

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

CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá D.C., nueve (09) de mayo de dos mil diecinueve (2019)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO
Radicación: 25000-23-37-000-2012-00319-02 (20780)
Demandante: RAYOVAC-VARTA S.A.
Demandado: U.A.E. DIAN

Temas: Dedución por pagos a casa matriz: Alcance del requisito de retención en la fuente y su aplicación en el régimen de precios de transferencia. Dedución por eventos publicitarios, servicios temporales y marketing: Soporte

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

Procede la Sección Cuarta a decidir el recurso de apelación interpuesto por el apoderado de la sociedad Rayovac – Varta S.A., parte demandante, contra la sentencia del 23 de octubre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A”, que dispuso:

Primero. Se niegan las súplicas de la demanda.

Segundo. No hay condena en costas.

Tercero. En firme el presente proveído, y hechas las anotaciones correspondientes, devuélvase los antecedentes administrativos a la oficina de origen y archívese el expediente. Por Secretaría devuélvase al demandante y/o a su apoderado el remanente de lo consignado para gastos del proceso.

ANTECEDENTES

1. Demanda

1.1. Pretensiones

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, la sociedad Rayovac - Varta S.A. solicitó que se hicieran las siguientes declaraciones y condenas:

1. Que se declare la nulidad total de la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412012000022 del 12 de junio de 2012, por medio de la cual la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) modificó oficialmente la declaración de impuesto sobre la renta presentada por la Compañía por el año gravable 2008.

2. Que como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho de mi representada declarando que (i) no hay lugar a modificar el impuesto de renta por ella liquidado por el año gravable 2008, (ii) en

ningún caso hay lugar a la imposición de sanción por inexactitud, (iii) su liquidación privada del impuesto sobre la renta del año gravable 2008 está en firme, y (iv) ordenando el archivo del expediente que por este particular se haya abierto en contra de la Compañía.

3. Que se declare que no son de cargo de Varta las costas en que haya incurrido la DIAN con relación a la actuación administrativa, ni las de este proceso.

1.2. Hechos relevantes para el asunto

1.2.1. El 14 de abril de 2009, la sociedad Rayovac – Varta S.A. presentó la declaración del impuesto de renta del año gravable 2008, que fue corregida el 9 de octubre y 10 de noviembre de 2009, determinando un impuesto a cargo de \$3.512.164.000.

1.2.2. La Administración modificó oficialmente la declaración, en el sentido de desconocer deducciones por:

(i) gastos administrativos (\$804.251.000), pagados a Spectrum Brands Inc, casa matriz del contribuyente, por no haberse practicado retención en la fuente.

(ii) servicios incluidos en la cuenta de marketing y publicidad, incurridos en Ecuador y Perú, por no encontrarse debidamente soportados y, por tratarse de un servicio de publicidad que está sujeto a retención.

Con fundamento en ello, determinó un impuesto a cargo de \$4.073.244.000 y la sanción por inexactitud por \$910.169.000.

1.2.3. El contribuyente discutió esa decisión por considerar que las deducciones son procedentes.

Los gastos administrativos con la casa matriz se refieren al pago de una comisión por servicios de consecución de clientes, que para dicho vinculado constituye un ingreso de fuente extranjera y, por ende, no estaba sujeto a retención.

Los servicios por marketing y publicidad se soportan en contratos, que al haberse celebrado con extranjeros, no puede exigirse como prueba la factura establecida en Colombia. Además, este gasto generó un incremento en la venta de los productos.

1.3. Normas violadas y concepto de la violación

1.3.1. Violación del artículo 29 y 95-9 de la Constitución Política; 12, 20, 24, 122, 123, 124, 260-7, 408 –inciso 2- del Estatuto Tributario; 2 y 35 del CCA; y 187 del CPC; por falta motivación de la actuación demandada

La DIAN no explicó porque considera que son de fuente nacional, los ingresos percibidos por la empresa Spectrum Brands Inc. como contraprestación de los servicios que prestó al contribuyente. La entidad fiscal no se pronunció sobre los documentos que presentó la compañía para demostrar este gasto administrativo y, por ende, se debe asumir que el soporte del mismo no es objeto de discusión.

La Administración omitió referirse sobre la procedencia del contrato verbal como soporte del gasto por evento publicitario, servicios temporales y marketing. Y, tampoco se pronunció sobre las explicaciones dadas por el contribuyente respecto de la relación de causalidad de dicho gasto.

1.3.2. Violación de los artículos 24, 124 y 260-7 del Estatuto Tributario, por el rechazo de gastos administrativos por servicios prestados por vinculado económico

Los servicios solo constituyen ingreso de fuente nacional cuando el mismo es prestado en Colombia, caso en el cual se debe practicar retención en la fuente.

No sucede lo mismo, cuando el ingreso es de fuente extranjera para el tercero en el exterior, como ocurre en este caso con el vinculado económico Spectrum Brands Inc. por los servicios que prestó de consecución de clientes a Rayovac - Varta S.A. De ahí que el contribuyente no tuviera que practicarle retención en la fuente.

Pero además, la DIAN desconoce que dichos pagos fueron realizados por Rayovac Varta S.A. a su casa matriz Spectrum Brands Inc., por lo que de conformidad con el artículo 260-7 del Estatuto Tributario, al regirse por las normas de precio de transferencia, no se aplica la retención en la fuente.

