



**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA
CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA**

Bogotá, D.C., diecisiete (17) de junio de dos mil veintiuno (2021)

Referencia: MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

Radicación: 25000-23-37-000-2016-01352-01 (24399)

Demandante: MAKRO SUPERMAYORISTA S.A.S.

Demandado: DIAN

Temas :Impuesto de renta y complementarios año gravable 2012. Registro de contratos de importación de tecnología. Obligación de facturar operaciones de retiro de inventarios para “autoconsumo” que generan IVA. Deducibilidad de gastos por seguro de vida de empleados y mudanza de empleados expatriados. Sanción por inexactitud.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por Makro Supermayorista S.A.S. contra la sentencia del 27 de noviembre de 2018, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A” que declaró la nulidad parcial de los actos acusados y no condenó en costas.

La parte resolutive de la sentencia apelada dispuso lo siguiente:

“PRIMERO: DECLÁRESE la nulidad parcial de la Resolución No. 312412015000003 del 9 de enero de 2015, 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 MAKRO SUPERMAYORISTA

S.A.S. Liquidación Oficial de Revisión por concepto del impuesto sobre la renta del año gravable 2012 y de la Resolución No. 000689 del 8 de febrero de 2016, 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, conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, MODIFÍCASE la liquidación oficial del impuesto sobre la renta del año 2012 de MAKRO SUPERMAYORISTA S.A.S. de acuerdo con la liquidación efectuada por esta Corporación y que obra en la parte motiva de esta providencia.

1 Folios 413 vto. y 414 del c.p.3.



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

CUARTO: En firme, archívese el expediente previa devolución de los antecedentes administrativos a la oficina de origen y del excedente de gastos del proceso. Déjense las constancias del caso.”

ANTECEDENTES

Makro Supermayorista S.A.S. presentó la declaración del impuesto de renta y complementarios del año 2012 el 18 de abril de 2013 con un saldo a favor de \$10.259.037.0002.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN- profirió Requerimiento Especial 312382013000179 del 18 de octubre de 2013 notificado el 22 del mismo mes y año, en el que propuso rechazar gastos operacionales de administración, gastos operacionales de ventas y así determinar un total saldo a favor de \$8.048.091.0003.

El 22 de octubre de 2013, la sociedad demandante corrigió su declaración privada, para disminuir sus gastos operacionales de administración y aumentar las compensaciones del período, con lo cual mantuvo intactos el impuesto a cargo y el saldo a favor generados en la declaración privada4.

El 22 de enero de 2014 la demandante respondió el requerimiento especial en el que aclaró que algunas de las glosas propuestas por la administración en el acto preparatorio habían sido corregidas voluntariamente por la actora y se opuso a las demás glosas propuestas5.

El fisco profirió ampliación al requerimiento especial el 11 de abril de 2014, en la cual mantuvo el rechazo de gastos operacionales de administración, aceptó una parte de lo planteado por el contribuyente, rechazó gastos operacionales de ventas, desconoció compensaciones de pérdidas, así determinó un total saldo a favor de \$7.935.271.000. También otorgó validez a la corrección voluntaria presentada por la demandante el 22 de octubre de 20136.

El 26 de junio de 2014 Makro corrigió nuevamente su denuncia rentística en el sentido de aceptar el desconocimiento de compensaciones de pérdidas propuesto en la ampliación al requerimiento especial, con lo cual determinó un impuesto a cargo de \$456.279.000, declaró una sanción por inexactitud reducida de \$26.459.000 y generó un nuevo saldo a favor de \$10.166.430.000. En este sentido respondió la ampliación al requerimiento especial el 11 de julio de 20147.

Mediante Liquidación Oficial de Revisión 312412015000003 del 9 de enero de 2015, la demandada confirmó lo planteado en la ampliación al requerimiento8.

2 Folio 101 del c.p.1.

3 Folios 1204 a 1232 del c. de a.7.

4 Folio 103 del c.p.1.

5 Folios 1234 a 1276 del c. de a.7.

6 Folios 1367 a 1378 del c. de a.7.

7 Folios 1384 a 1389 del c. de a.7.

8 Folios 1405 a 1418 del c. de a.8.



El 9 de marzo de 2015 la actora interpuso recurso de reconsideración en contra de la liquidación oficial de revisión, el cual la administración resolvió mediante Resolución 000689 del 8 de febrero de 2016 en el sentido de modificar los siguientes renglones9:

CONCEPTO	ÚLTIMA DECLARACIÓN	LIQUIDACIÓN RES. 000689
TOTAL INGRESOS NETOS	931.537.058.000	931.537.058.000
TOTAL COSTOS	792.816.656.000	792.816.656.000
GASTOS OPERACIONALES DE ADMINISTRACIÓN	29.054.831.000	26.760.321.000
GASTOS OPERACIONALES DE VENTAS	80.142.500.000	79.984.898.000
OTRAS DEDUCCIONES	10.910.405.000	10.910.405.000
TOTAL DEDUCCIONES	120.107.736.000	117.655.624.000
RENTA LIQUIDA ORDINARIA DEL EJERCICIO	18.612.666.000	21.064.778.000
COMPENSACIONES	17.230.001.000	17.230.001.000
RENTA LÍQUIDA GRAVABLE	1.382.665.000	3.834.777.000
IMPUESTO NETO DE RENTA	456.279.000	1.265.476.000
TOTAL IMPUESTO A CARGO	456.279.000	1.265.476.000
TOTAL RETENCIONES AÑO GRAVABLE	10.649.168.000	10.649.168.000
SANCIONES	26.459.000	1.268.256.000
TOTAL SALDO A FAVOR	10.166.430.000	8.115.436.000

DEMANDA

Makro Supermayorista S.A.S., en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, formuló las siguientes pretensiones :

“Por medio de esta demanda, solicito a este despacho que se hagan las siguientes declaraciones:

A. *Que son nulos en su totalidad los siguientes actos administrativos, por medio de los cuales la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (en adelante DIAN) modificó la declaración de impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2012 presentada por MAKRO:*

1. *La Liquidación Oficial de Revisión No. 312412015000003 del 9 de enero de 2015, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes.*

2. *La Resolución No. 000689 de 8 de febrero de 2016 proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN -Nivel Central, por medio de la cual se resolvió el Recurso de Reconsideración interpuesto por mi representada el 9 de marzo de 2015 contra la Liquidación Oficial del numeral anterior.*



Dichos actos integran la actuación administrativa por medio de la cual la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la U.A.E. Dirección Nacional de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, modificó la declaración de impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2012 presentada por la Compañía, disminuyendo el saldo a favor en cuantía de COP \$2.050.994.000.

9 Folios 1426 a 1470 y folios 1491 a 1518 del c. de a.8.
10 Folios 1 y 2 del c.p.1.

B. Que como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho de MAKRO en los siguientes términos:

- 1. Que los valores denunciados por MAKRO SUPERMAYORISTA S.A.S. en la declaración de impuesto sobre la renta por el año gravable 2012, presentada el 18 de abril de 2013 en forma electrónica con radicado número 91000175093328, son correctos;*
- 2. Que el saldo a favor del período fiscal 2012 determinado en la declaración de impuesto sobre la renta presentada por MAKRO SUPERMAYORISTA S.A.S. por valor de \$10.166.430.000, es correcto;*
- 3. Que no procede la sanción por inexactitud impuesta por la DIAN a la sociedad MAKRO SUPERMAYORISTA S.A.S.*
- 4. Que no son de cargo de mi representada las costas en que haya incurrido la DIAN con relación a la actuación administrativa, ni las de este proceso.”*

El demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 1, 29, 83, 84 y 209 de la Constitución Política.
- Artículos 107, 421 y 772-2 del Estatuto Tributario.
- Artículos 3 y 5 de la Ley 1437 de 2011.
- Artículo 2 del Decreto 259 de 1992.
- Artículo 67 del Decreto 187 de 1974.

El concepto de la violación se sintetiza así:

Seguro de vida de Eelco De Graaf (\$23.619.354)

Sostuvo que los pagos que realizó por el seguro de vida del señor De Graaf no son voluntarios, sino que son obligatorios pues provienen de un marco de política general de SHV Makro, quien funge como Casa Matriz de la sociedad actora, para retribuir el trabajo del personal expatriado, y los pagos realizados a los trabajadores son deducibles cuando guarden relación de causalidad con la actividad productora de renta.

Dijo que en virtud de la jurisprudencia del Consejo de Estado si los pagos efectuados por concepto de seguros de vida se hacen en desarrollo de políticas corporativas de Makro, pueden deducirse en la declaración de renta.

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios S.A.S, Calle 100 No. 11a-35, piso 3, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 218 8544, www.pwc.com/co



Manifestó que esta erogación cumplió con los preceptos del artículo 107 del Estatuto Tributario. Fue necesaria, pues dadas las condiciones personales y profesionales del empleado, adquirir su seguro de vida era de suma importancia, fue proporcional porque corresponde a los montos y porcentajes establecidos en su contrato de trabajo y tiene relación de causalidad ya que el señor De Graaf ejercía un cargo directivo que responde a la estructura gerencial y corporativa determinada en los estatutos sociales de la actora, para la toma de decisiones relevantes que lleven a la generación de la renta.

