



Radicación: 25000-23-37-000-2017-01294-01 (27191)
Demandante: SC JOHNSON & SON COLOMBIA S.A.
FALLO

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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., cinco (5) de octubre de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2017-01294-01 (27191)
Demandante: SC JOHNSON & SON COLOMBIA S.A.
Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -DIAN-
Temas: Impuesto sobre la renta 2012. Retención pago a casa matriz. Provisiones. Reversión de provisiones. Deducciones.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante en contra de la sentencia del 28 de julio de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A", que negó las pretensiones de la demanda y no accedió a la condena en costas¹.

ANTECEDENTES

El 17 de abril de 2013 la demandante presentó declaración del impuesto sobre la renta del año 2012 en la que determinó en los ingresos brutos operacionales \$116.449.124.000, ingresos brutos no operacionales \$2.118.661.000, gastos operacionales de administración de \$4.593.943.000, gastos operacionales de ventas de \$46.128.838.000, otras deducciones de \$4.806.918.000, para un saldo a pagar de \$1.640.620.000.²

El 6 de abril de 2016 la DIAN expidió Liquidación Oficial de Revisión 312412016000026 en la que DIAN decidió modificar la declaración de impuesto sobre la renta antes mencionada en los ingresos brutos no operacionales a \$3.386.173.000, gastos operacionales de administración a \$2.790.335.000, gastos operacionales de ventas a \$35.174.727.000, otras deducciones a \$3.904.906.000, sanción por inexactitud de \$7.881.474.000 (160%), para un total de saldo a pagar de \$14.446.178.000³.

El 7 de junio de 2016 la actora presentó recurso de reconsideración en contra de la liquidación oficial enunciada, el cual fue aceptado parcialmente por la DIAN por medio

¹ Índice 2 de la plataforma SAMAI

² Índice 2 de la plataforma SAMAI. Anexos demanda.

³ *Ibidem*



de la Resolución 2226 del 4 de abril de 2017 en la cual solo se redujo la sanción por inexactitud a \$4.925.984.000 (100%) para un total a pagar de \$11.492.588.000.⁴

DEMANDA

SC JOHNSON & SON COLOMBIA S.A. en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo -CPACA-, formuló las siguientes pretensiones⁵:

“Pretensiones

1.1 *Que son nulos los siguientes actos administrativos por medio de los cuales la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN- modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2012 presentada por la Compañía:*

- (a) *La Liquidación Oficial de Revisión 312412016000026 del 6 de abril de 2016.*
- (b) *La Resolución que resuelve el Recurso de Reconsideración 002226 del 4 de abril de 2017.*

1.2 *En virtud de la declaratoria de nulidad de los actos administrativos anteriormente mencionados, a título de restablecimiento del derecho a favor de SC Johnson, solicito al Tribunal Administrativo de Cundinamarca declarar lo siguiente:*

- (a) *Que los valores denunciados por SC Johnson en el formulario 1103600022058 y autoadhesivo 91000174376759 del 17 de abril de 2013 del impuesto sobre la renta por el año gravable 2012, son correctos;*
- (b) *Que el valor a pagar determinado en la declaración previamente mencionada, equivalente a \$1.640.620.000, es correcto;*
- (c) *Que no procede la sanción por inexactitud impuesta por la DIAN a SC Johnson;*
- (d) *Que no son de cargo de mi representado las costas en que haya incurrido la DIAN con relación a la actuación administrativa, ni las de este proceso.*
- (e) *Como consecuencia de lo anterior, se declare la firmeza de la declaración del impuesto de renta presentada por mi representada.*

1.3 *Igualmente solicito al Señor Magistrado se sirva condenar por las costas del proceso y agencias en derecho a la DIAN, según lo disponga la sentencia.”*

La demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículo 29 de la Constitución Política.
- Artículos 86, 107, 124 y 647 del Estatuto Tributario.
- Artículo 137 de la Ley 1437 de 2011.
- Artículo 264 de la Ley 223 de 1995.

El concepto de la violación se sintetiza así⁶:

⁴ *Ibidem*

⁵ Índice 2 de la plataforma SAMAI

⁶ *Ibidem.*



Radicación: 25000-23-37-000-2017-01294-01 (27191)
Demandante: SC JOHNSON & SON COLOMBIA S.A.
FALLO

Alegó que los gastos operacionales de ventas y gastos operacionales de administración deben ser aceptados como deducibles del impuesto sobre la renta (\$286.138.179), debido a que el impuesto al valor agregado -IVA- generado en el retiro de inventarios de los productos dados como “*muestra y obsequio*” es un mayor valor del gasto que cumple con lo establecido en el artículo 107 del Estatuto Tributario.

Advirtió que los pagos realizados al exterior (\$2.574.851.655) a la casa matriz en Estados Unidos por el concepto de “*asesoría técnica*” y a la empresa vinculada en Argentina por concepto de “*administración y dirección*” son deducibles del impuesto sobre la renta, ya que no requería practicarse retención en la fuente de dichos pagos al encontrarse vigente el régimen de precios de transferencia y en especial el artículo 260-7 del Estatuto Tributario.

Señaló que la documentación comprobatoria de precios de transferencia del año 2012 prueba que no existió transferencia artificial de utilidades a su principal. Además, aclaró que los artículos 124 y 124-2 del Estatuto Tributario debían interpretarse como complementarios en el sentido de que las transacciones que se realicen con personas naturales o jurídicas que se encuentren en un paraíso fiscal, deben ser deducidos del impuesto sobre la renta así no se haya practicado retención en la fuente.