1.3.3. Violación de los artículos 107 y 122 del Estatuto Tributario, por el desconocimiento de la deducción por evento publicitario, servicios temporales y marketing

El gasto al exterior por el evento publicitario “conexión música” realizado en Ecuador y Perú, no se relaciona con los servicios de consecución de clientes prestados por Spectrum Brands Inc., toda vez que aquella no se llevó a cabo para impulsar las ventas de las pilas sobre las cuales se pagó la comisión a dicho vinculado, como se constata en la oferta de servicio.

La DIAN exige como soporte un contrato escrito, cuando esa prueba no la exige la ley. La erogación está soportada en un contrato verbal, las declaraciones de los empleados de Rayovac - Varta S.A., y la información de la página de internet del evento; pruebas que no fueron tenidas en cuenta por la DIAN.

En cuanto al gasto por servicios temporales y marketing, se trata de la contratación de impulsadoras en Ecuador y Perú para que mostraran el producto de la empresa, además de otras erogaciones por mercadeo y publicidad de promoción de locales.

Esta erogación no puede considerarse un servicio de publicidad porque no envuelve conocimientos técnicos ni tecnológicos y, por ende, no está sujeta a retención.

Si bien, algunas facturas describen el servicio como técnico y especializado, no puede desconocerse la verdadera naturaleza del servicio.

1.3.4. Sanción por inexactitud

No procede la sanción por inexactitud porque el contribuyente declaró datos reales y exactos. En este caso se presenta una diferencia de criterios en materia probatoria y, por tanto, no hay lugar a la sanción.

2. Oposición

Mediante apoderado judicial, la DIAN compareció al proceso y se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en los siguientes argumentos:

La deducción por pagos administrativos a la casa matriz es improcedente, porque el contribuyente no practicó la retención en la fuente, como lo exige el artículo 124 del Estatuto Tributario.

El requisito de retención en la fuente no se contrapone al régimen de precios de transferencia regulado en el artículo 260-7 del Estatuto Tributario, porque una cosa es que las transacciones entre vinculados se ajusten a los precios de mercado, y

otra muy distinta es el sistema de recaudo anticipado del impuesto que se dispone sin consideración de la calidad de vinculados económicos.

La retención es un presupuesto general de procedencia de la deducción por pagos al exterior, por lo que no puede considerarse una limitación a los costos y deducciones originados con vinculados económicos.

El hecho de que el ingreso obtenido por la casa matriz sea de fuente extranjera, ratifica el rechazo de la deducción, por cuanto uno de los requisitos exigidos para su procedencia, es que la erogación constituya un ingreso de fuente nacional para su beneficiario y, en consecuencia, sea susceptible de retención en la fuente.

En cuanto a los gastos por evento publicitario, servicios temporales y marketing no proceden por estar soportados en fotocopias de facturas y cuentas de cobro, no autenticadas. Además, de esos documentos no permiten establecer con claridad los conceptos facturados y el alcance de los servicios prestados.

No fue allegado el contrato de servicios y, algunas de las facturas no están a nombre del contribuyente. Si bien, las normas fiscales no exigen el contrato por escrito, si prevén la existencia de soportes documentales externos e internos que prueben la erogación.

Adicionalmente, esta erogación se considera un servicio técnico “publicidad”, sometido a retención en la fuente.

Debe mantenerse la sanción por inexactitud por cuanto el contribuyente declaró deducciones improcedentes, que dieron lugar a la liquidación de un menor impuesto. No se configura una diferencia de criterios sino el desconocimiento del derecho aplicable.

3. Sentencia de primera instancia

Mediante sentencia del 23 de octubre de 2013, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A”, negó las pretensiones de la demanda.

Para el Tribunal, del artículo 260-7 del Estatuto Tributario no se infiere que exista autorización para no practicar retención en la fuente, por el hecho de que las operaciones estén reguladas por las normas de precios de transferencia.

En relación con los gastos por evento publicitario, servicios temporales y marketing, como la glosa alude a pagos por prestación de servicios por parte de extranjeros sin domicilio en Colombia, para el reconocimiento de la deducción debía aportarse como soporte el contrato de prestación de servicios.

Ante la ausencia de los contratos celebrados entre la sociedad y los prestadores de servicio, y la falta de claridad de las facturas y demás documentos aportados, no es posible acreditar el concepto del gasto y el alcance del servicio. Por tanto, no procede la deducción por falta de soporte.

Se confirma la sanción por inexactitud por encontrarse demostrado que el contribuyente declaró deducciones improcedentes.

No se condena en costas, por tratarse de un asunto de interés público.

4. Recurso de apelación

La parte demandante apeló la sentencia de primera instancia, reiterando los argumentos de la demanda expuestos sobre la procedencia de la deducción por gastos administrativos y, de evento de publicidad, servicios temporales y marketing, y la sanción por inexactitud.

5. Alegatos de conclusión

5.1. La demandante reiteró los argumentos expuestos en la demanda y en el recurso de apelación.

5.2. La demandada reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Procurador Sexto Delegado ante el Consejo de Estado no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. Asunto preliminar

La Consejera de Estado doctora Stella Jeannette Carvajal Basto manifestó que está impedida para conocer de este asunto con base en el artículo 141 [2] del Código General del Proceso, porque conoció del proceso en instancia anterior.

La Sala encuentra probado el impedimento manifestado, pues la Magistrada conoció del proceso en primera instancia, dado que integró la Sala que dictó la sentencia de primera instancia.

En consecuencia, se configura la causal de impedimento en cuestión y, por ende, se declarará fundado el impedimento manifestado.

Teniendo en cuenta que existe quórum decisorio, no se ordenará el sorteo de conjueces.

