinado oficialmente, deviene en atípica la conducta del declarante, por lo cual resulta improcedente la imposición de la sanción por inexactitud. Prospera el cargo de apelación de la demandante.

Conclusión:

7- Por lo razonado en precedencia, como contenido interpretativo de la presente sentencia, la Sala reitera que la infracción a la regla de correspondencia solo ocurre cuando la liquidación oficial o la resolución que decide el recurso incluyen «*hechos*» distintos a los presentados en el acto preparatorio. Además, se aplican las reglas dictadas en la sentencia 2020CE-SUJ-4-005, del 26 de noviembre de 2020 (exp. 21329, CP: Julio Roberto Piza), que unificó los criterios de decisión de la Sección frente a las exigencias que demanda el artículo 107 del ET para aceptar la procedencia de los gastos.

Por consiguiente, la Sala revocará la sentencia de primera instancia, pues la demandante demostró que los gastos de administración y de ventas rechazados cumplieron los requisitos de causalidad y necesidad de las expensas. En consecuencia, se declarará la nulidad de los actos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, en firme la declaración de corrección presentada por la actora tras la liquidación oficial de revisión.

Costas

8- Finalmente, acatando el criterio de interpretación del artículo 365.8 del CGP acogido por esta Sección, la Sala se abstendrá de condenar en costas en segunda instancia.

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

FALLA

1. **Revocar** la sentencia apelada. En su lugar, se dispone:

Primero. Declarar la nulidad de los actos administrativos demandados.

Segundo. A título de restablecimiento del derecho, **declarar** en firme la autoliquidación del impuesto sobre la renta del año gravable 2011, practicada por la demandante mediante corrección a la declaración inicial provocada por la liquidación oficial de revisión.



2. Sin condena en costas en ambas instancias.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Este documento fue firmado electrónicamente. La validez e integridad pueden comprobarse acudiendo a la siguiente dirección electrónica:
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/evalidador>