Pagos a favor de Renato Minuzzo (\$12.625.410)

Alegó que los gastos en que incurrió Makro para el regreso del señor Renato Minuzzo cumplen con los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, pues aun cuando esta obligación legal no deriva del Código Sustantivo de Trabajo, está contemplada en el artículo 86 del Decreto 4000 de 2004, por lo que la demandante estaba obligada a cubrir dichos gastos, a pesar de que él hubiese terminado su relación laboral de forma voluntaria.

Procedencia de la deducción por concepto de asistencia técnica (\$2.258.265.685)

Precisó que la DIAN en los actos acusados determinó que los gastos en que incurrió Makro en desarrollo del contrato de asistencia técnica que celebró con SHV Makro N.V. (hoy Orkam South America Management AG -OSAM-) durante el período gravable 2012 no eran procedentes, por cuanto consideró que este estuvo vigente hasta 1999.

No obstante, dijo que está probado que el 28 de junio de 2013 radicó ante la Ventanilla Única de Comercio Exterior -VUCE- nueva solicitud de registro del contrato y de sus adendas, el cual se aceptó el 27 de agosto de 2013, por lo que según la VUCE este tuvo vigencia entre el 24 de octubre de 1995 y el 29 de junio de 2013. Así, concluyó que estos pagos son procedentes, pues se encuentran cobijados por este registro.

Alegó que el actuar de la administración desconoce el efecto retroactivo del registro del contrato en la VUCE y lo dispuesto por las leyes que regulan el registro de contratos. Recalcó que el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo -MINCIT- entidad a la que se encuentra adscrita la VUCE aprobó y autorizó el registro del contrato de asistencia técnica de manera retroactiva desde 1995 hasta 2013, mediante autorización/inscripción número 2013-1356.

Sostuvo que al tratarse de contratos de importación de tecnología a Colombia, es necesario cumplir con el requisito del registro ante la autoridad competente (en el año 2012 la VUCE), para la procedencia de la deducción en el impuesto sobre la renta. No obstante, ni la Decisión 291 de la Comunidad Andina de Naciones -CAN- ni los decretos reglamentarios establecieron que dicho registro debía ser previo, concomitante o posterior al pago, como se indicó en los actos objeto de control, razón por la cual resulta jurídicamente inviable desconocer la deducibilidad de los pagos que efectuó Makro a OSAM, dentro del contrato denominado “Anexo B”.

Por otra parte, señaló que la actora al momento de solicitar la autorización del registro del contrato de asistencia técnica al Instituto Colombiano de Comercio Exterior - INCOMEX- como al MINCIT, demostró que cumplió los requisitos establecidos en el artículo 2 del Decreto 259 de 1992 y resaltó que de no haberse cumplido, el INCOMEX no hubiese otorgado el registro de dicho contrato.



Igualmente indicó que la erogación por este concepto cumplió con las exigencias del artículo 107 del Estatuto Tributario, pues los servicios que le prestó OSAM en desarrollo del suscrito contrato, representaron un apoyo constante en las labores diarias realizadas por Makro e involucraron a todas las áreas de trabajo de la compañía, lo cual denota la relación causal del gasto con la actividad productora de renta.

Agregó que estos gastos son necesarios si se tiene en cuenta que los servicios prestados por OSAM son indispensables para el funcionamiento diario y habitual de la compañía en el país y para facilitar la obtención de la renta. También se trató de gastos proporcionados si se tienen en cuenta los ingresos brutos de la compañía en su actividad diaria.

Invocó una vulneración de los artículos 84, 209 y 338 de la Constitución Política, por parte de la DIAN, toda vez que le impuso el cumplimiento de requisitos que no están estipulados en la ley para la deducibilidad de las expensas realizadas en el marco del contrato de importación de tecnología suscrito con OSAM, lo cual, a su juicio, comporta la nulidad total de los actos administrativos demandados.

De igual forma manifestó que Makro, como consecuencia del registro del contrato ante la VUCE, determinó que este cobijaba el año gravable 2012, por lo que tuvo una expectativa legítima fundada en el marco de legalidad y de la buena fe, lo cual se traduce en que la demandada no podía rechazar la deducibilidad de los pagos asociados al contrato, so pena de incurrir en una violación de los artículos 1 y 83 de la Constitución Política.

Procedencia de la deducción por concepto de otros impuestos (\$157.602.040)

Precisó que las normas tributarias que regulan el impuesto sobre las ventas – IVA – y la obligación de expedir factura o documento equivalente, establecen que esta obligación se causa únicamente cuando en la operación intervienen dos partes o sujetos y cuando se causa el IVA por retiro de inventarios para autoconsumo del mismo sujeto responsable del impuesto, la obligación de expedir factura desaparece.

Aseguró que en el expediente se encuentra plenamente probado que la actora liquidó y pagó el IVA que generó por los retiros de inventarios realizados para su propio consumo, hecho que incluso fue reconocido por la autoridad tributaria. De igual forma, en sede administrativa allegó como pruebas el certificado del revisor fiscal de Makro, que comprueba el pago del impuesto generado, y una relación detallada de las operaciones de retiro de inventarios, no obstante, la administración las omitió.

Por estas razones, la actora consideró que el rechazo de dichos gastos implica una indebida interpretación de la ley por parte del fisco, pues no existía la obligación de expedir factura en estas operaciones. Adicionalmente, implica un desconocimiento de la primacía del derecho sustancial sobre las formas, pues es inexplicable que estando probado el pago del IVA la demandada insistiera en su rechazo.

Falta de valoración probatoria

Alegó que la Autoridad Tributaria no valoró los argumentos expuestos y las pruebas aportadas por la sociedad demandante a lo largo del proceso en sede administrativa, los cuales, a su juicio, sí



demonstraron el registro del contrato de asistencia técnica ante la VUCE y el correcto pago del IVA en las operaciones de retiro de inventarios.

Contrario sensu el fisco en su actuación administrativa desestimó arbitrariamente el valor probatorio de los documentos que Makro aportó para demostrar que actuó al amparo de la ley, lo que evidencia un desconocimiento de los derechos al debido proceso y de defensa¹¹.

Dijo que la administración en los actos demandados debió explicar jurídicamente porqué el registro del contrato ante la VUCE que Makro allegó no fue útil, pertinente y tampoco conducente, y recalcó que la sola cita del artículo 168 del Código General del Proceso no es suficiente para que esta haya prescindido de la valoración del material probatorio que la demandante arrimó al proceso.

Improcedencia de la sanción por inexactitud (\$1.323.962.000)

Indicó que la conducta de la actora (supuesto no registro del contrato), no es de aquellas que se encuentren tipificadas en el artículo 647 del Estatuto Tributario como inexactitud sancionable, sino que surge de una interpretación errónea por parte del fisco de la normatividad que regula el registro de los contratos de importación de tecnología.

Así mismo aclaró, que el incumplimiento de dicho requisito no puede enmarcarse como inclusión de “datos o factores falsos equivocados, incompletos o desfigurados”, pues en este caso los gastos que se originaron del contrato suscrito con OSAM nunca fueron cuestionados por la administración como inexistentes, es más su existencia está plenamente probada en el expediente.

Sostuvo que corresponde a la demandada demostrar que se incurrió en alguna de las conductas reprochables contenidas en la norma, pues de no ser así, no puede aplicarse la sanción por inexactitud.

Resaltó que la jurisprudencia de la Corte Constitucional y el Consejo de Estado ha interpretado el alcance de la expresión “datos o factores falsos equivocados, incompletos o desfigurados” y la definición de cada una de las palabras en ella contenida, para así concluir que la sanción por inexactitud no procede cuando las cifras declaradas por el contribuyente son reales, como es el caso, y cuando el rechazo del costo o gasto deviene del incumplimiento de un requisito formal¹².

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN, se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos 13:

Pagos al señor De Graaf, por concepto de seguro de vida

Aseguró que los pagos efectuados al señor De Graaf por concepto de seguro de vida no pueden aceptarse como deducción toda vez que en el expediente no se encuentra probado el cumplimiento de los requisitos para su procedencia.

¹¹ Artículos 3 y 5 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo Ley 1437 de 2011. ¹² Sentencia del 25 de noviembre de 2006. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 15282, C.P. María Inés Ortiz Barbosa; Sentencia del 20 de agosto de 2009. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 16328, C.P. Héctor Romero Díaz; Sentencia del 25 de marzo de 2010. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 16663, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; Sentencia de la Corte Constitucional C-571 del 14 de julio de 2010. M.P. María Victoria Calle Correa.

¹³ Folios 264 a 297 del c.p.2.