2. Problema jurídico

En concreto, corresponde establecer:

(i) Si es procedente la deducción por pagos administrativos a la casa matriz y si los mismos están sujetos a retención en la fuente.

(ii) Si la deducción por evento publicitario, servicio temporal y marketing se encuentra debidamente soportada y, si la naturaleza de ese servicio está sujeto a retención.

(iii) Si hay lugar a la imposición de la sanción por inexactitud.

3. Deducción por pagos administrativos a la casa matriz

3.1. La DIAN rechazó la deducción de gastos operacionales de administración por valor de \$804.251.174, relativos a servicios pagados por la sociedad Rayovac – Varta S.A. a su casa matriz Spectrum Brands Inc. Lo anterior, porque sobre los mismos no se practicó retención en la fuente, como lo exige el artículo 124 del Estatuto Tributario.

3.2. El contribuyente discutió esa decisión, por considerar que los pagos no están sometidos a retención por tratarse de servicios prestados en el exterior por un no residente en Colombia.

Y, en todo caso, como la operación fue objeto del régimen de precios de transferencia, no debe practicarse retención en la fuente, como se desprende del artículo 260-7 del Estatuto Tributario.

3.3. Para dilucidar este cargo, se debe tener en cuenta que para la época de los hechos, las normas aplicables a la deducción por pagos a casa matriz y el régimen de precios de transferencia, eran las siguientes:

3.3.1. El artículo 124 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 85 de la Ley 223 de 1995, establece los requisitos de deducibilidad de pagos a la casa matriz:

ARTICULO 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 de administración* o dirección y por concepto de regalías y explotación o adquisición de cualquier clase de intangibles, **siempre que sobre los mismos practiquen las retenciones en la fuente del impuesto sobre la renta.**

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.

Esta modificación fue justificada en los antecedentes legislativos con los siguientes argumentos:

“En la actualidad, los pagos efectuados por filiales, sucursales, subsidiarias o agencias en Colombia de sociedades extranjeras, por **concepto de administración** o dirección, **no son deducibles. La propuesta gubernamental, que en términos generales reproducía la legislación vigente, es modificada en la ponencia - 1er debate-, permitiendo la deducibilidad de tales pagos, siempre que sobre los mismos se practiquen las retenciones en la fuente del impuesto sobre la renta y complementarios, **que establecen las normas pertinentes.** (Gaceta 318 de 1995).**

En ese sentido quiso así el legislador permitir la deducción de los pagos a casa matriz *por concepto de administración*, dirección, regalías, explotación y adquisición de intangibles, exigiendo como requisito *la práctica de retención en la fuente*, sin prever excepción alguna.

Y, frente a *otros conceptos diferentes*, sujetó la deducción a los requisitos generales de los gastos al exterior previstos en los artículos 121¹ y 122² del Estatuto Tributario;

¹ **ARTICULO 121. DEDUCCIÓN DE GASTOS EN EL EXTERIOR.** Los contribuyentes podrán deducir los gastos efectuados en el exterior, que tengan relación de causalidad con rentas de fuente dentro del país, **siempre y cuando se haya efectuado la retención en la fuente si lo pagado constituye para su beneficiario renta gravable en Colombia.**

Son deducibles sin que sea necesaria la retención:

- a. Los pagos a comisionistas en el exterior por la compra o venta de mercancías, materias primas u otra clase de bienes, en cuanto no excedan del porcentaje del valor de la operación en el año gravable que señale el Ministerio de Hacienda y Crédito Público;
- b. Los intereses sobre créditos a corto plazo derivados de la importación o exportación de mercancías o de sobregiros o descubiertos bancarios, en cuanto no excedan del porcentaje del valor de cada crédito o sobregiro que señale el Banco de la República.

² **ARTICULO 122. LIMITACIÓN A LOS COSTOS Y DEDUCCIONES.** Los costos o deducciones por expensas en el exterior para la obtención de rentas de fuente dentro del país, no pueden exceder del quince por ciento (15%) de la renta líquida del contribuyente, computada antes de descontar tales costos o deducciones, **salvo cuando se trate de los siguientes pagos:**

- a. Aquellos respecto de los cuales sea obligatoria la retención en la fuente.

entre estos: la relación de causalidad, la práctica de retención si lo pagado constituye renta gravable en Colombia, y la limitación de costos y deducciones al 15%, salvo las excepciones planteadas en esas normas.

3.3.2. La Corte Constitucional³ **estudió la constitucionalidad del requisito de retención en la fuente establecido sobre los pagos por administración efectuados a la casa matriz⁴** y, aclaró que:

“[L]os pagos que hagan a las casas matrices u oficinas en el exterior por concepto de gastos de administración o dirección, así como aquellos que se reconocen por regalías y explotación o adquisición de intangibles, **son deducibles** de sus ingresos a título de costo o deducción, **siempre y cuando que sobre dichos pagos se haya practicado la respectiva retención en la fuente** del impuesto sobre la renta y remesas, **y además, que el mismo constituya ingreso de fuente nacional para quien lo percibe.**”

Por lo tanto, si los pagos a las casas matrices son gravables en Colombia y, por ende, están sometidos a retención en la fuente, serán deducibles para quien los paga, obviamente en tratándose de ingresos considerados de fuente nacional; **por el contrario, si los pagos a que se ha hecho alusión son de fuente extranjera y, por consiguiente, no son gravables por el mecanismo de retención, no serán deducibles de renta de la filial o sucursal, subsidiaria o agencia en Colombia”.**

Por eso, la Corporación concluyó que:

“[D]eclarará la **exequibilidad de la expresión acusada, siempre que se entienda** que los pagos que se hacen a las casas matrices u oficinas en el exterior por concepto de gastos de administración o dirección y por concepto de regalías y explotación o adquisición de cualquier clase de intangibles, **que son deducibles de sus ingresos a título de costo o deducción son aquellos de fuente nacional**”.