Manifestó que son deducibles del impuesto sobre la renta los ajustes fiscales solicitados en el periodo 2012, porque las provisiones por descuentos condicionados se determinan de acuerdo con un estimado con cada cliente (\$10.798.731.987), pero solo se convierten en un hecho real cuando se reconocen efectivamente. Adicionalmente, existen gastos en los que se incurren por servicios prestados por clientes los cuales inicialmente se registran como cuenta por cobrar en la contabilidad, pero luego se transforma en gasto para el efecto fiscal.

Explicó que los descuentos condicionados se registraron en la contabilidad en la cuenta 4175, pero luego se reclasificaron en el renglón 53 de la declaración como gastos operacionales de ventas. En el mismo sentido, se registraron algunas devoluciones de producto en el renglón 53, pero se debieron incluir en el renglón 46.

Aclaró que las transacciones por los servicios prestados por clientes se encuentran en los detalles de las notas crédito, los cuales no fueron tenidos en cuenta por la DIAN en los actos demandados. En consecuencia, los actos fueron expedidos con falsa motivación.

Advirtió que la reducción de los ingresos brutos no operacionales (\$1.267.491.000) por recuperación de provisiones debe ser aceptada, porque en los años 2010 y 2011 no se solicitó su deducción del impuesto sobre la renta. Sin embargo, en el año 2012 se reversaron las provisiones como ingresos no gravados, ya que no incrementaron el patrimonio de la compañía.

Explicó que la sanción por inexactitud no es procedente, debido a que no existe un hecho sancionable al haberse declarado la información real, existió diferencia de criterios con la DIAN por los valores declarados, y se desconoció el principio de lesividad.





Radicación: 25000-23-37-000-2017-01294-01 (27191)
Demandante: SC JOHNSON & SON COLOMBIA S.A.
FALLO

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos⁷:

Explicó que en los actos demandados se adicionó a los ingresos brutos operacionales el valor de ajuste fiscal de la cuenta 405035 de “*Recuperación de Provisiones*” que fue llevado como deducción en la declaración del impuesto sobre la renta del año 2012, debido a que la actora no remitió pruebas suficientes para su determinación.

Señaló que los pagos al exterior no son deducibles del impuesto sobre la renta, porque no hizo retención en la fuente de ellos por lo que no cumplió con los artículos 121 y 124 del Estatuto Tributario. Además, el artículo 260-7 de dicho estatuto no excluía de retención en la fuente las operaciones que realizó con su casa matriz y con la empresa vinculada en Argentina.

Advirtió que el IVA generado por el retiro de inventarios para productos promocionales no cumple con el artículo 107 de Estatuto Tributario, por no cumplir los requisitos de necesidad y causalidad. Además, aclaró que los ajustes fiscales por provisiones de marketing, servicios técnicos y asesoría técnica no se encuentra justificación probatoria o normativa para su deducibilidad.

Aclaró que la sanción por inexactitud del artículo 647 del Estatuto Tributario es procedente, porque la demandante declaró gastos que no eran deducibles del impuesto sobre la renta y no debe proceder la condena en costas en su contra al no encontrarse probadas en el expediente.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A” negó las pretensiones de la demanda y no accedió a la condena en costas. Las razones de la decisión se resumen así⁸:

Explicó que de acuerdo con el artículo 107 del Estatuto Tributario los gastos de “*muestra y obsequios*” no son deducibles al no probarse el cumplimiento de los principios de necesidad, causalidad y proporcionalidad, por lo que el IVA pagado de forma adicional no puede deducirse de forma conexas.

Señaló que los pagos al exterior a la casa matriz por “*asesoría técnica*” y a la sociedad vinculada en Argentina por los conceptos de “*administración y dirección*” no son deducibles del impuesto sobre la renta, ya que de acuerdo con los artículos 121, 122 y 124 del Estatuto Tributario se requiere que se haya practicado retención en la fuente. Además, aclaró que así se encuentre en el régimen de precios de transferencia los conceptos enunciados no se encuentran excluidos de retención, para que proceda su deducción del impuesto sobre la renta.

Advirtió que los ajustes fiscales que realizó la demandante en el año 2012 por las provisiones que posteriormente registró como gastos operacionales de administración y gastos operacionales de ventas no son deducibles del impuesto sobre la renta, porque las expensas necesarias solo son deducibles en el periodo en que se causan,

⁷ Índice 2 de la plataforma SAMAI.

⁸ Índice 2 de la plataforma SAMAI



y en el expediente no se prueba con certeza los orígenes de las provisiones. Además, los certificados de contador público y de revisor fiscal remitidos al expediente no prueban la realidad de las operaciones o el fin de las provisiones previo al ajuste fiscal.

Aclaró que no eran procedentes los ingresos brutos operacionales por recuperación de provisiones, ya que contablemente no se registraron en la cuenta 4250 (ingresos – no operacionales – recuperaciones), y no existe prueba en el expediente que permita determinar el valor real de dicho registro.