Explicó que dentro del expediente no existe prueba alguna que demuestre que los diferentes pagos efectuados al señor De Graaf hayan influido en un incremento sustancial de las ventas de la compañía y de ser así debió probarse que dichos incrementos respondían de forma exclusiva a la gestión del señor De Graaf. Por tanto, concluyó que dichos pagos no reunieron los requisitos del artículo 107 para ser procedentes fiscalmente como deducción.

Pagos por concepto de gastos de menaje del señor Renato Minuzzo

Consideró que si bien desde la perspectiva laboral puede existir la obligación de pagar los gastos de menaje, lo cierto es que desde la perspectiva fiscal no procede esta deducción, pues se trata de una erogación que no guarda relación de causalidad con la actividad productora de renta, razón por la cual debe mantenerse su rechazo.

Indicó que este tipo de erogaciones se asumen de forma voluntaria y su eventual falta de pago no implica que sea imposible desarrollar la actividad productora de renta, es decir, no son gastos indispensables, necesarios y determinantes en la obtención de la renta por parte de Makro, razón por la cual no se cumple con el requisito de necesidad para su procedencia.

Pagos por concepto de asistencia técnica

Manifestó que la administración verificó que la actora no registró ante la entidad competente la adenda al contrato de asistencia técnica que suscribió con SHV Makro N.V., denominada "Anexo B" de conformidad con el artículo 67 del Decreto 187 de 1975.

Argumentó que si bien el precitado contrato de asistencia técnica se registró inicialmente en el año 1994 ante el INCOMEX, no se cumplió el artículo 67 del Decreto 187 de 1975 porque a pesar de demostrar la existencia del contrato, no estableció para el año gravable 2012 la autorización de la entidad competente, ya que dicho registro estaba sujeto al cumplimiento de los requisitos del artículo 2 del Decreto 259 de 1992.

Señaló que cada una de las adendas eran una modificación del contrato inicial y en ese sentido, debió registrarse oportunamente para cumplir con todos los requisitos exigidos por la ley para su deducibilidad, lo cual no se cumplió en este caso.

Adicionalmente, sostuvo que no es cierto que el MINCIT registró válidamente las adendas en el año 2013 con efectos retroactivos, pues del numeral 5.8 de la Circular 27 del 13 de julio de 2009 del citado Ministerio, que señaló el procedimiento para el registro de los contratos de importación de tecnología, se desprende que se debía indicar y registrar en cada caso todas las modificaciones, adendas y prorrogas que se realizaran a estos contratos.

Dijo que en este caso la norma es estricta en señalar que los requisitos deben cumplirse para tener derecho a la deducción y no puede desconocerse que para el año 2012 la adenda en discusión no había sido registrada, por lo que debe mantenerse el rechazo de esta deducción.



Gastos operacionales de venta por concepto de otros impuestos

Resaltó que no es procedente la deducción en renta del IVA generado en el retiro de inventarios, por no encontrarse facturados, de conformidad con lo preceptuado por los artículos 421 literal b) y 771-2 del Estatuto Tributario.

Expresó que según los artículos 420 y 421 del Estatuto Tributario, el Concepto Unificado de Ventas 1 de 2003 de la DIAN y el artículo 63 del Decreto 2649 de 1993, la venta de un bien gravado o como en este caso, el retiro de inventarios, no se encuentra exceptuado o excluido, se causa el impuesto generado a la tarifa del 16%.

Citó el Concepto Especial 85922 del 5 de noviembre de 1998 y el Oficio 6474 de 2013, según los cuales cuando se hagan retiros de inventario bajo cualquier denominación y exista la obligación legal de facturar, debe expedirse factura o documento equivalente con el lleno de los requisitos.

Agregó que de la lectura de los artículos 615 y 616 del Estatuto Tributario se concluye que el retiro de bienes corporales muebles efectuados por el responsable para su uso o para formar parte de los activos fijos de la empresa, no está exceptuado expresamente de la obligación de facturar. Igualmente precisó que el Gobierno Nacional en su potestad reglamentaria tampoco ha eximido esta operación de la obligación de facturar.

Sanción por inexactitud

Afirmó que Makro llevó en su denuncia rentística del año 2012 deducciones improcedentes, lo que derivó en un mayor saldo a su favor, por lo que incurrió en uno de los hechos sancionables establecidos en el artículo 647 del Estatuto Tributario.

Destacó que según la jurisprudencia del Consejo de Estado el hecho de que en el caso particular no se haya evidenciado la inclusión de datos falsos en la declaración discutida, y tampoco una conducta dolosa por parte de la demandante, no quiere decir que la contribuyente se sustrae de la sanción por inexactitud, toda vez que se configuraron los hechos descritos en el artículo 647 ibídem¹⁴.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A” accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda y no condenó en costas. Las razones de la decisión se resumen así¹⁵:

¹⁴ Sentencia del 22 de marzo de 2011. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 17152, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

¹⁵ Folios 388 a 414 del c.p.2.

Pagos efectuados a favor de Eelco De Graaf por seguro de vida

Resaltó que según la jurisprudencia del Consejo de Estado para que cualquier egreso sea considerado como deducción, además de su causación, se requiere que cumpla con los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario¹⁶.



Señaló que en el presente caso la sociedad actora realizó pago por concepto de prima de seguro de vida a favor del señor Eelco De Graaf, y a pesar de que dicho pago corresponde a una condición para contratarlo, según la jurisprudencia del Consejo de Estado, esta erogación no cumplió con el requisito de relación de causalidad contenido en el artículo 107 del Estatuto Tributario, pues no incidió en la productividad de la sociedad¹⁷.

Asimismo, indicó que el pago de seguros de vida a los empleados de una sociedad no es una costumbre mercantil y ello tampoco implica un incremento en la productividad de la empresa, razón por la cual, esta erogación no es un elemento indispensable en la producción de la renta y por tanto, no resulta necesario para la obtención efectiva de ingreso.

Pagos efectuados a favor de Renato Minuzzo por concepto de gastos de menaje

Manifestó que según el artículo 57 del Código Sustantivo del Trabajo los gastos de traslado se causan cuando se contrata al trabajador o se le modifica la sede de trabajo, gastos que incluyen el traslado del empleado, su familia y su menaje al lugar donde desarrollará sus labores, debiendo el empleador asumir el regreso del trabajador al lugar donde residía anteriormente¹⁸.

Sobre el particular el Tribunal precisó que los gastos de traslado cuando el empleado es contratado tienen relación de causalidad, ya que son asumidos con la finalidad de incrementar la productividad de la compañía. No obstante, los gastos de regreso a su lugar de residencia no tienen relación de causalidad, pues esta circunstancia evidencia que este gasto ya no tendrá injerencia en la actividad productora de renta.

Explicó que para la procedencia de este gasto, el contribuyente debe demostrar: (i) el contrato de vinculación laboral o de movilidad geográfica del trabajador, (ii) certificación del lugar en donde residía la persona contratada o movilizada y del lugar en donde fijará su residencia y la de su familia y, (iii) las facturas que prueben los gastos en que incurrió el empleador por el traslado del menaje del empleado y de su familia, desde el lugar donde residía hasta aquel donde fijó su residencia.

Adujo que en el presente caso está probado que la actora contrató a término indefinido al señor Renato Minuzzo como presidente de la compañía y que su sede de trabajo sería la ciudad de Bogotá D.C. Igualmente, está acreditado que el señalado señor renunció a su cargo a partir del 19 de noviembre de 2012, por lo cual la sociedad suscribió documento de acuerdo en el que reconoció y pagó sus gastos de mudanza por un valor bruto de USD\$7.000.

16 Sentencia del 13 de marzo de 2014. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 19416, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; Sentencia del 18 de junio de 2015. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 18792, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

17 Sentencia del 13 de marzo de 2014. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 19416, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

18 Sentencia del 29 de septiembre de 2011. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 16476, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

En ese sentido, el a quo determinó que ese gasto no cumplió los requisitos de necesidad y relación de causalidad, motivo por el cual concluyó que no era procedente su deducción de la renta del año gravable 2012 de la demandante.



Asistencia Técnica

Sostuvo que de conformidad con el artículo 67 del Decreto 187 de 1975, la Decisión 291 de 1991 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena y los artículos 1 y 2 del Decreto 259 de 1992, para la procedencia de la deducción por concepto de regalías u otros beneficios originados en contratos de importación de tecnología, debe cumplirse el requisito de registro del contrato ante la autoridad competente.

Detalló que la finalidad del artículo 67 del Decreto 187 de 1975 para efectos de la deducción de esta clase de pagos, es demostrar tanto la existencia del contrato como su registro¹⁹.

Manifestó que de acuerdo con las pruebas obrantes en el expediente el contrato de asistencia técnica “Anexo B” suscrito por Makro existió desde el 24 de octubre de 1995 y se registró ante el INCOMEX, autoridad competente en esa fecha, y resaltó que no existe un término perentorio para el registro de las adiciones o adendas del contrato de asistencia técnica inicial.