Es así como debe entenderse entonces, que son deducibles los pagos por administración a casa matriz que estén sometidos a retención, esto es, los de fuente nacional. En caso contrario, **no se practica la retención y no es deducible.**

3.3.3. Posteriormente, **en el año 2002**, la Ley 788 adicionó al Estatuto Tributario, el artículo 260-7 del Estatuto Tributario, como parte de las normas que introdujeron el régimen de precios de transferencia.

b. Los referidos en los literales a) y b) del artículo anterior.

c. Los contemplados en el artículo 25.

d. Los pagos o abonos en cuenta por adquisición de cualquier clase de bienes corporales.

e. Los costos y gastos que se capitalizan para su amortización posterior de acuerdo con las normas de contabilidad generalmente aceptadas, o los que deban activarse de acuerdo con tales normas.

f. Aquellos en que se incurra en cumplimiento de una obligación legal, tales como los servicios de certificación aduanera.

³ Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-596 de 1996. M.P. Hernando Herrera Vergara.

⁴ La acción pública de inconstitucionalidad fue sustentada en la violación al artículo 338 de la Constitución Política, por considerar que con el requisito de retención en la fuente se establecía un impuesto no previsto en la ley, sobre los ingresos de fuente extranjera de sociedades extranjeras no contribuyentes.

ARTÍCULO 260-7. COSTOS Y DEDUCCIONES. Adicionado por el artículo 28 de la Ley 788 de 2002. Lo dispuesto en los artículos 90⁵, 90-1⁶, 124-1⁷, 151⁸, 152⁹ y numerales 2 y 3 del artículo 312¹⁰ 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 le aplique este régimen¹¹.

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.

Esta disposición solo aplica para los contribuyentes sometidos al régimen de precios de transferencia, entendidos estos últimos -los precios de transferencia- en la *exposición de motivos de la citada ley*¹², como “los principios para evitar el manejo artificial de precios entre entidades vinculadas, efectuado por un grupo multinacional o por una o más administraciones tributarias, que resulta, bien en lesión de un fisco al privarlo de gravámenes a los que tiene derecho, bien en doble o múltiple imposición para el grupo multinacional”.

Por eso, en el régimen de precios de transferencia, los contribuyentes están obligados a determinar los ingresos, costos y las deducciones a partir de precios y los márgenes de utilidad que se hubieren utilizado en operaciones comparables con o entre partes independientes, con el fin de que prevalezcan los precios de mercado y no los que puedan haber sido fijados artificialmente por las partes en razón de la vinculación que poseen.

Esta norma en particular, establece unas *reglas especiales* para la determinación del impuesto sobre la renta de los contribuyentes sometidos a este régimen, que **los exceptúa de la aplicación de disposiciones referidas a la prohibición de algunas deducciones y, las limitaciones previstas en costos y gastos para las operaciones realizadas entre partes vinculadas.**

3.4. De las anteriores normas, la Sala encuentra que en el caso específico de los *pagos de administración a casa matriz*, la deducción solo procede sobre los pagos sujetos a retención en la fuente, esto es, los de fuente nacional; independientemente de que la operación esté sujeta o no al régimen de precios de transferencia. Veámos:

3.4.1. Como bien lo diferencia el citado artículo 124 y fue precisado por la Corte Constitucional, en la deducción de pagos a casa matriz, la retención no fue prevista como un requisito que aplica en consideración a la fuente del ingreso; **sino que se constituye en el presupuesto de procedencia del gasto**, en tanto **la norma requiere que el valor solicitado como deducción esté sometido a gravamen mediante la retención en la fuente.**

Repárese que, la ley precisa que “**tienen derecho a deducir [...], siempre que sobre los mismos –gastos- practiquen las retenciones**”, **expresión que denota**

⁵ Determinación de la renta bruta en la enajenación de activos.

⁶ Derogado por la Ley 863 de 2003. Artículo 69. La norma disponía el valor de enajenación de los bienes raíces.

⁷ Otros pagos no deducibles: gastos financieros entre sucursales, filiales y casas matrices.

⁸ No son deducibles las pérdidas por enajenación de activos a vinculados económicos.

⁹ No son deducibles las pérdidas por enajenación de activos de sociedades a socios

¹⁰ Casos en los que no se aceptan pérdidas ocasionales. Numeral 2: enajenación de activos fijos entre vinculados económicos y, Numeral 3: Enajenación de activos ente sociedad y socios.

¹¹ Se refiere al régimen de precios de transferencia.

¹² Secretaria del senado. Gaceta 537 de 2002.

que en todos los casos se debe exigir la retención para la procedencia de la deducción, **y deja por fuera la posibilidad de solicitar la deducción sin la práctica de ese mecanismo de recaudo.**

Lo que se ratifica en el hecho de que en el artículo 124 del E.T.¹³ no se previó la **aceptación del gasto sin el cumplimiento del requisito de retención, ni se consagró alguna excepción a dicha condición.**

En otras palabras, **la norma parte de que el gasto está sujeto a retención, para permitir su deducción.**

Por tanto, si el pago a casa matriz no está sujeto a retención, no es deducible.