Explicó, que en el presente caso procede la sanción por inexactitud, ya que no se evidencia diferencia de criterios y lo que ocurrió es que la actora declaró datos inexactos, que tuvieron como procedencia un mayor saldo a favor. Adicionalmente, no se condenó en costas, por no encontrarse probadas en el expediente.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** apeló con fundamento en los siguientes argumentos⁹:

Alegó que el IVA generado por el retiro de inventarios de bienes de “*muestra y obsequios*” son un gasto deducible del impuesto sobre la renta, ya que en sentencia de esta Sala del 28 de agosto de 2013 se determinó que el IVA es un costo deducible cuando dicho tributo no es descontable¹⁰. Además, aclaró que se cumple con los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario en relación con el objeto social y no se está utilizando el IVA pagado como deducible en doble beneficio tributario.

Aclaró que el pago realizado a la empresa vinculada en Argentina es deducible del impuesto sobre la renta, pero no se rige por el artículo 124 del Estatuto Tributario, sino por el artículo 122 del mismo estatuto, porque no fue un pago hecho a casa matriz de acuerdo con los artículos 260 y 263 del Código de Comercio¹¹. Además, reiteró que los pagos a casa matriz son deducibles del impuesto de renta, como lo determinó el artículo 260-7 del Estatuto Tributario, el cual se debe interpretar de forma sistemática con el artículo 124 de dicho estatuto.

En el mismo sentido, advirtió que el Tribunal no analizó las pruebas remitidas al expediente en relación con los ajustes fiscales por provisiones, por lo que resalta que hay 25 pruebas contables que reflejan la realidad de las operaciones. Además, se remitió certificado de revisor fiscal, el cual cumple con el artículo 777 del Estatuto Tributario, y reiteró la forma en la que las provisiones se declararon como gasto deducible del impuesto sobre la renta.

Señaló que se deben reconocer como deducibles los gastos por servicios prestados por clientes, ya que el sistema contable no dejó registrarlo como gasto de servicios, sino como cuenta por cobrar por servicios, pero luego para efectos fiscales se reclasificó como gasto.

Explicó que los descuentos condicionados y los servicios de clientes se clasificaron en la cuenta contable de provisiones. Sin embargo, en materia fiscal los descuentos condicionados se debían registrar en el renglón 55 (otras deducciones), pero haberlo

⁹ *Ibidem*

¹⁰ Exp. 19004. C.P Martha Teresa Briceño de Valencia

¹¹ Sentencia del 16 de marzo de 2011. Exp. 17720. C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia



Radicación: 25000-23-37-000-2017-01294-01 (27191)
Demandante: SC JOHNSON & SON COLOMBIA S.A.
FALLO

clasificado en el renglón 53 (gastos operacionales de ventas) no evita que tengan el mismo efecto, lo anterior se explica en el análisis global de la conciliación fiscal y luego en uno individual.

En relación con los ingresos brutos no operacionales, argumentó que provienen de las provisiones de los años 2010 y 2011 por demandas judiciales, regalías y cuentas por cobrar las cuales no se registraron como deducciones del impuesto sobre la renta en dichos años.

Finalmente, manifestó que no procede la sanción por inexactitud, porque los datos suministrados en la declaración fueron reales y se configuró una diferencia de criterios por existir un desacuerdo de interpretación de las normas por las partes del proceso.

TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA

La parte demandada no se pronunció respecto al recurso de acuerdo con lo establecido en el numeral 4 del artículo 247 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo modificado, por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021.

El **Ministerio Público** no se pronunció

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación, se debe establecer si procede la deducción de la renta en el periodo gravable 2012 de los siguientes conceptos (i) el IVA que se generó por retiro de inventarios, (ii) los pagos que se realizaron al exterior a vinculada en Argentina por concepto de “*administración y dirección*” y a casa matriz por concepto de “*asesoría técnica*”, (iii) los ajustes fiscales por provisiones, (iv) los ajustes fiscales por provisiones reversadas, y (v) si la sanción por inexactitud es procedente.

En cuanto a la deducción de IVA generado por retiro de inventarios

La actora alegó que el IVA generado por retiro de inventarios, para entregar productos de “*muestras y obsequios*” a clientes es deducible del impuesto sobre la renta al cumplir con el artículo 107 del Estatuto Tributario y al no haber sido descontado en la declaración de IVA.

Por su parte, la demandada rechazó los gastos operacionales de ventas por \$286.138.179 que se relacionaron con el concepto de “*muestras y obsequios*”, debido a que el IVA generado no cumple con los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario.

En cuanto al IVA generado y su deducibilidad del impuesto sobre la renta, esta Sala en sentencia del 28 de agosto de 2013 precisó lo siguiente¹²:

“En el caso en estudio, la actora liquidó y pagó el IVA sobre los bienes retirados de su inventario, utilizados para efectos de publicidad, es decir, para desarrollar su actividad productora de renta, razón por la cual no podía solicitar el IVA pagado

¹² Exp. 19004. C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia





como descontable en la declaración de IVA. Por ello, el IVA pagado entró a formar parte del costo de los bienes retirados, lo que significa que el gasto en publicidad incluyó el IVA pagado.