Expresó que el MINCIT aprobó el Registro ITS 2013-1356 en relación con la traducción oficial de la enmienda suscrita el 29 de abril de 2013 al acuerdo de asistencia técnica con OSAM, sin que de dicho registro pueda concluirse que cobije la enmienda realizada en el año 2012, aunque la solicitud la hubiese incluido, el registro se aprobó de forma expresa únicamente sobre la adenda de 2013.

Agregó que la claridad que realiza la VUCE de que la fecha de inicio del contrato es el 24 de octubre de 1995 y su finalización el 29 de junio de 2013, no implica como lo pretende la accionante que el registro efectuado en 2013 incluye la enmienda celebrada en el año 2012.

En ese orden de ideas, el Tribunal concluyó que el registro realizado el 27 de agosto de 2013, demuestra la existencia del contrato desde el año 1995, pero no el registro de la adenda del período gravable 2012, respecto de la cual se está solicitando la deducibilidad del gasto. Destacó que si bien la precitada enmienda no puede verse de forma separada al contrato inicial, que se registró en 1995, ante la ausencia del registro de la enmienda, concluyó que era procedente el rechazo de este gasto.

Del rechazo de los gastos operacionales de venta

Señaló que según los artículos 420 y 421 del Estatuto Tributario el retiro de bienes corporales muebles para uso del responsable o para que formen parte del activo fijo de

¹⁹ Sentencia del 1 de junio de 2016. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 20351. C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

la empresa, se considera venta para efectos del IVA. A su vez el artículo 429 ibídem prevé que para el caso de retiro de bienes muebles, el impuesto se causa en la fecha de retiro de los bienes.

Ahora bien, de conformidad con el artículo 771-2 del mismo ordenamiento, los costos y gastos declarados en el impuesto sobre la renta deben estar soportados en un documento idóneo, el cual por voluntad del legislador es la factura con el lleno de los requisitos contenidos en el artículo 617 del Estatuto Tributario.



Igualmente, el Tribunal precisó que la normativa tributaria indica los casos en los cuales no se requiere la expedición de la factura y quiénes no están en la obligación de facturar, situaciones dentro de las cuales no se enmarca el retiro de inventarios.

De este modo, concluyó que para la procedencia de costos y deducciones debe aplicarse el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, sin que ello implique desconocimiento del principio de primacía de lo sustancial sobre lo formal, toda vez que en materia de beneficios tributarios la norma es de aplicación restrictiva.

Explicó que si bien en dicha operación solamente interviene el responsable del retiro para su autoconsumo, ello no implica que no deba cumplirse con la expedición de la factura, aun cuando se haya registrado la operación en la contabilidad, pues existe tarifa legal y por tanto los cuadros de Excel no suplen la prueba que el legislador exige para la procedencia de costos y deducciones.

Indebida valoración probatoria y desconocimiento del derecho al debido proceso

Afirmó que en el presente caso la demandada desplegó una labor probatoria diligente y la valoración probatoria que realizó no vulneró el debido proceso de la actora, por lo que determinó como impróspero el presente cargo

Sanción por inexactitud

Advirtió que en el presente caso la administración tributaria desvirtuó la existencia de costos y gastos declarados, por lo cual se configuró el hecho sancionable establecido en el artículo 647 del Estatuto Tributario, lo que implica la procedencia de la sanción por inexactitud, sin que pueda concluirse que las razones expuestas por el contribuyente conlleven al levantamiento de la sanción.

Sin embargo, en observancia del principio de favorabilidad en materia tributaria y teniendo en cuenta que el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016 modificó el artículo 648 del Estatuto Tributario para reducir al 100% la sanción general por inexactitud, reliquidó la sanción por inexactitud impuesta en los actos acusados, para determinarla en \$782.738.000.

Finalmente, no condenó en costas a la actora al no existir elementos de prueba que demuestren o justifique erogaciones por este concepto a cargo de la entidad demandada.

RECURSO DE APELACIÓN

La demandante apeló con fundamento en los siguientes argumentos²⁰:

Indebida valoración probatoria

Alegó que el a quo incurrió en una indebida valoración probatoria en lo que respecta a los gastos operacionales de administración por concepto de asistencia técnica, al considerar que la solicitud de registro ante la VUCE del 28 de junio de 2013, únicamente se efectuó en relación con la enmienda del 1 de enero de 2013, pese a que dicha solicitud de registro se efectuó en relación con las enmiendas del 1 de enero de 2012 y 1 de enero de 2013.



Aseveró que dicha solicitud de registro fue aprobada por la VUCE y esta señaló que la vigencia del contrato fue del 24 de octubre de 1995 al 29 de junio de 2013. Dijo que la VUCE también indicó que la última enmienda era la del año 2013, lo cual no implica que la enmienda de la vigencia 2012 no haya sido registrada correctamente.

Puntualizó que no existe un término perentorio para efectuar el registro de la prórroga o enmienda de un contrato de importación de tecnología. De hecho, a pesar de que la prórroga del contrato se registró con posterioridad al uso de la deducción, las normas fiscales no exigen al contribuyente hacerlo con anterioridad a la presentación de la declaración en la cual se incluyó la deducción, o que de no hacerlo con anterioridad se perdería el beneficio tributario.

De modo que, al estar probada la existencia del contrato denominado “Anexo B” suscrito por Makro y OSAM, su autorización y registro ante el organismo competente, esto es, la certificación del MINCIT (autorización/inscripción 2013-1356), es claro que la actora cumplió con las exigencias legales para acceder a la deducción por este concepto, por lo que resulta jurídicamente inviable desconocer su procedencia.

Indebida interpretación del artículo 771-2 del Estatuto Tributario

Señaló que el a quo interpretó indebidamente las disposiciones aplicables en materia de facturación en los retiros de inventarios que efectuó la actora, operación que generó un IVA de \$157.602.040, que es objeto de deducción por concepto de gastos operacionales de venta.

Como consecuencia de esa indebida interpretación, el Tribunal impone una carga a la actora que materialmente es imposible de suplir, pues pretende que se emita una factura en el retiro de inventarios aun cuando en dicha operación interviene únicamente un sujeto y no hay traslado del derecho de propiedad sobre el objeto retirado.

Explicó que de conformidad con el artículo 615 del Estatuto Tributario la obligación de facturar implica la intervención de dos sujetos en la actividad comercial o de servicios, lo cual no sucede en el retiro de inventarios. Argumentó que en este caso el responsable y el contribuyente se confunden en el mismo sujeto, por lo que exigir la expedición de una factura además de tratarse de una obligación no contenida de forma taxativa en la ley, implica un exceso de ritual manifiesto, lo cual está prohibido.

20 Folios 422 a 434 del c.p.2.

Dijo que en sede administrativa allegó la totalidad del material probatorio que soporta y prueba la declaración y pago del IVA al tenor de lo dispuesto en el artículo 420 del Estatuto Tributario, hecho sobre el cual no existe discusión alguna.

Seguro de vida de EELCO DE GRAAF

Aseguró que existió una falta de análisis del Tribunal, ya que el pago del seguro de vida del señor De Graaf no responde a la mera liberalidad de Makro, sino que corresponde al cumplimiento de las directrices determinadas en el marco de la política general de SHV Makro, Casa Matriz de la demandante, que aplica a personal expatriado y cuyo alcance está debidamente soportado.



Expuso que este gasto fue necesario ya que las condiciones profesionales y personales del señor De Graaf, hacían relevante la adquisición del seguro de vida, y resaltó que dicha erogación responde al cumplimiento de la política general de SHV Makro para expatriados.

En ese sentido el gasto también resulta proporcional, pues corresponde a los montos y porcentajes determinados en el contrato de trabajo del señor De Graaf. Igualmente, soporta el nexo causal en el cargo directivo que ejerce el beneficiario del seguro de vida, que hace parte de la estructura gerencial y corporativa establecida en los estatutos sociales de Makro, que implica la toma de decisiones que conlleven a la generación de ingresos en el giro ordinario de los negocios en el país.

Resaltó que el Consejo de Estado ha aceptado la deducibilidad de gastos por concepto de medicina prepagada de empleados, pues cumplen con los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, en el entendido de que son una forma de remuneración para los trabajadores, que son fundamentales para la consecución de los ingresos de la compañía²¹.

Aseguró que es claro que el pago de \$23.619.354 por concepto de seguro de vida no resulta exagerado, si se tienen en cuenta los ingresos brutos incluidos en el denuncia rentístico del año en discusión y, asegura que existe relación estrecha de causalidad con la actividad productora de renta, pues corresponde a un pago laboral indirecto.

Indicó que si bien el a quo hizo referencia a que la necesidad puede derivar de una obligación empresarial, perdió de vista que el gasto por seguro de vida se efectuó en cumplimiento de obligaciones empresariales contenidas en el marco de política general de SHV Makro.

Inadecuado rechazo de los pagos a RENATO MINUZZO

Señaló que los gastos de menaje del señor Renato Minuzzo cumplieron con las exigencias previstas en el artículo 107 del Estatuto Tributario y aclara que, de conformidad con el artículo 86 del Decreto 4000 de 2004, la demandante estaba en la obligación de cubrir los gastos de regreso del señor Minuzzo, aun cuando él hubiese terminado voluntariamente la relación laboral con Makro.