3.4.2. Ahora, del cumplimiento del requisito -retención- exigido en el artículo 124 ibídem, **no se exceptúan los contribuyentes sometidos al régimen de precios transferencia.**

La norma que regula de manera especial los costos y deducciones para los contribuyente 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 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 modo que, como la ley no sustrajo a estos contribuyentes del cumplimiento de los requisitos de procedibilidad de las deducciones, los mismos deben cumplir los requisitos dispuestos sobre las operaciones de costos y gastos que procedan en el régimen de precios de transferencia. Para lo cual se debe atender, los presupuestos que exige la norma para que pueda aceptarse como deducción.

¹³ Actualmente, el artículo 124 fue adicionado por el 73 de la Ley 1819 de 2016, en el sentido de que los gastos de administración sean de fuente nacional o extranjera están sometidos a retención en la fuente en la tarifa prevista en el artículo 408 del E.T.-mod. art. 86 L. 1943 de 2018-, y que corresponde al 33%.

3.4.4. Por esas razones, los contribuyentes sometidos al régimen de precios de transferencia deben cumplir con el requisito de procedencia para llevar como deducción los pagos a casa matriz, consistente en la práctica de la retención en la fuente.

3.5. Teniendo en cuenta que se encuentra aceptado por las partes que Rayovac-Varta S.A. no practicó retención en la fuente sobre los pagos por servicios administrativos a casa matriz, no procede la deducción en el impuesto de renta.

El hecho de que el pago por los servicios constituya ingreso de fuente extranjera para el beneficiario y fuera objeto del régimen de precios de transferencia, como lo afirmó el demandante, no da derecho a solicitar la deducción, porque como se expuso, para la época de los hechos, **la deducción por pagos a casa matriz solo procedía sobre los gastos administrativos sujetos a retención**, esto es, los de fuente nacional¹⁴, independientemente de que la operación estuviere sujeta o no al régimen de precios de transferencia.

3.6. En consecuencia, se mantiene el rechazo de la deducción por pagos a casa matriz ordenada en los actos demandados. No prospera el cargo para la apelante.

4. Procedencia de la deducción por evento publicitario, temporales y marketing

4.1. En este cargo, se discuten los *gastos al exterior* que solicitó el contribuyente respecto de terceros, es decir, empresas con las que no tiene vinculación económica; por tanto, esta deducción se rige por las normas generales de las expensas al exterior que señalan:

4.1.1. El artículo 121 del Estatuto Tributario dispone que los contribuyentes pueden deducir los gastos efectuados en el exterior, **si tienen relación de causalidad¹⁵ con las rentas de fuente nacional**, y se práctica la retención en la fuente sobre los pagos que constituyan para el beneficiario renta gravable.

Por su parte, el artículo 122 del Estatuto Tributario¹⁶ establece *una limitación a los costos y deducciones* posibles por expensas en el exterior, para la obtención de renta de fuente nacional, *equivalente al 15% de la renta líquida del contribuyente*, computada antes de descontar tales costos o deducción. *Se exceptúan de esta limitación, entre otros¹⁷, aquellos gastos respecto de los cuales sea obligatoria la práctica de la retención.*

¹⁴ En el caso de los servicios, que es el concepto de gasto de administración que interesa en este caso, debe señalarse que conforme el artículo 24 del Estatuto Tributario, señala que son de fuente nacional aquellos que son prestados en Colombia.

¹⁵ Recuérdese que la relación de causalidad exige que los gastos, erogaciones o simplemente salida de recursos del contribuyente, deban guardar una relación causal, de origen - efecto, con la actividad u ocupación que le genera la renta al contribuyente. Vínculo que no se presenta entre el gasto y la actividad del contribuyente, porque esas erogaciones se relacionan con los servicios prestados por la casa matriz

¹⁶ Para la época de los hechos, estaba vigente la modificación realizada por el artículo 84 de la Ley 223 de 1995.

¹⁷ El artículo 122 del Estatuto Tributario contempla que no aplica la limitación en los siguientes pagos:

a) aquellos respecto de los cuales sea obligatoria la retención en la fuente. b) los referidos en los literales a. y b. del artículo 121 del E.T. [pagos a comisionistas en el exterior por compra venta de bienes y, por intereses sobre créditos a corto plazo derivados de la importación o exportación de mercancías o de sobregiros por descubiertos bancarios]. c) los previstos en el artículo 25 del E.T. [ingresos que no se consideran de fuente nacional]. d) los pagos o abonos en cuenta por adquisición de cualquier clase de bienes corporales. e) los costos y gastos que se capitalizan para su amortización posterior de acuerdo con las normas de contabilidad generalmente aceptadas, o los que deban activarse de acuerdo con tales

4.1.2. Pero además, para que las expensas procedan, deben encontrarse soportadas conforme lo exige la Ley.

En el caso de las deducciones, el artículo 771-2 del Estatuto Tributario señala que la factura y los documentos equivalentes constituyen la prueba documental idónea para soportar el gasto. Lo anterior, sin embargo, **no impide que la DIAN ejerza su facultad fiscalizadora para verificar la realidad de la transacción que esos documentos registran.**

Por tal razón, no obstante que se pretendan acreditar las transacciones con los citados soportes, si en ejercicio del control del cumplimiento de las obligaciones tributarias, **la DIAN requiere al contribuyente la comprobación de la realidad de esas operaciones, sin que la misma sea soportada, o aquélla recauda pruebas que logran probar su inexistencia, el gasto debe rechazarse.**

4.2. En el caso concreto, la DIAN desconoció del renglón “otras deducciones” la suma de \$895.991.000, correspondientes a gastos por evento publicitario, servicios temporales y de marketing. **Rubros que fueron solicitados dentro de la expensas al exterior limitadas al 15%**, previstas en el artículo 122 del Estatuto Tributario.