Es de anotar que el impuesto sobre las ventas, pagado en la adquisición de bienes o servicios que no deba ser tratado como descontable, será deducible del impuesto sobre la renta, siempre y cuando cumpla los requisitos establecidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario y demás condiciones fijadas en el Capítulo V, Título I del Libro I del Estatuto Tributario. Con lo anterior, se excluye la posibilidad de que quede a criterio del contribuyente optar por cualquiera de los beneficios mencionados, pues si legalmente el impuesto pagado debe ser tratado como descontable y el contribuyente no lo utiliza, tampoco podrá llevarlo como costo o gasto deducible del impuesto sobre la renta.” (Subraya la Sala)

De acuerdo con el criterio expuesto, el IVA generado por retiro de inventarios de productos destinados a publicidad es deducible del impuesto sobre la renta siempre y cuando se cumpla con los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario. En relación con el mencionado artículo, esta Sala en sentencia de unificación del 26 de noviembre de 2020 señaló lo siguiente¹³:

“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.

¹³ Exp. 21329. C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez



5. *Las anteriores reglas jurisprudenciales de unificación rigen para los trámites pendientes de resolver en vía administrativa y judicial. No podrán aplicarse a conflictos previamente decididos.*”

En este orden de ideas, con el fin de que el IVA generado sea deducible del impuesto sobre la renta se requiere que en primer lugar los bienes que se retiraron de los inventarios sean destinados a publicidad, y que se cumpla con los requisitos de necesidad, causalidad y proporcionalidad establecidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario.

Se aclara que en el presente caso no se discute el IVA descontable que se generó en la importación de mercancías, sino el IVA generado por el retiro de productos de inventarios de la demandante.

La Sala observa que, como lo precisó el Tribunal, las pruebas remitidas al expediente no permiten establecer que los bienes que se retiraron de los inventarios hayan sido destinados de forma exclusiva a publicidad, o como lo registró la demandante “muestras y obsequios”. Lo anterior debido a que las declaraciones de IVA que presentó la demandante solo establecen el valor del impuesto que se pagó, pero no prueban que los bienes que se retiraron de los inventarios se hayan destinado a publicidad y por lo tanto el IVA pagado se relacione con ellos¹⁴.

En el mismo sentido, se observa que en el certificado de revisor fiscal se aclara que en la cuenta 52959515 “Promoción concurso distribución” se estableció en el año 2012 un valor de \$4.284.660.726, monto que es el resultado del análisis de los estados financieros en conjunto, pero no refleja que el IVA generado de forma efectiva se relacionara con los bienes que se retiraron de inventarios con destino a publicidad¹⁵.

Se advierte que en el escrito de demanda se remitieron fotos en blanco y negro de las que no se puede identificar con certeza los productos que se entregaron como publicidad y la cantidad de dichos productos¹⁶. Además, no se evidencia en el expediente contratos, registros, o valores que de forma efectiva establezcan que los bienes que se retiraron del inventario se hayan destinado a publicidad y por tanto que el IVA que se generó se relacione con la actividad productora de renta.

Se aclara que desde la liquidación oficial de revisión la DIAN expresó “por otra parte, si en gracia de discusión, el IVA objeto de análisis, correspondiera a retiro de inventarios, a título de publicidad y propaganda como lo considera la sentencia del Consejo de Estado No. 19004 del 28 de agosto de 2013, invocada por la representante legal, no aporta documentos soportes que acrediten tal afirmación”¹⁷. En consecuencia, desde un principio se le ha solicitado a la demandante que pruebe que la extracción de bienes del inventario fue con fines de publicidad, pero no existe certeza de dicho objetivo y del valor declarado.

En este orden de ideas, al no tenerse certeza de que el IVA generado y que se declaró como deducible del impuesto sobre la renta haya sido como efecto de bienes que se

¹⁴ Folios 946 a 952 del cuaderno 5 de antecedentes administrativos.

¹⁵ Folio 51 del Cuaderno principal. Índice 2 de la plataforma SAMAI.

¹⁶ Folio 14 del escrito de demanda. Índice 2 de la plataforma SAMAI.

¹⁷ Folios 30 a 31 de la Liquidación Oficial de Revisión. Folios 5739 a 5740 del cuaderno principal. Índice 2 de la plataforma SAMAI.



retiraron de los inventarios con fines de publicidad, no prospera lo alegado por la apelante.

En cuanto al pago realizado a vinculada en Argentina

La actora explicó que la DIAN erró al establecer que el artículo 124 del Estatuto Tributario ordenaba que los pagos a empresas vinculadas debían practicarse retención en la fuente, debido a que dicha norma solo regula los pagos a casa matriz y no a empresas relacionadas como la de Argentina. En consecuencia, la norma aplicable era el artículo 122 del mencionado estatuto, la cual no exige retenciones para pagos en el exterior.

La Sala advierte, que desde la vía de recursos administrativos y en primera instancia judicial en relación con el cargo de si los pagos realizados a casa matriz en Estados Unidos y a vinculada en Argentina son deducibles del impuesto sobre la renta, únicamente se discutió la procedencia de la aplicación de los artículos 124, 124-1 y 260-7 del Estatuto Tributario. Pero, no se solicitó el análisis del artículo 122 de dicho estatuto, por lo que se configura como un argumento nuevo no planteado en la demanda y sobre el cual el Tribunal no pudo pronunciarse de fondo en primera instancia.