²¹ Sentencia del 13 de agosto de 2009. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 6217, C.P. William Giraldo Giraldo.

Por tanto, el desacatamiento de dicha norma hubiese implicado la trasgresión de la ley migratoria, por lo que resulta evidente la indebida interpretación normativa por parte del Tribunal en materia laboral y migratoria de los trabajadores expatriados.

Improcedencia de la sanción por inexactitud

De acuerdo con lo anteriormente expuesto, concluyó que el a quo incurrió en una indebida valoración probatoria e interpretación normativa, razón por la cual la sanción por inexactitud impuesta debe ser levantada, pues a su juicio existen argumentos que soportan su improcedencia.

En primer lugar, expresó que la administración no demostró que la actora hubiese incurrido en alguna de las conductas reprochables de las que trata el artículo 647 del Estatuto Tributario, motivo por el cual deben anularse los actos enjuiciados.



En segundo lugar, alegó que los actos administrativos demandados carecen de fundamento de acuerdo con los conceptos de la DIAN que se citaron y transcribieron en el escrito de la demanda, porque en el presente caso no se dieron los hechos sancionables establecidos.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante ratificó lo dicho en la demanda y en el recurso de apelación²².

Por su parte la DIAN, reiteró de manera sucinta los argumentos expuestos en la contestación de la demanda²³.

El Ministerio Público representado por el Procurador Sexto delegado ante el Consejo de Estado solicitó revocar parcialmente la sentencia apelada, para en su lugar declarar la procedencia de los gastos por concepto de IVA generado en las operaciones de retiro de inventarios para el autoconsumo, ya que considero que en ese caso no se genera lo obligación de facturar, puesto que no se trata de la enajenación de inventarios ²⁴.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, le corresponde a la Sala determinar i) si los gastos por concepto de asistencia técnica cumplieron los requisitos para su procedencia, ii) si son procedentes los gastos por concepto del IVA generado en el retiro de inventarios para el “autoconsumo”, iii) si son deducibles los gastos pagados a empleados por concepto de seguro de vida y menaje y en consecuencia, ii) si procede la imposición de la sanción por inexactitud contenida en el artículo 647 del Estatuto Tributario.

²² Folios 471 a 479 del c.p.3.

²³ Folios 446 a 470 del c.p.3.

²⁴ Folios 482 a 489 vto. del c.p.3.

De los gastos por concepto de asistencia técnica

El artículo 67 del Decreto 187 de 1975 establece lo siguiente:

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

No será procedente la deducción de regalías u otros beneficios por concepto de contribuciones tecnológicas cuando el pago se efectuó por una sociedad a su casa matriz en el exterior, o a otra sociedad que esté subordinada a la misma matriz, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 21 del mismo estatuto.”

Por su parte, la Decisión 291 de 1991 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena que actualizó el Régimen Común de Tratamiento a los Capitales Extranjeros y sobre Marcas, Patentes, Licencias y Regalías, dispuso lo siguiente en lo referente a la importación de tecnología:

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios S.A.S, Calle 100 No. 11a-35, piso 3, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 218 8544, www.pwc.com/co



“Artículo 12.- Los contratos de licencia de tecnología, de asistencia técnica, de servicios técnicos, de ingeniería básica y de detalle y demás contratos tecnológicos de acuerdo con las respectivas legislaciones de los Países Miembros, serán registrados ante el organismo nacional competente del respectivo País Miembro, el cual deberá evaluar la contribución efectiva de la tecnología importada mediante la estimación de sus utilidades probables, el precio de los bienes que incorporen tecnología, u otras formas específicas de cuantificación del efecto de la tecnología importada.”

La Decisión 291 fue reglamentada en el país mediante el Decreto 259 del 12 de febrero de 1992 en los siguientes términos:

“ARTICULO 10. El Instituto Colombiano de Comercio Exterior, Incomex, adscrito al Ministerio de Comercio Exterior es el organismo competente para registrar los contratos de importación relativos a licencia de tecnología, asistencia técnica, servicios técnicos, ingeniería básica, marcas, patentes y demás contratos tecnológicos.

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

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

ARTICULO 20. El Instituto Colombiano de Comercio Exterior, Incomex, registrará los contratos de que trata el artículo 1º del presente Decreto, siempre que cumplan los siguientes requisitos:

- a) Identificación de las partes con expresa consignación de su nacionalidad y domicilio;*
- b) Identificación de las modalidades que reviste la transferencia de tecnología que se importa;*
- c) Valor contractual de cada uno de los elementos involucrados en la transferencia de tecnología.*
- d) Determinación del plazo de vigencia. [...]”*

De conformidad con el numeral 18 del artículo 5 del Decreto 2553 de 1999 y el numeral 25 del artículo 2 del Decreto 210 de 2003 (modificado por el artículo 1 del Decreto 210 de 2003), la función de registro de los contratos de importación de tecnología continuó estando en cabeza del Ministerio de Comercio Exterior²⁵.



Es de destacar que el artículo 4 de la Ley 790 de 2002 fusionó los Ministerios de Comercio Exterior y de Desarrollo Económico para conformar el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo - MINCIT-26.

Igualmente, el Gobierno Nacional mediante el Decreto 4149 de 2004 creó la VUCE, administrada por el MINCIT “por medio de la cual las entidades administrativas relacionadas con esta materia compartirán información pertinente” y los usuarios podrán tramitar las autorizaciones, permisos, certificaciones o vistos buenos previos exigidos por las diferentes entidades competentes para realizar las operaciones específicas de importación y exportación²⁷.

De acuerdo con lo anterior, el MINCIT mediante Circular 027 del 13 de julio de 2009 modificó el procedimiento para el registro de los contratos de importación relativos a licencia de tecnología, asistencia técnica, servicios técnicos, ingeniería básica, marcas, patentes y demás contratos tecnológicos. Además “describió cómo debía registrarse en el sistema de la VUCE, cómo se hacía la solicitud de registro del contrato y cómo diligenciar el formulario para el registro, entre otros trámites”²⁸.

²⁵ “ARTÍCULO 5º. Funciones. Le corresponde al Ministerio de Comercio Exterior la formulación y adopción de políticas, planes generales, programas y proyectos relacionados con los objetivos que le son propios y en particular: [...] 18. Llevar el registro de comercio exterior de importadores y exportadores, de producción nacional, de comercializadoras internacionales, usuarios de zonas francas, gremios exportadores y de la producción nacional, contratos de tecnología, y demás usuarios de comercio exterior y expedir las certificaciones pertinentes.”

“ARTÍCULO 2º. FUNCIONES GENERALES. El Ministerio de Comercio, Industria y Turismo tendrá las siguientes funciones generales: [...] 25. <Numeral modificado por el artículo 1º del Decreto 4269 de 2005. El nuevo texto es el siguiente:> Llevar el registro de producción nacional, de la declaración escrita sobre los contratos de exportación de servicios, de contratos de importación de tecnología, de turismo y expedir las certificaciones pertinentes.”

²⁶ Por la cual se expiden disposiciones para adelantar el programa de renovación de la administración pública y se otorgan unas facultades extraordinarias al Presidente de la República.

²⁷ Artículo 1º.

²⁸ Sentencia del 28 de noviembre de 2019. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 23344, C.P. Milton Chaves García.

Si bien en el caso particular estamos frente a un contrato de cuantía determinada, es de resaltar que esta Corporación mediante sentencia del 30 de octubre de 2019 declaró la nulidad del numeral 5.5. de la citada Circular al considerar que el MINCIT excedió su potestad reglamentaria al limitar los efectos del registro de los contratos de importación de tecnología de cuantía indeterminada a un año, pues a su juicio la Decisión 291 de la CAN y el Decreto 259 de 1992 “no establecieron que el registro de los contratos de importación de tecnología surtiera efectos por un plazo determinado. En realidad, la única referencia temporal que hacen es la vigencia del contrato, que debe ser expreso por ser un requisito para realizar el registro.” (Subraya la Sala).²⁹

Ahora bien, en cuanto al registro de contratos de importación de tecnología con valor determinado el numeral 5.3. de la Circular 027 de 2009 indicó que “Cuando se radique la Forma 03 junto con un contrato de tecnología, pactado con una contraprestación económica por valor determinado, por concepto de la prestación de servicios tecnológicos y una vez se verifique el cumplimiento de los Requisitos establecidos, la Forma 03 debidamente registrada, será soporte suficiente para los giros parciales de divisas que se efectúen posteriormente. El registro de la Forma 03 tendrá como fecha límite la misma vigencia de terminación acordada en el contrato, contada a partir de la fecha de registro en la VUCE”.

Por su parte, el numeral 5.8. ibídem estableció que los acuerdos de adición, cesión, otrosí o adendo de los contratos de importación de tecnología debían registrarse ante la VUCE, con transcripción del



objeto del acuerdo y su fecha en la casilla 4.2.2. de la “Forma 03” anexa a la circular, que se destinó para el registro de contratos de importación de tecnología.