El fundamento principal del rechazo de estos gastos fue la falta del soporte de la realidad de las operaciones y de la relación de causalidad, que requirió la DIAN ante el aporte de facturas que no estaban a nombre del contribuyente o no tenían claro el concepto de pago.

Además, porque parte de las erogaciones se relacionan con las contratadas a la casa matriz, en la que el contribuyente no asume riesgo por la comercialización de los productos.

4.3. Así las cosas, la Sala debe determinar si los siguientes gastos por evento publicitario, por servicio temporal y marketing, solicitados dentro de las expensas al exterior limitadas por el artículo 122 ibídem, están debidamente soportados.

Concepto	Proveedores	Valor
Evento publicitario “conexión música” sobre Pilas Alcalinas ¹⁸	Spectrum Brands Inc.	\$33.876.222
Marketing	Fotogermana	\$562.077.570
	Corporación Favorita C.A.	
	Gulda & Cia. S.A.C.	
	Laboratorios Rene Chardón	
	Perubatt S.A.	
	Pydaco Cia. Ltda.	
	Productos Metalúrgicos S.A.	
Temporales	Adeccoiberia S.A.	\$300.037.511
	Adecco consulting S.A.	
	Televisión y Ventas S.A.	
	Malpasa S.A.C.	
Total		\$895.991.000

4.4. Al expediente se aportaron las siguientes pruebas:

4.4.1. EVENTO PUBLICITARIO PILAS ALCALINAS:

normas. f) aquellos en que se incurra en cumplimiento de una obligación legal, tales como los servicios de certificación aduanera.

¹⁸ Fls 57-67, y 78-94 c.p.

(i) La DIAN soportó el desconocimiento del gasto en la oferta de *servicios de consecución* celebrada entre Rayovac – Varta S.A. y Spectrum Brands Inc.¹⁹:

1. Alcance de la oferta

1.1. Spectrum ofrece hacer la consecución de proveedores y de clientes, para que el receptor de la oferta pueda adquirir productos de dichos proveedores **y vender sus propios productos** a dichos clientes. Se adjunta a la presente (Anexo A), un listado de productos de interés para el receptor de la oferta y de los productos que produce el receptor de la oferta.[...]

3. Responsabilidades del receptor de la oferta. **El receptor de la oferta no asumirá riesgo alguno con respecto a los servicios del oferente.**

4. **Responsabilidades del oferente**

[...]

4.3. **Personal de comercialización. Mantener una organización de comercialización suficiente y capacitada adecuadamente para proporcionar los proveedores de los productos.**

Con el documento de la oferta de servicios, se aportó una relación de los materiales, entre los cuales se encuentra²⁰:

Material	Texto breve material
1014WM-10	1014WM Pila Zinc Varta
[...]	
49-03	4903-2 Pila Alc. Varta AAA

(ii) Para soportar la glosa, el contribuyente aportó los siguientes documentos:

- Factura en inglés expedida por Spectrum Brands. Inc.²¹.

- Declaraciones rendidas por el Director Financiero²² y el Jefe de Producto Pilas Alcalinas Especiales²³ de Rayovac-Varta S.A., en la que informan que la oferta de servicios de consecución celebrada con Spectrum Brands se hizo sobre pilas carbón zinc, y no pilas alcalinas.

- Declaraciones rendidas por el Director de Planta y el Jefe de Aseguramiento de Calidad de Rayovac-Varta S.A. de la época de los hechos, en las que informan que la compañía solo manufacturaba en Colombia pilas zinc carbón, y no pilas alcalinas²⁴.

4.4.2. MARKETING:

(i) Respuesta de *Rayovac-Varta S.A.* sobre los gastos de mercadeo²⁵:

“Varta debe promover las exportaciones de sus productos a Perú y Ecuador, la mejor forma de lograr resultados favorables **es con una fuente de inversión en publicidad, actividades de mercadeo y promoción directamente con el cliente que es un distribuidor mayorista.**

¹⁹ Fls 152-157 c.a.1

²⁰ Fls 43 y 49 c.a.1

²¹ Fls 391 y 392 c.a.2.

²² Fl 132 c.p.

²³ Fl 137 c.p.

²⁴ Fls 127 y, 129-130 c.p.

²⁵ Fls 370 y 379 c.a.2.

La parte que asume Varta depende de cada negociación que se hace con cada uno de los clientes y de la época o campaña que se quiera realizar, para su aprobación y posterior registro como gasto y pago, se tiene un proceso de revisión y verificación de las actividades realizadas”

(ii) Declaración rendida por el Director Comercial de Rayovac-Varta S.A. en el que manifiesta que la sociedad desarrolló labores de promoción y mercadeo en Ecuador y Perú, con el propósito de incentivar las ventas de producto comercializados por la Compañía²⁶.

(iii) Recibos de caja, facturas, cuentas de cobro expedidas al contribuyente por sus clientes Fotogermana, Corporación Favorita C.A., Gulda & CIA S.A.C., Perubatt S.A., Pydacco Cia. Ltda. y Productos Metalúrgicos S.A.²⁷ por concepto de gastos de marketing, “gastos asumidos” por marketing, o “gastos efectuados”. También se allegaron facturas expedidas por terceros a algunos de los clientes por los mismos servicios.