En relación con argumentos no invocados en la demanda y que luego son solicitados por la apelante, esta Sala en sentencia del 15 de octubre de 2021 precisó lo siguiente¹⁸:

“Lo primero que se advierte es que en el recurso de apelación la parte actora se refirió: (i) a la falta de correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión, con la resolución que decidió el recurso de reconsideración y (ii) a la improcedencia de la sanción por inexactitud impuesta en los actos demandados, cargos que no fueron propuestos en la demanda, razón por la cual, frente a los mismos, el tribunal no emitió pronunciamiento en la sentencia apelada, por lo que la Sala se abstendrá de abordar su estudio, en tanto que, si bien, conforme al artículo 328 del CGP, el juez de segunda instancia debe pronunciarse sobre los argumentos expuestos por el apelante, no se puede obviar que estos deben ser consonantes con lo planteado en la demanda, pues de lo contrario se vulneraría el derecho de defensa y contradicción de la contraparte y se desatendería el objeto del recurso de apelación, que no es otro que el superior examine la cuestión decidida, únicamente en relación con los reparos concretos formulados por el apelante, para que el superior revoque o reforme la decisión tomada por el a quo (art. 320 CGP)”

En consecuencia, abrir la discusión a nuevos argumentos en segunda instancia tendría como efecto una violación al debido proceso a la parte demandada, por lo que la aplicación del artículo 122 del Estatuto Tributario no será objeto de análisis.

En cuanto al pago realizado a la casa matriz en Estados Unidos

La apelante advirtió que no se debió practicar retención en la fuente sobre los pagos que realizó a su casa matriz, debido a que el artículo 260-7 del Estatuto Tributario

¹⁸ Exp. 24239. C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto



exime a las empresas responsables de precios de transferencia de dicha retención, por lo que los pagos fueron deducibles de impuesto sobre la renta.

Por su parte, los actos administrativos demandados rechazaron la deducción de pagos a casa matriz, porque se requería de practicar retención en la fuente de acuerdo con el artículo 124 del Estatuto Tributario.

El artículo 124 del Estatuto Tributario ordenaba lo siguiente:

“Art 124. Los pagos a la casa matriz son deducibles. Las filiales o sucursales, subsidiarias o agencias en Colombia de sociedades extranjeras, tienen derecho a deducir de sus ingresos, a título de costo o deducción, las cantidades pagadas o reconocidas directa o indirectamente a sus casas matrices u oficinas del exterior por concepto de gastos administrativos o dirección y por concepto de regalías y explotación o adquisición de cualquier clase de intangibles, siempre que sobre los mismos se practiquen las retenciones en la fuente del impuesto sobre la renta y el complementario de remesas. Los pagos a favor de dichas matrices u oficinas del exterior por otros conceptos diferentes, están sujetos a lo previsto en los artículos 121 y 122 de este estatuto” (Subraya la Sala)

De acuerdo con la norma transcrita, los pagos de filiales, sucursales o agencias en Colombia de sociedades extranjeras a sus casas matrices pueden deducirse del impuesto sobre la renta desde que se les hayan practicado retención en la fuente. Por su parte, el artículo 260-7 del Estatuto Tributario establecía lo siguiente:

“Art. 260-7. Costos y deducciones. Lo dispuesto en los artículos 90, 90-1, 124-1, 151, 152 y numerales 2 y 3 del artículo 312 del estatuto tributario, no se aplicará a los contribuyentes que cumplan con la obligación señalada en el inciso primero del artículo 260-1 del estatuto tributario en relación con las operaciones a las cuales se les aplique este régimen.

Las operaciones a las cuales se les apliquen las normas de precios de transferencia, no están cobijadas con las limitaciones a los costos y gastos previstos en este estatuto para los vinculados económicos.” (Subraya la Sala)

El artículo transcrito establece, que lo ordenado en las normas enunciadas no aplica para las operaciones que realizan las empresas que deben cumplir con el régimen de precios de transferencia, y que ninguna de las limitaciones del Estatuto Tributario debe afectarlas. En relación con los artículos 124 y 260-7 del mencionado estatuto, esta Sala en sentencia del 9 de mayo de 2019 precisó lo siguiente¹⁹:

*“La norma que regula de manera especial los costos y deducciones para los contribuyentes sometidos a ese régimen, esto es, el artículo 260-7, los releva de ciertas disposiciones que prohíben deducciones, y de las limitaciones de costos y gastos para vinculados económicos; **pero no los excluye de la aplicación del artículo 124 del Estatuto Tributario. Tampoco se advierte que las regulaciones de estas normas –artículo 124 y 260-7 del E.T.- se contrapongan ni se contradigan.***

*Primero, porque el artículo 124 no se encuentra dentro de las disposiciones que el artículo 260-7 autoriza no aplicar en el régimen de precios de transferencia. Y, segundo, en tanto **la regulación de la deducción a casa matriz no es una***

¹⁹ Exp. 20780. C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez



limitación a los costos y gastos, que es de lo que se exceptúa a estos contribuyentes.

Todo, porque el artículo 124 establece un requisito de procedencia de la deducción, en tanto permite que el pago a la casa matriz sea llevado en la declaración de renta, y tiene su razón de ser en que permite recaudar de forma anticipada el impuesto en estas operaciones que se hacen con no residentes en Colombia, lo que garantiza el pago del tributo.