En efecto, la “Forma 03” en su casilla 4.1. al solicitar el tipo de contrato ofrece las opciones de “Nuevo, Prórroga de registro y reporte de pagos, Adición, Cesión, Otrosí, Adendo, Modificación, Otro” y destina la casilla 4.2.2. a la descripción del acuerdo de adición, cesión, otrosí o adendo del contrato previamente registrado.

La Sala en sentencia del 1 de junio de 2016 precisó que no es una exigencia legal contenida en la Decisión 291 de la CAN o en el Decreto 259 de 1992 que los contratos de importación de tecnología deban registrarse ante la autoridad competente en un plazo perentorio, ni mucho menos que deban registrarse previo a la solicitud de la deducción que de este se desprenda. Sin embargo, aclaró que la finalidad del artículo 67 del Decreto 187 de 1975 para efectos de la deducción de dichos pagos es demostrar tanto la existencia del contrato como su respectivo registro³⁰.

Por tanto, no basta con que se demuestre que el contrato efectivamente existe, sino que adicionalmente debe acreditarse el registro de este ante la autoridad competente, para el momento de los hechos, la VUCE adscrita al MINCIT.

En el caso bajo estudio se encuentra probado que Makro suscribió contrato de prestación de servicios de asistencia técnica, denominado “Anexo B”, con SHV Makro N.V. en los Países Bajos, en octubre de 1994, cuyo registro ante el INCOMEX se hizo efectivo el 24 de octubre de 1995, con vigencia hasta el 3 de octubre de 1999³¹.

En abril de 1998 SHV Makro N.V. asignó los derechos, título, intereses y obligaciones de los acuerdos de asistencia técnica que había celebrado con varias compañías Makro en Sur América, entre ellas Makro de Colombia S.A., a una compañía especial de gerencia perteneciente al grupo empresarial denominada Orkam South America Management AG -OSAM- en Suiza, asignación que se hizo efectiva a partir del 1 de enero de 1998³².

29 Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 22877, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez
30 Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 20351, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.
31 Folios 1309 a 1316 del c. de a.7

Obra en el expediente la Adenda No. 1 al contrato de asistencia técnica de febrero del año 2000 en idioma inglés³³. Así mismo, obra enmienda con efectos a partir del 1 de enero de 2010 y vigencia hasta el 30 de junio del mismo año, la cual sustituyó las enmiendas anteriores y se registró ante la VUCE mediante radicado 20100928-00074 el 28 de septiembre de 2010³⁴.

Igualmente, la actora allegó la enmienda con efectos a partir del 1 de enero de 2011 la cual suscribió con OSAM considerando que “debido a un aumento en negocios de Makro South America en la región de Colombia en particular, las Partes sintieron la necesidad de cobrar de tal manera que los honorarios se calculen de manera que la suma u honorarios estén más alineados con los servicios prestados bajo este acuerdo”, determinaron un honorario preliminar para 2011 de 900.000 EUR³⁵.

En lo que interesa a la Sala, la demandante suscribió una cuarta enmienda con vigencia a partir del 1 de enero de 2012 bajo las mismas consideraciones de la enmienda de 2011 previamente transcritas, en la que se indicó que sustituía las enmiendas previas y se acordó lo siguiente³⁶:



“Artículo 3 (a) del Acuerdo de Asistencia Técnica será reemplazado por el siguiente:

“3(a) (1) Makro acuerda pagarle a OSAM un monto de honorarios basado en el tiempo invertido por los diferentes departamentos que le presten asistencia técnica según se menciona en el acuerdo de asistencia técnica.

(2) el 30 de junio de cada año Calendario se transferirá un honorario preliminar respecto a tal año el cual se estimará en base al tiempo estimado invertido por cada departamento durante tal año

(3) En el año Calendario siguiente se hará un cálculo final del honorario en base al tiempo real invertido. Este honorario final se cruzará contra el honorario preliminar.

(4) El saldo del honorario preliminar y del honorario final de un año Calendario se facturará o acreditará en junio del siguiente año conjunto el honorario preliminar del año siguiente.

(5) Para 2012, el honorario preliminar se determina en 945,000 EUR” (Subrayado propio del texto)

Finalmente, la actora suscribió nueva enmienda al contrato de asistencia técnica denominado “Anexo B”, con efectos a partir del 1 de enero de 2013, la que a su vez sustituye la enmienda suscrita en 2012 y según constancia allegada por la accionante se registró ante la VUCE con número de autorización 2013-1356, en la cual se lee: “Registro No. ITS-2013-1356 En relación con la solicitud, se registra la traducción oficial de la

32 Folio 1318 del c. de a.7.

33 Folio 1321 del c. de a.7.

34 Folios 1324 a 1329 del c. de a.7.

35 Folios 1332 y 1333 del c. de a.7.

36 Folios 1335 a 1336 del c. de a.7.

Enmienda del 29 de abril de 2013 al acuerdo de Asistencia Técnica suscrito con ORKAM SOUTH AMERICA MANAGEMENT AG.” (Subraya la Sala)³⁷.

De las pruebas previamente citadas y de la normatividad que se invocó, la Sala concluye que pese a que el contrato inicial se registró en debida forma ante la autoridad competente, así como las enmiendas correspondientes a los años 2010 y 2013, la compañía accionante no registró la enmienda suscrita en el año 2012.

Sin embargo, la constancia de registro de la enmienda de 2013 indica que el contrato de asistencia técnica “Anexo B” tiene fecha de inicio el 24 de octubre de 1995 y fecha de terminación el 29 de junio de 2013, con lo cual incluyó el registro de las enmiendas de 2011 y 2012 y corresponde reconocer la procedencia de la deducción por gastos de asistencia técnica³⁸.

Como señaló esta corporación, “la finalidad del artículo 67 del Decreto 187 de 1975, para efectos de la deducción de dichos pagos, es la demostración de la existencia del contrato, así como que el mismo se encuentre registrado” ³⁹. Toda vez que para el periodo en discusión no había un plazo perentorio para la proroga del registro y que la constancia con número de autorización 2013-1356, se refiere a la vigencia del contrato desde el 24 de octubre de 1995 al 29 de junio de 2013 y que el párrafo del artículo 1 del Decreto 259 de 1992 señala que el registro de los contratos será

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios S.A.S, Calle 100 No. 11a-35, piso 3, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 218 8544, www.pwc.com/co



automático cuando se cumplan los requisitos del artículo 2 del mismo ordenamiento, se debe entender que las prórrogas se encontraban debidamente registradas.

Por lo expuesto, prospera el cargo y se revocará en este aspecto la sentencia apelada para en su lugar declarar procedentes los gastos operacionales de administración por concepto de asistencia técnica.

De los gastos por otros impuestos

El artículo 420 del Estatuto Tributario vigente para la época de los hechos, señalaba que dentro de los hechos generadores del impuesto sobre las ventas se enlistaban “las ventas de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidas expresamente”⁴⁰.

A su vez, el artículo 421 ibídem determinaba los hechos que se consideraban venta para efectos de IVA, y en su literal b) incluyó “los retiros de bienes corporales muebles hechos por el responsable para su uso o para formar parte de los activos fijos de la empresa”⁴¹.

En el presente caso el fisco cuestiona que la actora tenía la obligación de facturar las operaciones que generaron el gasto por IVA generado en el retiro de inventarios para autoconsumo, y que al no existir la factura como documento probatorio, de conformidad con el artículo 771-2 ibídem, no procede su deducción⁴².

37 Folio 1341 del c. de a.7.

38 Ibídem.

39 Sentencia del 1 de junio de 2016. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 20351, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

40 Artículo sustituido por el artículo 173 de la Ley 1819 de 2016.

41 Artículo sustituido por el artículo 174 de la Ley 1819 de 2016.

42 “Artículo 771-2. Procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables. Para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, se requerirá de facturas con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) de los artículos 617 y 618 del Estatuto Tributario.

Pues bien, sobre la obligación de expedir factura el artículo 615 del Estatuto Tributario indica que todas las personas o entidades que tengan la calidad de comerciantes, que ejerzan una profesión liberal o enajenen bienes producto de la actividad agrícola o ganadera deben expedir factura por cada una de las operaciones que realicen, independientemente de su calidad de contribuyentes o no contribuyentes de los impuestos administrados por la DIAN.

No obstante, el artículo 616-1 vigente para la época de los hechos establecía lo siguiente⁴³:

“Artículo 616-1. Factura o Documento Equivalente. La factura de venta o documento equivalente se expedirá en las operaciones que se realicen con comerciantes, importadores o prestadores de servicios o en las ventas a consumidores finales. [...]” (Subraya la Sala)

De la norma previamente transcrita se desprende que para la expedición de la factura o documento equivalente, deben existir dos intervinientes en la operación: quien vende la mercancía o presta el servicio y quien compra la mercancía o recibe el servicio.