4.4.3. TEMPORALES:

(i) Factura expedida por *Adeccoiberia S.A.* al contribuyente por “servicios técnicos especializados de comercialización”²⁸.

(ii) Factura expedida por *Adecco Consulting S.A.* al contribuyente por el “servicio de outsourcing”²⁹.

(iii) Factura expedida por *Televisión y Ventas S.A.* al contribuyente por concepto de “marketing remington”³⁰.

(iv) Cuenta de cobro expedida al contribuyente por *Malpasa S.A.C.* por apoyo publicitario Remington³¹.

4.5. Conforme con lo anterior, la Sala encuentra que la sociedad Rayovac-Varta S.A. **no probó la realidad ni la relación de causalidad** de los gastos discutidos, por las razones que pasan a explicarse.

En este caso, no bastaba con que la sociedad aportara las facturas, porque ante la solicitud de la DIAN sobre la comprobación de las operaciones facturadas, el contribuyente debía allegar la prueba que demostrara las circunstancias en que las mismas se desarrollaron.

Aunque Rayovac-Varta S.A. refiere la existencia de contratos o acuerdos verbales de tipo comercial con terceros, **no aportó las pruebas que permitan establecer en términos concretos la realización de la actividad que dio origen al gasto solicitado.**

Lo anterior, no obstante de que esa actividad –evento publicitario, marketing y servicios temporales- debió reflejarse en documentos contables o comerciales de la sociedad y de terceros, y por tanto, pudo probarse con los medios autorizados en la ley.

Por eso, para la Sala en este caso, no está claro el origen de la operación, ni la labor desarrollada y el nexo causal frente a la actividad del contribuyente, pues si

²⁶ Fls 558 c.a.3

²⁷ Fls 219-230, 234-244, 249, 275-293, 298 y 393 c.a.2, y 411 c.a.3.

²⁸ FI 248 c.a.2. y 99, 105, 107, 110, 114, 118, y 121 c.p.

²⁹ FI 246 c.a.2

³⁰ FI 232 c.a.2

³¹ FI 406 c.a.3.

bien los gastos de publicidad y mercadeo son normales en las empresas comerciales, no existe prueba de que los mismos realmente fueron asumidos por el contribuyente, y no por terceros o su casa matriz.

4.5.1. En efecto, *el contribuyente no desvirtuó que el evento publicitario hizo parte de los servicios que le prestó su casa matriz Spectrum Brands Inc. y, por ende, no constituye un gasto de Rayovac – Varta S.A.*

Aunque el contribuyente aportó una factura en inglés y declaraciones extra juicio de sus trabajadores para respaldar que el evento publicitario no tiene conexión con la oferta de servicios, en tanto el primero se hizo para la promoción de pila alcalina, y el segundo, sobre las pilas zinc carbón; esos documentos no prueban esa circunstancia.

Primero, porque el contribuyente no aportó el documento que soporta el gasto como una operación independiente a los servicios de consecución contratados con la casa matriz.

Segundo, debido a que la factura en inglés expedida por Spectrum Brands Inc – casa matriz- no tiene valor probatorio en el proceso, toda vez que carece de las formalidades legales, al no haber sido aportada traducida oficialmente al español, como lo exige el artículo 260 del C.P.C.

Y *tercero*, en tanto las declaraciones de los trabajadores del contribuyente hacen referencia a hechos contables y comerciales –condiciones y registro financiero del evento publicitario- y no fueron respaldadas en los documentos respectivos que registraron esas operaciones.

Por el contrario, lo que está demostrado en el expediente es que el contribuyente celebró con su casa matriz una oferta mercantil, consistente en “servicios de consecución”, en los que Spectrum Brands Inc. se comprometió a conseguir proveedores y clientes para que Rayovac-Varta S.A. “pueda adquirir productos de dichos proveedores y **vender sus propios productos a dichos clientes³²**”, **sin especificar un producto en particular.**

Pero además, a la oferta se adjuntó una relación de materiales, entre los cuales se encuentra Pila Zinc Carbón y Pila Alcalina; documento que da a entender que la comercialización que realizó la casa matriz por la oferta de servicios también recayó sobre las pilas alcalinas. Hechos que, desvirtúan las declaraciones de los empleados de Rayovac-Varta S.A.

Súmese a ello que, el contribuyente no era responsable por las erogaciones en que incurriera la casa matriz para conseguirle proveedores y clientes, entre estas, el evento publicitario “conexión música” que realizó la empresa Spectrum Brands Inc, en tanto así se pactó en la oferta de servicios.

Así las cosas, como los rubros por el evento publicitario, son gastos efectuados en calidad de propios por la matriz, no tienen *relación de causalidad* con la actividad productora de renta del demandante y, por lo tanto, no pueden ser tomados en deducción.

4.5.2. *Los gastos por marketing corresponden a erogaciones incurridas por los clientes de Rayovac-Varta S.A., y no por el contribuyente.*

En el expediente se encuentra demostrado que los gastos por marketing facturados por los clientes a Rayovac-Varta S.A., en realidad fueron asumidos por aquéllos – clientes- para la promoción de los productos que distribuyen y que adquieren del contribuyente. Esto se constata en las facturas que expidieron los proveedores del servicio de marketing a los clientes del actor.

³² Cfr. Numeral 1.1. Alcance de la oferta.