3.4.3. No puede perderse de vista que el objeto del artículo 260-7 del Estatuto Tributario **no es exceptuar a los contribuyentes sometidos al régimen de precios de transferencia del cumplimiento de los requisitos de procedencia de los costos y deducciones, sino únicamente de algunas prohibiciones previstas en materia de costos y deducciones, y de las limitaciones de costos y gastos previstas para los vinculados económicos.**

Por esa razón, **el efecto que tiene esa norma en los pagos a casa matriz que realicen dichos contribuyentes, es que no les aplican las prohibiciones señaladas en los artículos 90, 90-1, 124-1, 151, 152 y 312 –numerales 2 y 3-, ni las limitaciones de los costos y deducciones, como la prevista en el artículo 122 del Estatuto Tributario, que restringe los gastos al exterior al 15% -salvo en aquellos casos en que sea obligatoria la retención, entre otros-.**

De acuerdo con el criterio expuesto, el artículo 260-7 del Estatuto Tributario no afecta lo establecido en el artículo 124 de dicho estatuto, ya que no se considera un limitante a costos y deducciones en el impuesto sobre la renta. En consecuencia, se requiere que se haya practicado retención en la fuente de los pagos a casa matriz, para que sean deducibles del impuesto sobre la renta.

En el presente caso, la demandante no prueba que haya realizado retención en la fuente a título de impuesto sobre la renta de sus pagos a casa matriz, por lo que procede el rechazo de la deducción. En consecuencia, no prospera el cargo.

En cuanto a los ajustes fiscales por provisiones

Se aclara que los actos demandados rechazaron un aumento de gastos por \$10.798.731.987 (Cuenta gastos “otros” 529595), los cuales fueron efecto de ajustes fiscales por provisiones, de los que se determinó que \$130.759.000 no se registraron contablemente como una provisión, sino como un gasto de forma directa en la cuenta 511095 (Cuenta gastos de honorarios “otros”).

En el mismo sentido, los \$10.667.972.954 restantes la DIAN explicó que no se encontraron debidamente probados y advirtió que las provisiones fueron “*provisión Allowances, provisión de las de precios cons, provisión convención ventas, provisión de promociones, provisión mercaderista, provisión servicios y provisión fletes*”²⁰.

La apelante advirtió que las pruebas en el expediente no fueron valoradas en debida forma, ya que la contabilidad y el certificado de revisor fiscal prueban la deducibilidad de las provisiones que se trasladaron al periodo gravable 2012 y los servicios prestados por clientes.

²⁰ Liquidación oficial demandada. Archivo 35 de CD 2 de prueba. Índice 2 de la plataforma SAMAI.



Además, aclaró que las provisiones fueron por descuentos condicionados y servicios prestados por clientes que se generaron en los periodos 2010 y 2011, por lo que son deducibles del impuesto sobre la renta de acuerdo con sentencia de esta Sala del 20 de agosto de 2020²¹. En consecuencia, los gastos deducibles se encuentran debidamente probados.

La Sala observa que el Tribunal en fallo de primera instancia si evaluó de forma correcta el material probatorio contable, ya que su decisión se centró en determinar que no es suficiente explicar la conciliación fiscal para justificar el aumento de gastos deducibles del impuesto sobre la renta, o de disminuir los ingresos brutos no operacionales. La anterior conclusión requería de un estudio de las pruebas contables, las cuales no soportaban las provisiones y no permitieron desde la expedición de los actos demandados establecer el verdadero valor de los gastos declarados.

En cuanto al certificado de revisor fiscal al cual hizo referencia la apelante, se observa que establece lo siguiente²²:

“Los registros contables, de las siguientes subcuentas PUC, que hacen parte de dichos estados financieros, incluyen ingresos y gastos, durante 2012, como se detalla a continuación:

<i>Cuenta PUC</i>	<i>Tipo de Documento</i>	<i>Concepto</i>	<i>Valor</i>
41753501	RG	Descuentos pronto pago	\$2,217,666,322
41752501	RG	Bonificación por volumen	6,953,144,441
41750301	RG	Devoluciones mal estado	221,486,219
41750501	RG	Devoluciones gravadas	111,857,276
52959515	RG	Promoción concurso distribución	4,284,660,726

La información financiera, contable y tributaria es responsabilidad y fue preparada por la Gerencia de la Compañía.

Mi auditoría la llevé a cabo con el propósito de formarme una opinión sobre los estados financieros tomados en conjunto y no sobre partidas individuales; sin embargo, no estoy enterado de situaciones que impliquen cambios significativos a la información contable anteriormente informada.”

De acuerdo con la información contable certificada por el revisor fiscal, no se evidencia que los valores reflejen las provisiones que se discuten en el presente caso, o que explique las razones por las que se registraron en la declaración de renta de la demandante del año 2012.²³

Ahora, en relación con el rechazo de gastos por \$10.798.731.987 (Cuenta gastos “otros” 529595) se observa que la demandante fundamenta que las provisiones deben ser deducibles del impuesto sobre la renta, debido a que provienen de descuentos condicionados y prestación de servicios de clientes, para lo que remitió al expediente numeroso material probatorio contable y de sus relaciones comerciales²⁴. En relación

²¹ Exp. 23459. C.P. Milton Chaves García

²² Folio 14 del escrito de demanda. Índice 2 de la plataforma SAMAI.

²³ “Art 777. La certificación del contador público y revisor fiscal es prueba contable. Cuando se trate de presentar en las oficinas de la Administración pruebas contables, serán suficientes las certificaciones de los contadores o revisores fiscales de conformidad con las normas legales vigentes, sin perjuicio de la facultad que tiene la administración de hacer las comprobaciones pertinentes.”