Al punto, es de resaltar que en Sentencia C-733 del 26 de agosto de 2003 la Corte Constitucional estudió la exequibilidad del artículo 771-2 del Estatuto Tributario, en la que indicó lo siguiente⁴⁴:



En ejercicio de la facultad señalada en los artículos 15, 150-12 y 338 de la Constitución, el legislador ha previsto, para efectos tributarios, la obligación de expedir factura, o su documento equivalente, a todas las personas o entidades que tengan la calidad de comerciantes, ejerzan profesiones liberales o presten servicios inherentes a éstas, o enajenen bienes producto de la actividad agrícola o ganadera, debiendo conservar copia del mismo por cada una de las operaciones que realicen, independientemente de su calidad de contribuyentes o no contribuyentes de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos Nacionales. Igualmente, en el artículo 616-1 ídem, ordena que la factura de venta o documento equivalente se expida en las operaciones que se realicen con comerciantes, importadores o prestadores de servicios o en las ventas a consumidores finales, siendo documentos equivalentes a la factura de venta el tiquete de máquina registradora, la boleta de ingreso a espectáculos públicos, la factura electrónica y los demás que señale el Gobierno Nacional.

Lo anterior, se explica ante la necesidad de certeza de la administración Pública sobre las transacciones económicas con relevancia tributaria, para evitar su ocultamiento o su registro en documentos contables por menores valores que permitan evadir o disminuir la cuantía en el pago de los tributos correspondientes.

Tratándose de documentos equivalentes se deberán cumplir los requisitos contenidos en los literales b), d), e) y g) del artículo 617 del Estatuto Tributario.

Cuando no exista la obligación de expedir factura o documento equivalente, el documento que pruebe la respectiva transacción que da lugar a costos, deducciones o impuestos descontables, deberá cumplir los requisitos mínimos que el Gobierno Nacional establezca. [...]"

43 Sustituido por el artículo 308 de la Ley 1819 de 2016.

44 M.P. Clara Inés Vargas Hernández.

Para efectos tributarios la obligación de expedición de la factura consiste en entregar, a quien se le presta el servicio o se le enajena el bien, el original de la misma con el lleno de los siguientes requisitos: [...]

Correlativamente a la obligación de expedir factura, el artículo 618 del E.T., modificado por el artículo 76 de la Ley 488 de 1998, consagra la obligación de exigir facturas o documentos equivalentes que establezcan las normas legales para los adquirentes de bienes corporales muebles o servicios, al igual que a exhibirlos cuando los funcionarios de la administración tributaria debidamente comisionados para el efecto así lo exijan, obligación que la Corte encontró ajustada a la Constitución por ser trasunto del deber constitucional de solidaridad que tienen todas las personas en relación con las instituciones del Estado encargadas del recaudo de los impuestos y el control de la evasión y el contrabando:

"(...) comparte la Corte la constitucionalidad de la obligación consagrada en el artículo 76 demandado, por cuanto se hace indispensable convertir al consumidor en un ente vigilante de la expedición de facturas; debe exigírselas al comerciante, para así cercar a la evasión en todos los niveles. Todo lo cual redundará en un mejoramiento del recaudo tributario, ya que se le cerrarán las brechas de la evasión a quienes incurren en esta conducta delictiva. Por lo que en consecuencia, todo aquel que incumple su obligación constitucional y legal de contribuir con el Estado en la lucha para acabar con el fenómeno delictivo de la evasión y el contrabando, en la



medida en que colabora en mantener y apoyar este ilícito, debe asumir las consecuencias que de su omisión se derivan.

“8- Es indudable para esta Corporación que el artículo 76 demandado consagra un mecanismo tributario a través del cual se pretende erradicar o al menos disminuir la evasión y el contrabando, comprometiendo para ello en mayor grado a los consumidores de bienes y servicios: configuran toda una política estatal contra la evasión tributaria. [...]”

La no procedencia de costos o deducciones en el impuesto sobre la renta o de impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas por no contarse con la factura o documento equivalente y no poderlo exhibir ante el funcionario de la Administración Tributaria debidamente comisionado para el efecto cuando así lo exija, corresponde a la consecuencia por la omisión del cumplimiento de la obligación tributaria de exigir la factura o el documento equivalente y por lo tanto de no poder contar con la prueba idónea exigida por la ley para el efecto.” (Subraya la Sala)

De acuerdo con la jurisprudencia transcrita, la obligación de exigir la factura o documento equivalente en las operaciones comerciales y de servicios tiene como finalidad que el consumidor se convierta en un vigía de la evasión y el contrabando. Adicionalmente, se expone que el desconocimiento de costos o deducciones en el impuesto sobre la renta o de impuestos descontables por no contar con la factura o documento equivalente son la consecuencia de la omisión del cumplimiento de la obligación tributaria de exigir la factura o el documento equivalente.

En ese sentido, y teniendo en consideración que en las operaciones de retiro de inventarios para el autoconsumo únicamente interviene el propietario de la mercancía, en este caso Makro, resultaría irrelevante y un exceso de formalismo exigir al contribuyente que se auto expida una factura con la única finalidad de poder tomar como descuento el IVA que generó en dicha operación, toda vez que basta con que el contribuyente contabilice, declare y pague el impuesto a las ventas generado para que proceda la deducción.

Por tanto, dado que la autoridad tributaria a lo largo del proceso en sede administrativa y judicial no puso en duda que la accionante haya declarado y pagado el IVA generado en las operaciones de retiro de inventarios, sino que centró el rechazo en la ausencia de las facturas, prospera el cargo de apelación.

De los gastos por pagos a empleados

El artículo 107 del Estatuto Tributario establece que en el impuesto sobre la renta, las expensas necesarias son deducibles si se cumplen los requisitos de i) haberse realizado en el año o período gravable en desarrollo de cualquier actividad productora de renta, ii) tenga relación de causalidad con las actividades productoras de renta (principal o secundaria), iii) sean necesarias y iv) sean proporcionadas.

La Sala en Sentencia 21329 del 26 de noviembre de 2020 unificó su jurisprudencia respecto del alcance de los requisitos de necesidad, proporcionalidad y relación de causalidad contenidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario, para lo cual estableció las siguientes reglas de decisión⁴⁵:

“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.”

45 C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

En el presente caso se discute la procedencia de los pagos que realizó Makro por concepto de seguro de vida del señor Eelco De Graaf y los gastos de menaje del señor Renato Minnuzo. Por tanto, una vez determinado el marco normativo aplicable, la Sala procederá a realizar el estudio de cada una de estas expensas.

- **Seguro de vida del señor Eelco De Graaf:**

En cuanto a la deducibilidad de los pagos por póliza de seguro de vida de los empleados, la Sala había dicho que⁴⁶:

“Tratándose del pago realizado por concepto de la póliza de seguro de vida de los trabajadores de la empresa, la Sala encuentra que no cumple los requisitos previstos en el artículo 107 del Estatuto Tributario, pues si bien este tipo de gastos son convenientes y útiles para estimular la productividad de los empleados, no resulta necesario, ni se trata de los normalmente acostumbrados en el ámbito empresarial y su realización no genera indefectiblemente mayores ingresos o una mayor productividad como lo asegura la accionante, razón por la que no se dará prosperidad al cargo.”

De acuerdo con la sentencia anterior, los gastos en que incurra el empleador por este concepto no son deducibles del impuesto sobre la renta, toda vez que no cumplen con los criterios de necesidad y



relación de causalidad con la actividad productora de renta, ni son de aquellos normalmente acostumbrados en el ámbito empresarial. No obstante, la Sala acogerá el criterio de unificación para adoptar una nueva posición teniendo en cuenta lo siguiente:

Se encuentra probado que la sociedad demandante pagó por concepto de prima del seguro de vida del señor Eelco De Graaf, ciudadano holandés, la suma de \$23.619.354. Este valor está respaldado en la Factura 83120065 de SHV Holdings N.V. y su contabilización, la cual corresponde a los meses de enero a abril de 2012 por \$11.814.344 y la Factura 83120164 de SHV Holdings N.V. y su contabilización por los meses de mayo a junio de la misma anualidad en cuantía de \$11.805.01047.

La Sala considera que dicha erogación resultaba necesaria, teniendo en consideración que se trata de un ciudadano extranjero quien, al ejercer un cargo directivo en una compañía de Colombia, correspondía a Makro en su calidad de empleador, cubrir los riesgos inherentes a las funciones ejercidas por su colaborador. Es de anotar que este gasto no se efectuó con un objeto de lujo, recreo o encaminado al consumo personal o particular.

Por el contrario, esta erogación hace parte del cumplimiento de una obligación empresarial, toda vez que el pago de seguros de vida a personal expatriado hace parte de la política de SHV Makro quien funge como casa matriz de la demandante.