Aunque para Rayovac-Varta S.A. se trata de actividades de mercadeo que realiza de forma directa con los clientes que son distribuidores mayoristas, de las que asume una parte dependiendo cada negociación; lo cierto es que no demostró que en realidad asumió esas erogaciones.

Y ello es así, porque no se aportó la prueba en la que se verificara la forma en que el contribuyente y sus clientes pactaron estos gastos de marketing y lo distribuyeron entre ellos.

4.5.3. No se allegaron los soportes de las operaciones que dieron lugar a la expedición de la factura por gastos de servicios temporales.

A pesar del requerimiento de la Administración, el contribuyente no allegó el soporte de la existencia y las condiciones en que se realizaron esas operaciones, pues en este caso en particular, solo se limitó a allegar las facturas inicialmente presentadas como soporte del gasto.

4.6. En consecuencia, la Sala considera que las razones expuestas son suficientes para negar la deducción. No prospera el cargo para el apelante.

5. Sanción por inexactitud

5.1. Respecto de la procedencia de la sanción por inexactitud sobre los valores rechazados, se hacen las siguientes precisiones:

El artículo 647 del Estatuto Tributario dispone que habrá lugar a la sanción por inexactitud cuando exista omisión de ingresos, de impuestos generados por operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes y en general, la utilización en las declaraciones 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.

Sin embargo, el contribuyente se puede exonerar de la sanción cuando el menor valor a pagar se derive de errores de apreciación o diferencias de criterios entre la autoridad tributaria y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, y siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.

5.2. La Sala encuentra que en la declaración presentada, el actor incurrió en una de las conductas tipificadas como inexactitud sancionable, como es la inclusión de deducciones inexistentes, lo que condujo a la determinación de un menor impuesto de renta.

Adicionalmente, la Sala encuentra que en este caso no presenta una diferencia de criterios en relación con la interpretación del derecho aplicable porque, como se observó, las pretensiones del demandante se despacharon desfavorablemente por falta de soporte.

Por tanto, procede la imposición de la sanción por inexactitud.

5.3. Sin embargo, la Sala pone de presente que mediante el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016³³, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, se estableció que “el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior”.

³³ Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal y se dictan otras disposiciones.

5.4. En consideración a lo anterior, la Sala dará aplicación al principio de favorabilidad y establecerá el valor de la sanción por inexactitud en el 100% y no el 160% impuesto en los actos demandados.

6. Condena en costas

En segunda instancia, no se condenará en costas porque no obra elemento de prueba que demuestre las erogaciones por ese concepto, como lo exige para su procedencia el artículo 365 del CGP, aplicable por disposición del artículo 188 del CPACA.

7. Decisión

En consecuencia, la Sala modificará el numeral 1º de la sentencia de primera instancia, para declarar la nulidad parcial de los actos acusados, pero únicamente en cuanto al valor de la sanción por inexactitud. En lo demás se confirmará la decisión del Tribunal.

Por lo anterior, se procederá a practicar una nueva liquidación de la declaración de renta de 2008 en el sentido de recalcular la sanción por inexactitud en la suma de **\$561.080.000**.

RAYOVAC - VARTA S.A.			
AÑO GRAVABLE 2008			
	LIQ PRIVADA	L.O.R.	C. de E.
Total impuesto a cargo	3.512.164.000	4.073.244.000	4.073.244.000
Saldo a favor período fiscal anterior	5.354.532.000	5.354.532.000	5.354.532.000
Autorretenciones	1.947.478.000	1.947.478.000	1.947.478.000
Otros conceptos	50.995.000	50.995.000	50.995.000
Total retenciones año gravable	1.998.473.000	1.998.473.000	1.998.473.000
Anticipo por el año gravable siguiente	151.735.000	151.735.000	151.735.000
Sanciones	12.441.000	910.169.000	573.521.000
o Total saldo a favor	3.676.665.000	2.217.857.000	2.554.505.000

CALCULO DE SANCIONES		
Saldo a favor contribuyente sin sanciones	3.689.106.000	
Saldo a favor C. de E. sin sanciones	3.128.026.000	
Base de sanción inexactitud		561.080.000
Tarifa sanción inexactitud. E.T. arts 648 y 640	100%	
Sanción por inexactitud		561.080.000
(+) Sanción declarada por contribuyente		12.441.000
Total sanciones		573.521.000

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,

FALLA

1. Aceptar el impedimento manifestado por la Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto. En consecuencia, queda separada del conocimiento del presente proceso

2. Modificar el artículo 1º de la sentencia apelada, el cual quedará así:

1. Declarar la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412012000022 del 12 de junio de 2012, expedida por la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, que modificó oficialmente la declaración del impuesto de renta prestada por la sociedad Rayovac-Varta S.A. por el año gravable 2008, pero únicamente en cuanto a la sanción por inexactitud.

A título de restablecimiento del derecho, se ordena que el impuesto de renta a cargo de la sociedad Rayovac-Varta S.A. corresponde al liquidado en la parte motiva de esta providencia.

3. En lo demás, se confirma la sentencia apelada.

4. Sin condena en costas en esta instancia.

5. Reconocer personería para actuar en nombre de la parte demandante a la doctora Isabella García Prati, de conformidad con el poder que obra en el folio 407 del expediente.

Reconocer personería para actuar en nombre de la parte demandada a la doctora Angie Alejandra Corredor Herrera, de conformidad con el poder que obra en el folio 382 del expediente.

6. Ejecutoriada la presente providencia, devuélvase el expediente al Tribunal de origen.

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

MILTON CHAVES GARCÍA

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