²⁴ Índice 2 de la plataforma SAMAI. Anexos de demanda.



con las provisiones y su deducción del impuesto sobre la renta esta Sala en sentencia del 23 de julio de 2018, explicó lo siguiente²⁵:

“6.1 Lo primero que advierte la Sala es que por regla general, las provisiones que se constituyen contablemente no son aceptadas dentro del proceso ordinario de depuración de la renta, excepto las provisiones por cartera y la provisión para futuras pensiones de jubilación.

Así las cosas, solo la deducción de la provisión para el pago de futuras pensiones, la deducción de deudas de dudoso o difícil cobro y la deducción por deudas manifiestamente perdidas o sin valor, son procedentes, en los términos de los artículos 112, 145 y 146 del ET. [...]” (Subraya la Sala)

De acuerdo con el criterio expuesto, solo procede la deducción en el impuesto de renta sobre provisiones que de forma específica la normativa tributaria haya establecido. En el presente caso, las provisiones por descuentos condicionados o por servicios prestados por clientes y las que se enunciaron de los actos demandados no se encuentran en el Estatuto Tributario como deducibles del impuesto de renta, por lo que no procede su deducción, y se advierte que no se corrigió el registro contable.

En cuanto a los errores de información contable, esta Sala en sentencia de 2 de marzo de 2016, señaló lo siguiente²⁶:

“Ahora bien, el Decreto 2649 de 1993 “Por el cual se reglamenta la Contabilidad en General y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia” establece que los errores en la contabilidad se deben reconocer apenas se advierten (artículos 58 y 106), de tal forma que si la demandante había identificado el mencionado error en la contabilidad debió realizar el ajuste correspondiente de manera inmediata, pero como no lo hizo así, se presume la veracidad de la contabilidad con los efectos probatorios que esta tiene.

En este sentido es importante aclarar que no basta con “advertir” al funcionario que realiza la fiscalización que la contabilidad tiene errores, pues la manera técnica de corregir tales errores y de advertirlos es por medio de los registros contables de corrección, esto es de los ajustes contables y, de las anotaciones que los soportan los cuales deben dar cuenta de las razones del ajuste, las que además deben tener el soporte adecuado. [...]” (Subraya la Sala)

Con fundamento en el criterio expuesto, al advertirse errores contables se debe realizar la respectiva corrección, de lo contrario se presume la veracidad de la contabilidad con los efectos probatorios que tiene. En el presente caso, la demandante en el escrito de apelación admite que cometió errores contables al haber registrado los descuentos condicionados y los servicios prestados por clientes en la cuenta 4175 (ingresos “devoluciones en ventas”) y no como provisiones en la cuenta de gasto.

De acuerdo con lo expuesto, las provisiones que reclama la demandante como deducibles del impuesto sobre la renta no lo son al no encontrarse de forma específica en el Estatuto Tributario. En el mismo sentido, los errores contables no se corrigieron, por lo que las explicaciones adicionales de la demandante respecto a los movimientos en su contabilidad no tienen soporte para el efecto tributario, por lo que no prospera el cargo.

²⁵ Exp. 21042. C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

²⁶ Exp. 20687. C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez



En cuanto a los ajustes fiscales por provisiones reversadas en el periodo 2012

En el requerimiento especial la DIAN adicionó como ingreso, el ajuste fiscal de la cuenta PUC 425035 “recuperación de provisiones”, debido a que la demandante no justificó la disminución de ingresos operacionales en su valor²⁷.

De forma específica los actos demandados incrementaron los ingresos brutos no operacionales por \$1.267.492.000 (Cuenta ingresos “reintegro provisiones” 425035) que se desprendieron del reintegro de provisiones, debido a que no se probó con la conciliación fiscal que fueran provisiones por demandas judiciales, regalías y cuentas por cobrar, que no tuvieron incidencia fiscal en años anteriores o que no fueron deducibles en los años 2010 y 2011²⁸.

Por su parte la demandante argumentó que son ingresos que no se encuentran gravados al tener su origen en provisiones por demandas judiciales, regalías y cuentas por cobrar que se crearon en el año 2010 y 2011, pero se reversaron en el año 2012 al no darse la contingencia. Además, al crearse las provisiones no fueron solicitadas como deducibles en el impuesto sobre la renta en los años mencionados.

En el presente caso, las provisiones se probaron en el año 2010 con un registro de “otros” cuenta 539595 (gastos diversos “otros”) y en el año 2011 en el registro multas, sanciones y litigios cuenta 539520 (gastos diversos “multas sanciones y litigios”). Sin embargo, de dichas operaciones se realizó su reversión en el año 2012, para lo que remitió depuración de renta del año 2010 y 2011 de acuerdo con lo siguiente²⁹:

“

Rechazo en la declaración del impuesto de renta del año gravable 2010*

Codigo	Denominación de Cuenta	Saldo	Anex.1 Mov.provis. Creación y		Otros rechazos		Total ajustes fiscales		Saldo Fiscal
		Contable	Db	Cr	Db	Cr	Db	Cr	
PUC									
539595	Otros	1.885.068.784		500.000.000		6.384.246		506.384.246	1.378.684.538
Sumas iguales saldos contables			(2) 27.496.268.093	35.750.871.776	9.857.367.032	6.921.984.255	46.169.630.744	50.364.123.655	4.194.492.914

En la depuración de renta del año gravable 2010 se observa el rechazo del gasto de provisiones por valor \$500.000.000 registrados en la cuenta 539595.