Existe relación de causalidad con la actividad productora de renta, toda vez que el señor Eelco de Graaf fue contratado para desempeñar un cargo gerencial en el que

46 Sentencia del 13 de marzo de 2014. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 19416, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.
47 Folios 368 a 371 del c. de a.2.

sus conocimientos y capacidades para la toma de decisiones económicas relevantes , contribuyeron al desarrollo de la actividad generadora de renta de la compañía.

En cuanto a la proporcionalidad del gasto que ascendió a \$23.619.354, la Sala observa que este resulta proporcionado, toda vez que representa el 0,003% del total de los ingresos brutos del período gravable objeto de revisión.

Por tanto, los gastos por concepto de seguro de vida del empleado Eelco de Graaf cumplen con los requisitos contemplados en el artículo 107 del Estatuto Tributario, razón por la cual la Sala aceptará su deducibilidad.

- **Gastos de menaje del señor Renato Minuzzo:**

El artículo 57 del Código Sustantivo de Trabajo establece lo siguiente:

“ARTICULO 57. OBLIGACIONES ESPECIALES DEL EMPLEADOR.
Son
obligaciones especiales del empleador:

[...]



8. Pagar al trabajador los gastos razonables de venida y de regreso, si para prestar sus servicios lo hizo cambiar de residencia, salvo si la terminación del contrato se origina por culpa o voluntad del trabajador. Si el trabajador prefiere radicarse en otro lugar, el empleador le debe costear su traslado hasta la concurrencia de los gastos que demandaría su regreso al lugar donde residía anteriormente. En los gastos de traslado del trabajador, se entienden comprendidos los de los familiares que con el convivieren; y [...]"

Sin embargo, tratándose de un ciudadano extranjero, existe norma especial contenida en el artículo 86 del Decreto 4000 de 2004 “Por el cual se dictan disposiciones sobre la expedición de visas, control de extranjeros y se dictan otras disposiciones en materia de migración”, el cual indica lo siguiente⁴⁸:

“Artículo 86. El empleador o contratante, sin perjuicio de las acciones legales correspondientes que se desprendan del cumplimiento del contrato, deberá sufragar los gastos de regreso al país de origen o al último país de residencia del extranjero contratado o vinculado, así como los de su familia o beneficiarios a la terminación del contrato o vinculación o cuando proceda la cancelación de la visa, la deportación o la expulsión.

Cesará su obligación cuando el extranjero obtenga Visa Temporal en las categorías de cónyuge o compañero de nacional colombiano, padre o madre de nacional colombiano o visa de residente.”

Pues bien, el Código Sustantivo de Trabajo establece que es obligación del empleador costear los gastos de traslado de ida y regreso del empleado, cuando por causa del servicio lo hace cambiar de lugar de residencia. Dicha obligación desaparece si el vínculo laboral termina por culpa o voluntad del empleado.

⁴⁸ Artículo derogado por el artículo 76 del Decreto Nacional 834 de 2013.

No obstante, el Decreto 4000 de 2004 transcrito anteriormente, aunque incluye también la obligación de cubrir dichos gastos, no contiene la salvedad que efectúa el Código Sustantivo de Trabajo, por lo que se entiende que en el caso bajo estudio no tiene incidencia alguna el hecho de que el señor Minuzzo haya renunciado a su cargo de presidente de la compañía.

Respecto de los gastos de mudanza de los trabajadores, asumidos por el empleador, la Sala se pronunció en el siguiente sentido⁴⁹:

“[T]ratándose de los gastos de traslado, para la Sala, el requisito de causalidad solo se cumple en los gastos de traslado de ida y en los gastos de traslado por cambio de lugar o movilidad geográfica del trabajador, pues en estos casos la erogación que hace el empleador tiene su causa en la vinculación de nueva fuerza laboral con el propósito (efecto) de incrementar la productividad de la empresa, o en la movilidad geográfica del trabajador, con los mismos propósitos.

Además, esa expensa siempre será obligatoria y proporcional, porque es el mismo legislador el que exige su pago, pero limitado a los gastos razonables derivados del traslado al lugar en donde se ejecutarán las actividades para las cuales el trabajador fue contratado, y en donde fijará su nueva residencia.



Los gastos de regreso por desvinculación laboral no tienen relación de causalidad, puesto que la desvinculación del trabajador evidencia que tal gasto ya no tendrá injerencia en la actividad productiva de renta.” (Negritas propias del texto, subraya la Sala)

Si bien la jurisprudencia en cita, indica que los gastos de traslado por desvinculación del trabajador no cumplen con el requisito de relación de causalidad ya que estos no redundarán en un incremento de los ingresos, ni ayudarán al desarrollo de la actividad productora de renta, la Sala pone de presente que con la sentencia de unificación citada al principio del acápite esta posición cambió y por tanto, la Sala declarará la procedencia de esta erogación como pasará a exponerse.

En el expediente se encuentra probado que mediante contrato de trabajo del 4 de abril de 2004, la sociedad contrató al señor Renato Minuzzo de nacionalidad brasileña, para que se desempeñara como presidente de la compañía en la ciudad de Bogotá D.C. desde el 4 de abril de 2005. Para el efecto, en la cláusula séptima se estipuló que “los gastos que se originen por el traslado serán cubiertos por el empleador de conformidad con el numeral 8º del artículo 57 del código sustantivo de trabajo”⁵⁰.

Igualmente, obra un “Documento de acuerdo entre la empresa Makro Supermayorista y el señor Renato Minuzzo” fechado el 19 de noviembre de 2012 en el que se evidencia que las partes pactaron entre otras cosas lo siguiente⁵¹:

“Teniendo en cuenta que el señor RENATO MINUZZO presentó renuncia a su cargo de Presidente de la compañía a partir del día 19 de noviembre de 2012 y dicha renuncia fue aceptada por la compañía quedando legalmente terminado el contrato de trabajo a partir de la fecha mencionada, las partes acuerdan el otorgamiento a favor del señor RENATO MINUZZO de los siguientes beneficios no salariales a saber:

49 Sentencia del 29 de septiembre de 2011. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 16476, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

50 Folios 1179 a 1181 del c. de a.6.

51 Folio 360 del c. de a.2.

[...]

4) El reconocimiento y pago de los gastos de mudanza por un valor bruto de US\$7.000. [...]

De acuerdo con lo anterior y siguiendo la posición de la sentencia de unificación la Sala observa que el gasto por concepto de mudanza del señor Renato Minuzzo tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta pues hacen parte de la normal ejecución de la actividad productora de renta y no resulta necesario que de esta deriven ingresos para la contribuyente.

Es una erogación necesaria, toda vez que de esta no se busca obtener un lujo, sino que se trata de una disposición en materia migratoria contenida en el Decreto 4000 de 2004 y uno de los puntos pactados tanto en el contrato laboral del señor Minuzzo, como en el acuerdo que se suscribió entre el empleador y el empleado al momento de la renuncia de este, por lo que resulta de obligatorio cumplimiento para la actora.



Además, se trató de precaver un litigio futuro que podía tener consecuencias en la continuidad de la actividad productora de renta de la accionante.

Esta expensa también es proporcional pues los USD 7.000 que se reconocieron a favor del empleado son razonables dentro de la situación económica de la actora quien para el año objeto de discusión reportó ingresos brutos por valor de COP \$931.537.058.000.

En ese orden de ideas, procede la deducción de los pagos que efectuó Makro por este concepto de acuerdo con la nueva posición jurisprudencial anteriormente referida. Prospera el cargo.

De la sanción por inexactitud

Teniendo en consideración que la Sala accedió a la totalidad de los cargos de apelación propuestos por la demandante, al hallar ajustadas a derecho las deducción que esta solicitó en su denuncia rentístico, y debido a que no quedó ningún punto por discutir, la sanción por inexactitud contenida en los actos administrativos demandados, queda desprovista de fundamento jurídico.

Condena en costas

La Sala precisa que no condena en costas en esta instancia conforme a lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y 365 numeral 8 del Código General del Proceso, por cuanto 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,

F A L L A

PRIMERO: Revocar los ordinales primero y segundo de la sentencia del 27 de noviembre de 2018, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A”, en el trámite del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho instaurado por Makro Supermayorista S.A.S. En su lugar:

“**PRIMERO:** Declarar la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 312412015000003 del 9 de enero de 2015 y la Resolución 000689 del 8 de febrero de 2016.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, declarar la firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2012 presentada por la actora el 26 de junio de 2014.”

SEGUNDO: Confirmar en lo demás la sentencia apelada.

TERCERO: No condenar en costas en esta instancia.



CUARTO: Reconocer personería jurídica al abogado Juan Carlos Loaiza Romero como apoderado de la DIAN, en los términos del poder que obra a folio 515 del cuaderno principal 3.

QUINTO: Reconocer personería jurídica al abogado Juan Diego Cardozo Moreno como apoderado de la parte demandante, en los términos del poder que obra a folios 480 a 481 del cuaderno principal 3.

Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase. La anterior providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

(Con firma electrónica)
MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente

(Con firma electrónica)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Con firma electrónica) (Con firma electrónica)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Salva Voto

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Aclara voto