(*) Se adjunta depuración de renta del año gravable 2010 a la presente demanda (Ver Anexo)

Rechazo en la declaración del impuesto de renta del año gravable 2011*

Codigo	Denominación de Cuenta	Saldo	Anex.1 Mov.provis. Creación y		Otros rechazos		Saldo Fiscal	
		Contable	Db	Cr	Db	Cr		
PUC								
539520	Multas, Sanciones y Litigios	1.501.893.500			812.262.000		689.631.500	-
Sumas iguales saldos contables			- 34.365.558.403	54.524.845.499	8.453.495.156	13.767.176.750	3.472.110.516	

²⁷ Liquidación oficial demandada. Archivo 35 de CD 2 de prueba. Índice 2 de la plataforma SAMAI. Folio 5731

²⁸ Liquidación oficial demandada. Archivo 35 de CD 2 de prueba. Índice 2 de la plataforma SAMAI.

²⁹ Índice 2 de la plataforma SAMAI



Como se puede observar, en la depuración de renta del año gravable 2011 se realizó el rechazo fiscal de la provisión de contingencias por valor de \$812.262.000 valor que hace parte del total del rechazo de la cuenta de sanciones.

(*) Se adjunta depuración de renta del año gravable 2011 a la presente demanda (Ver Anexo)

“

De acuerdo con la prueba transcrita en la apelación por la demandante, la Sala observa que no es idónea para probar la existencia de provisiones en los años 2010 y 2011, porque es un documento de la contabilidad que contiene valores de las cuentas 539595 (Gastos diversos “otros”) para el año 2010 y 539520 (Gastos diversos “multas sanciones y litigios”) para el año 2011 en las cuales se encuentra mezclados diferentes valores de gastos y no coinciden con las provisiones que dice la demandante que realizaron. Además, no se puede determinar con claridad la procedencia del valor de la reversión, ya que son valores que se tomaron de la cuenta de gastos sin que se identifiquen en la contabilidad como provisiones.

En este orden de ideas, al no probarse que las reversiones fueron por provisiones. No prospera el cargo.

En cuanto a la sanción por inexactitud

La actora manifestó que no es procedente la sanción por inexactitud, porque los datos suministrados en la declaración fueron reales y se configuró una diferencia de criterios por existir un desacuerdo de interpretación de las normas por las partes del proceso.

El artículo 647 del Estatuto Tributario vigente para la época de los hechos señalaba lo siguiente³⁰:

“Artículo 647. Sanción por inexactitud. Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes, y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las Oficinas de Impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable. Igualmente, constituye inexactitud, el hecho de solicitar compensación o devolución, sobre sumas a favor que hubieren sido objeto de compensación o devolución anterior. [...]

No se configura inexactitud, cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias, se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las Oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos. [...] (Subraya la Sala)

De acuerdo con la norma transcrita, en el presente caso se configuró inexactitud sancionable, toda vez que la contribuyente incluyó en su declaración del impuesto sobre la renta del periodo gravable 2012 gastos que no eran procedentes como

³⁰ Artículo sustituido por el artículo 287 de la Ley 1819 de 2016.



Radicación: 25000-23-37-000-2017-01294-01 (27191)
Demandante: SC JOHNSON & SON COLOMBIA S.A.
FALLO

deducibles. Además, se aclara que, en la liquidación oficial demandada, no se estableció la sanción por inexactitud por datos falsos como erradamente lo manifiesta la actora en escrito de apelación, sino que explico *“En este caso, está probado que el contribuyente solicitó deducciones a las que no tenía derecho, o utilizó la declaración para registrar datos equivocados que equivalen a datos inexactos que originaron un menor impuesto.”*³¹

Ahora, en cuanto a la aplicación de la causal exculpatoria por diferencia de criterios entre el contribuyente y la administración de impuestos, relativa a la interpretación del derecho aplicable, la Sala dijo en reciente jurisprudencia que, para que esta se aplique no basta con que el contribuyente alegue que se encuentra dentro de esta causal, sino que además de demostrarlo debe argumentarlo jurídicamente, de manera que no quepa duda que su error se atribuye a una interpretación errónea de la norma³².

De acuerdo con lo anterior, en el presente caso es procedente la sanción por inexactitud, debido a que se declararon gastos que no eran deducibles del impuesto sobre la renta, por lo que no prospera el cargo.

Condena en costas

Finalmente, en cuanto a la condena en costas (agencias en derecho y gastos del proceso), se observa que a la luz de los artículos 188 del CPACA y 365 (num. 8) del CGP, no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen, razón por la cual, no se condenará en costas en esta instancia procesal.

Así las cosas, la Sala confirmará la sentencia apelada y negará la condena en costas en segunda instancia.

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

F A L L A

PRIMERO: CONFIRMAR la sentencia del 28 de julio de 2022 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A”.

SEGUNDO: No se condena en costas en esta instancia.

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

³¹ Página 32 de la Liquidación oficial demandada. Índice 2 de la plataforma SAMAI. Anexos de la demanda.

³² Sentencia del 11 de junio de 2020. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 22979, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez. Reiterado en: Sentencia del 6 de agosto de 2020. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 22979, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



Radicación: 25000-23-37-000-2017-01294-01 (27191)
Demandante: SC JOHNSON & SON COLOMBIA S.A.
FALLO

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

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Presidenta

Salvo voto parcialmente

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN