



**TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE CUNDINAMARCA
SECCIÓN CUARTA - SUBSECCIÓN «A»**

Bogotá D. C., doce (12) de marzo de dos mil veintiséis (2026)

MAGISTRADA PONENTE: Doctora **AMPARO NAVARRO LÓPEZ**

EXPEDIENTE: 25000-23-37-000-2022-00442-00
DEMANDANTE: SAP COLOMBIA S.A.S
DEMANDADO: U.A.E. DIAN
MEDIO DE CONTROL: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
TEMA: RENTA 2016 – PRECIOS DE TRANSFERENCIA

S E N T E N C I A A N T I C I P A D A

En aplicación a lo dispuesto en el artículo 182A del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, adicionado por el artículo 42 de la Ley 2080 de 2021, agotadas las etapas previas, procede la Sala a clausurar la primera instancia, en el referido medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho.

I. S Í N T E S I S D E L A D E M A N D A

La demandante en el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho presenta como pretensiones las siguientes:

1. Que se declare la nulidad de: (i) la Liquidación Oficial de Revisión No. 90004 del 06 de mayo de 2021, que modificó la declaración del impuesto sobre la renta del período gravable 2016 e impuso sanción por inexactitud y (ii) la Resolución No. 004024 del 23 de mayo de 2022 por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración.
2. Que a título de restablecimiento del derecho se declare:
 - a. Que los datos consignados en la declaración de Impuesto sobre la Renta y complementarios del año gravable 2016 que presentó SAP Colombia son correctos y que la misma se encuentra en firme.
 - b. Que el saldo a favor que determinó SAP Colombia en la declaración del impuesto sobre la renta del período gravable 2016 es correcto.
 - c. Que no son de cargo de SAP Colombia las costas en que haya incurrido la DIAN con relación a la actuación administrativa, ni las de este proceso.
3. Se condene por las costas del proceso y agencias en derecho a la DIAN.

Como **normas violadas** considera vulnerados los artículos 260 – 3, 260 – 4, 143, 647 y 746 del ET.



Como **concepto de violación**, la parte actora expone, en síntesis, lo siguiente:

1. Nulidad de los actos administrativos demandados - El rechazo de los comparables impuestos por la DIAN con ocasión de los actos administrativos demandados es improcedente.

Sostiene que el rechazo de la mayoría de los contratos comparables aportados en su Documentación Comprobatoria 2016 carece de sustento técnico y jurídico suficiente, pues la Administración reemplazó una muestra amplia y metódicamente construida por un set que distorsiona el rango de plena competencia, lo cual condujo al desconocimiento de \$86.216.880.000 en regalías.

Manifiesta que esta posición fue mantenida en la Liquidación Oficial de Revisión y en la Resolución del Recurso de Reconsideración, sin desvirtuar, con análisis probatorio, las razones de comparabilidad ofrecidas por la Compañía. A juicio de SAP, ello vulnera la presunción de veracidad, desatiende los criterios de comparabilidad previstos en el Estatuto Tributario y en las Directrices de la OCDE, y desconoce la carga de la prueba que recae sobre la autoridad cuando pretende apartarse de la documentación presentada por el contribuyente.

Enfatiza que su metodología se alinea con el método del Precio Comparable no Controlado (PC), que la DIAN acepta como el más idóneo para valorar regalías por activos intangibles. Sin embargo, mientras la Compañía depuró una muestra de contratos de distribución de software con derechos no exclusivos, la DIAN validó solo uno de los nueve acuerdos de SAP, respecto al cual utilizó dos observaciones de tasas de regalías, diferentes a la incluida por SAP en su documentación comprobatoria, y sumó dos acuerdos adicionales de su propia búsqueda, dejando el análisis en tres contratos con seis observaciones.

Considera que este alcance no solo compromete la representatividad estadística del rango, sino que, además, mezcla funciones de distribución con actividades de mantenimiento, o bien incorpora acuerdos con objetos y derechos que no son equiparables al rol de distribuidor de SAP Colombia.

Explica que SAP SE y Business Objects Software Ltd. (BOSL) otorgan a los distribuidores nacionales, entre ellos SAP Colombia, licencias no exclusivas para utilizar, comercializar y sublicenciar el software, su documentación y determinados componentes de terceros a usuarios finales. Por este derecho, los distribuidores pagan una regalía del 60% calculada sobre ingresos de licencias.

Comenta que con el fin de evidenciar que esa tarifa observa el principio de plena competencia, SAP aplica el método PC con comparables externos y actualiza, de forma periódica, la muestra de contratos. Como que las condiciones de pago por regalías frente a SAP SE y a BOSL son equiparables -salvo cargos asociados a propiedad intelectual de terceros-, el análisis integra ambas relaciones contractuales en una misma evaluación.

Expone que, en el Requerimiento Especial, la DIAN cuestionó gran parte de los comparables aportados por SAP y sugirió algunos adicionales. Con base en esa



revisión, construyó un nuevo rango que, a su juicio, representa condiciones de plena competencia y frente al cual la tarifa del 60% resultaría superior, por lo cual procedió a rechazar fiscalmente una porción relevante de las regalías.

Afirma que la Administración no atacó la metodología de búsqueda —que contempla filtros por producto, derechos, independencia, tamaño mínimo, vigencia y base de precio— sino que, principalmente, desechó contratos por razones formales (como la denominación de la contraprestación o el idioma del documento), o por apreciaciones parciales sobre funciones y productos, sin contrastar la sustancia económica del reparto de ingresos ni los riesgos asumidos por las partes.

Refiere que la DIAN no rechaza el proceso de búsqueda metódica proporcionado por el contribuyente, los criterios empleados en la misma o la razonabilidad de los mismos, sin embargo, controvierte la mayoría de los resultados obtenidos de ese proceso, bajo el argumento de que si bien SAP Colombia alega que desarrolló un proceso sistemático y ordenado para la selección de comparables, demostrando así que utilizó los medios adecuados con el propósito de que sus acuerdos comparables fueran los más precisos y fiables para demostrar que su operación en examen observó precios de mercado, está probado que a pesar de ello, no utilizó los criterios de selección apropiados, pues el fin conseguido a pesar de haber practicado ese procedimiento organizado no fue consecuente con los resultados obtenidos.

Es decir, para la demandante la DIAN sugiere otros comparables sin proporcionar ningún detalle específico sobre cómo el análisis que propone da cumplimiento a los criterios de comparabilidad y es preferido sobre los criterios utilizados por SAP Colombia en la identificación de los comparables propuestos.

Explica que la Documentación Comprobatoria goza de presunción de veracidad (artículo 746 ET) y la comparabilidad se define en el artículo 260-4 ET como la ausencia de diferencias significativas que afecten materialmente condiciones económicas relevantes, considerando, entre otros, características del intangible, funciones y riesgos, términos contractuales, circunstancias de mercado y estrategias. SAP sostiene que su muestra cumple estos criterios: (i) derechos no exclusivos; (ii) independencia entre partes; (iii) base de precio sobre ingresos; (iv) umbral de tamaño para evitar sesgos de empresas muy pequeñas; y (v) vigencia contemporánea al período. En contraste, la Administración no habría acreditado por qué los contratos oficiales serían preferibles ni por qué las diferencias alegadas resultarían materialmente relevantes para desechar los de SAP.

Argumenta que la DIAN menciona las pérdidas fiscales de SAP Colombia (2010–2016) para cuestionar la razonabilidad de la tarifa del 60%. La demandante replica que el desempeño contable de un período puede obedecer a múltiples factores —estrategias comerciales, inversiones en posicionamiento, condiciones de mercado— y que las Directrices OCDE reconocen la posibilidad de pérdidas en grupos multinacionales sin que ello, por sí mismo, desvirtúe la plena competencia de una tarifa pactada y contrastada con comparables externos. De ahí que la existencia de pérdidas no baste para concluir que la regalía no sea de mercado.

Procede a referenciar cada contrato identificado como comparable, y explica que



varios acuerdos desechados por la DIAN presentan perfiles funcionales y esquemas de reparto de ingresos sustancialmente análogos al rol de distribuidor no exclusivo.

Expresa que el hecho de denominar comisión a la participación sobre ventas no altera su sustancia económica cuando, en realidad, el licenciatario asume gastos de comercialización y riesgos de demanda y recibe una fracción fija del ingreso, simétrica a la regalía que retiene el titular del intangible.

Objeta que la DIAN confunda funciones (distribución versus mantenimiento) al computar observaciones por rubros distintos dentro de un mismo contrato, o que valide acuerdos con derechos de modificación del software que no son propios del rol de distribuidor de SAP Colombia.

En cuanto al tamaño muestral, advierte que una muestra de solo tres acuerdos y seis observaciones no da base estadística suficiente para aplicar un rango intercuartílico robusto. Históricamente, sus búsquedas han identificado entre ocho y diez acuerdos comparables con medianas cercanas al 60% y cuartiles que respaldan la tarifa aplicada. Aunque la DIAN minimiza la necesidad de un número considerable de observaciones, la propia lógica del uso de percentiles exige un volumen de datos que mitigue la sensibilidad a outliers y a sesgos de selección; de lo contrario, el rango queda altamente expuesto a la composición particular del set.

En materia probatoria, señala que aportó copias de los contratos desde bases públicas en inglés, que la DIAN recibió y citó en sus actuaciones. Considera que rehusar su valoración por idioma, sin requerir traducciones o hacer uso de medios idóneos para comprenderlos, desconoce el debido proceso.

Recuerda que el eje de la controversia es si los contratos seleccionados por SAP Colombia son suficientemente comparables a la transacción intercompañía de distribución no exclusiva de software (SDA) y, correlativamente, si los contratos sugeridos por la DIAN describen condiciones económicas análogas. La comparación debe realizarse sobre la sustancia económica —funciones, activos y riesgos; derechos y restricciones; base de determinación del precio; circunstancias de mercado— y no sobre etiquetas contractuales.

Menciona que las razones de rechazo de la DIAN son las siguientes: (i) denominación de la contraprestación como comisión y no como regalía; (ii) naturaleza de algunos contratos como de suministro o servicios y no de licencia; (iii) inclusión de rubros de mantenimiento o soporte; (iv) posible vinculación entre las partes; (v) base de cálculo sobre ingresos brutos en lugar de ingresos netos; (vi) idioma inglés de los contratos; y (vii) diferencias de producto o vigencia.

Refiere que estas causales deben cotejarse con su relevancia económica. Cuando la contraprestación descrita como comisión materializa un reparto porcentual estable de ingresos por licencias en el que el distribuidor asume costos de comercialización y riesgo de demanda, la sustancia económica es equiparable a la de una regalía sobre ventas. A su vez, la presencia de servicios de mantenimiento exige separar observaciones por función sin descartar el componente de distribución; y las objeciones por idioma carecen de entidad si la autoridad tuvo



acceso, utilizó o pudo requerir traducciones oportunamente.

Respecto a cada uno de los acuerdos indica:

1. InterTech/Advanced Credit Technologies: Rechazado por denominar la remuneración como comisión y por presumir funciones de venta directa que no serían equiparables. Menciona que el contrato asigna al revendedor la función de comercialización, asunción de costos directos e indirectos y riesgo de demanda; la contraprestación es un porcentaje fijo de ingresos, simétrica a la que retiene el titular del intangible. La etiqueta comisión no altera la sustancia de reparto de ingresos. Por tanto, la diferencia no es material para la comparabilidad siempre que la base sea sobre ventas y no sobre márgenes.
2. Robertson Technologies Licensing/Telemedicine Africa rechazado por «base sobre ingresos brutos». Sostiene que la referencia a ventas directas a nivel bruto describe, en contexto, una base sobre ingresos por ventas a usuarios finales, usualmente depurada por descuentos comerciales. Si la práctica contractual prevé depuraciones no materiales, la comparabilidad se mantiene; lo relevante es que la base sea sobre ventas y no sobre costos o utilidades.
3. Cisco/INX Inc. y Cisco/Internetwork Experts Inc.: Rechazado por considerar que son contratos de servicios/suministro. Indica que los textos autorizan la distribución y reventa de software y documentación, con posibilidad de incorporar servicios accesorios de soporte. La función de distribución, el riesgo de demanda y la base sobre ventas permiten aislar la observación relevante (licencia/distribución) y descartar los componentes de servicios al construir el rango.
4. TBC Global News Network/Amazon.com: Rechazo por diferencias funcionales del canal (venta web) y por distancia de la tasa (70%). Analiza que el rol de Amazon en el acuerdo concreto es el de distribuidor de software de terceros, con pago de regalía porcentual sobre ventas a usuarios finales. El canal digital no altera la función de distribución; la distancia de la tasa no es motivo para excluir cuando se utiliza un rango intercuartílico que controla dispersión.
5. Cybra Corporation/Revendedor: Rechazado por ser comisión. Señala que la estructura económica es de reparto de ingresos (revendedor 40%, titular 60%), con funciones y riesgos del distribuidor. La denominación no es determinante; lo material es el porcentaje sobre ventas y la no exclusividad de derechos.
6. Open Solutions/BISYS: Rechazado por supuesta vinculación. Manifiesta que la información accionaria indica participaciones inferiores a umbrales de control y ausencia de dominancia decisoria, por lo que no se configura vinculación para efectos de precios de transferencia; el acuerdo, además, muestra un reparto sobre lista de precios que permite observar una tasa de mercado.
7. Digital Airways/Arise Technologies: Rechazado por comisión. Argumenta que la cláusula fija un 25% al distribuidor sobre precios públicos, equivalente a una regalía del 75% a favor del titular; la función de distribución y el riesgo de demanda son comparables. Procede tratar la observación como



licencia/distribución y no excluirla por la etiqueta.

En lo que tiene que ver con los contratos incluidos por la DIAN, pone de presente lo siguiente:

1. Integration Objects/Gensym Corp: la DIAN incluye dos observaciones (40% sobre distribución y 50% sobre mantenimiento/soporte). Se objeta esta situación al considerar que mezclar funciones distintas distorsiona el rango; debe aislarse la distribución.
2. Humanconcepts/International Microcomputer Software: Expresa que la DIAN incluye observaciones 50%, 30% y 25% pese a que el acuerdo principal es anterior a 2006 y está vinculado a cesión de programas, marca y goodwill; además, el tamaño del licenciatario no es comparable.
3. Microsoft Licensing GP/InterCare Dx Inc.: Dice que la DIAN incorpora un 10% aunque el acuerdo confiere derechos de fabricar y distribuir obras derivadas — modificación de código—, rasgo no propio del rol de distribuidor de SAP Colombia. Estas diferencias funcionales y temporales introducen sesgos que hacen inadecuada su utilización para fijar un rango intercuartílico representativo del mercado de distribución no exclusiva de software empresarial.

Recuerda que una muestra de tres contratos y seis observaciones no alcanza la masa crítica para un rango intercuartílico estable, menos aún si combina funciones (distribución y mantenimiento) y acuerdos con derechos sustantivamente distintos.

Considera que la evidencia histórica de SAP —con entre ocho y diez acuerdos comparables y medianas cercanas al 60%— ofrece una base más confiable para inferir la tendencia central de mercado. La consecuencia práctica es que la tarifa del 60% no puede tenerse por fuera de rango con un set mínimo y heterogéneo.

A su juicio, no son acertadas las causales de rechazo invocadas por la DIAN: (i) comisión vs. regalía, servicios, base bruta/neto, idioma no acreditan diferencias significativas con incidencia material en la condición analizada cuando se aprecia la sustancia económica y se segregan funciones; (ii) los contratos incluidos por la DIAN adolecen de diferencias funcionales (mantenimiento vs. distribución; derechos de modificación) y temporales (vigencia anterior) que comprometen su idoneidad; (iii) el tamaño muestral oficial es insuficiente para un rango intercuartílico confiable; y (iv) debe depurarse la base por regalías de terceros. En conjunto, el análisis confirma la plena competencia de la tarifa del 60% para la transacción de distribución no exclusiva de software.

2. El gasto efectuado por SAP por intereses derivados del pago vencido de regalías es procedente.

Sostiene que la deducción de los intereses generados por el pago extemporáneo de regalías a SAP SE es procedente en términos de precios de transferencia y de la normativa fiscal aplicable. La compañía enfatiza que la DIAN no cuestionó la metodología técnica empleada para fijar la tasa de interés, ni la lógica económica

que sustenta el cobro (valor del dinero en el tiempo), y que el rechazo administrativo se apoyó en un razonamiento formal que desconoce el análisis de comparabilidad presentado en la Documentación Comprobatoria.

Refiere que si la transacción principal —las regalías— cumple con el principio de plena competencia, los intereses causados por su pago tardío, calculados con base en esas mismas regalías, también deben considerarse acordes a mercado. Incluso admitiendo por hipótesis el análisis de la DIAN, resultaría improcedente rechazar el 100% del gasto, pues parte de los intereses se calcula sobre regalías de años anteriores no objetadas, o sobre la porción de regalías que la propia administración no rechazó en su totalidad.

Explica que en el Software Distribution Agreement SDA firmado por SAP Colombia y SAP SE, pactado entre SAP Colombia y SAP SE prevé que los pagos tardíos de facturas generan intereses a una tasa referenciada en LIBOR a un mes vigente el primer día del trimestre, más un margen del 1%. Esta cláusula operó durante el año 2016 y dio lugar a la causación de intereses por mora sobre saldos de regalías pendientes de pago.

Indica que, para sustentar la plena competencia de la tasa, SAP Colombia aplicó el método de Precio Comparable no Controlado (PC), identificando observaciones externas por fecha de fijación que respaldan el diferencial usado. La DIAN no objetó ni la pertinencia del método ni la idoneidad de los comparables, aspecto que refuerza la validez técnica del parámetro financiero utilizado.

Expresa que, en el Requerimiento Especial, la DIAN rechazó los intereses por valor de \$1.999.176.000, al considerar que, si las regalías no estaban a plena competencia, lo accesorio —el interés— debía seguir el mismo destino y descartarse en bloque. En sede de reconsideración, la entidad añadió que el pago de intereses por mora sería una obligación contractual sin incidencia fiscal, con apoyo en el artículo 687 del ET, y que un tercero independiente no asumiría gastos de mora atribuibles a la propia conducta del deudor.

Considera que ese enfoque asume una relación automática entre la base (regalías) y el accesorio (intereses) sin distinguir periodos, proporciones aceptadas o análisis específicos de comparabilidad del costo financiero, y traslada una valoración de oportunidad de gestión de tesorería a la esfera de la deducibilidad, sin desarrollar un examen técnico de precios de transferencia sobre la tasa.

Argumenta que la DIAN no desvirtuó la presunción de veracidad de la Documentación Comprobatoria ni controvirtió la tasa mediante análisis técnico alternativo conforme a Directrices OCDE. De allí que el rechazo resulte carente de soporte específico sobre la transacción financiera, limitándose a un argumento de arrastre respecto de las regalías.

Explica que el interés de 2016 se calculó sobre saldos de regalías de varios periodos, incluyendo años anteriores no discutidos y porciones que, incluso bajo el examen administrativo, serían de mercado. Por ello, si se aceptara parcialmente el planteamiento oficial, el ajuste debería ser proporcional y no total, so pena de incurrir

en contradicción.

Para SAP Colombia, el gasto por intereses debe ser aceptado, pues: (i) la tasa fue verificada con comparables externos; (ii) los cargos por regalías de referencia contaban con análisis de plena competencia; y (iii) la DIAN no demostró técnicamente lo contrario. Aun en un escenario conservador, el eventual rechazo debería circunscribirse a la fracción de intereses atribuible a regalías que, tras un análisis válido, resultaran no alineadas a mercado, y no a la totalidad del gasto.

3. Nulidad de los actos administrativos demandados por falta de aplicación del artículo 260-3 del Estatuto tributario y de las directrices del OCDE - el gasto efectuado por la Compañía por publicidad es procedente.

Alega que la DIAN desconoció el marco del artículo 260-3 ET y de las Directrices OCDE aplicables a servicios intragrupo. Sostiene que los gastos de publicidad local son propios del rol de distribuidor no exclusivo en Colombia y, por tanto, deben ser asumidos por la entidad que obtiene el beneficio económico directo: el incremento de ventas en el mercado local.

Sostiene que no hay duplicidad con la regalía ni obligación de reembolso por parte de SAP SE salvo casos puntuales de imagen corporativa global previstos en el SDA.

Dice que la razón aducida por la DIAN en el Requerimiento Especial para el desconocimiento de estos gastos no planteaba si existía suficiente evidencia sobre la realidad de estos, así como tampoco se solicitó en ningún momento que se presentaran pruebas de estos. No es claro entonces cómo este elemento se presenta como parte del cuestionamiento en una etapa posterior del proceso.

Manifiesta que los gastos rechazados por la DIAN resultan procedentes, pues resultaban determinantes para el desarrollo de la actividad generadora de renta de SAP, entendiendo que, en el mercado, es normal y usual este tipo de gastos, a fin de posicionar en el mercado a la Compañía y distinguirla frente a sus principales competidores. Es común y se encuentra ajustado a los criterios del mercado que la demandante haya realizado gastos de publicidad, pues los mismos resultaban necesarios para el desarrollo de las gestiones de mercadeo.

Explica que SAP Colombia actúa como proveedor de soluciones y distribuidor no exclusivo: promociona, licencia y presta servicios complementarios (preventa, personalización, posventa). Dentro de esa lógica, organiza y participa en eventos, campañas locales y telemarketing, decisiones que adopta con autonomía táctica y presupuestal en función del mercado colombiano.

Menciona que los desembolsos publicitarios se ejecutan con terceros independientes para generar oportunidades locales, fortalecer canales y relaciones con clientes y, en general, dinamizar ventas nacionales. Estos esfuerzos no buscan alterar la imagen global de la marca SAP —ámbito a cargo de SAP SE— sino atraer demanda en Colombia, por lo que su beneficio y causalidad radican en la filial local.

Sostiene que la DIAN califica los gastos como duplicados al considerar que la



regalía ya remunera el posicionamiento de marca; sugiere que debieron ser reembolsados o descontados de la regalía, y afirma que la contribuyente no probó la necesidad del gasto bajo el contrato de distribución. Asimismo, plantea dudas sobre la realidad y trazabilidad de ciertas erogaciones, pese a no haber requerido pruebas concretas de ello en el Requerimiento Especial.

Para SAP Colombia, esta aproximación omite que la mayor parte de acuerdos comparables de licenciamiento incluyen cargas locales de marketing a cargo del licenciario y que solo gastos extraordinarios o asociados a imagen corporativa global darían lugar a ajustes o reembolsos, supuesto no demostrado por la administración.

Expresa que el artículo 260-3 ET y su reglamentación exigen, entre otros elementos, probar la realidad del servicio, su beneficio para el receptor y la alineación con el comportamiento de terceros. SAP Colombia explica que sus campañas y eventos se realizaron con proveedores independientes, orientadas a la generación de demanda local, y que, de acuerdo con comparables, es usual que el licenciario soporte el marketing local sin reembolso.

Concluye que: (i) no existe duplicidad con la regalía, (ii) los gastos responden a necesidades comerciales ordinarias del distribuidor local, (iii) la DIAN no acreditó carácter extraordinario ni reembolsable, y (iv) cualquier exigencia probatoria adicional debe atender a los principios de oportunidad y debido proceso en sede administrativa. En consecuencia, solicita reconocer la deducibilidad de las expensas de publicidad del periodo.

4. Nulidad de los actos administrativos demandados por indebida interpretación del artículo 143 del ET y de la realidad de operación efectuada - El gasto derivado de la amortización del crédito mercantil es procedente, y se realizó dentro del término indicado por la ley.

Manifiesta que la discusión se centra en tres frentes: (i) el monto del crédito mercantil amortizado, (ii) el plazo legal de amortización, y (iii) la razonabilidad comercial de la adquisición del establecimiento de comercio de SAP Andina por parte de SAP Colombia. Para la compañía, la DIAN desconoció que el valor de adquisición incluye pasivos asumidos además del precio pagado, interpretó erradamente el artículo 143 ET al tratar los 5 años como tope y no como mínimo, y desestimó sin soporte que la operación fuera viable en mercado, pese a la evidencia de clientes, contratos y proyecciones de flujo.

Sostiene que el avalúo independiente (Deloitte) y la continuidad de contratos relevantes (p. ej., Ecopetrol, Bancolombia, Nacional de Chocolates, Importadora El Rosado) demuestran el criterio comercial de la inversión y su efecto positivo en ingresos posteriores. Por ende, la amortización cumple los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad bajo el artículo 107 ET y la Sentencia de Unificación del Consejo de Estado.

5. Nulidad de la actuación administrativa por incurrir en falsa motivación - La DIAN parte de supuestos de **hecho falsos para sustentar las modificaciones a la**



declaración de renta presentada por SAP Colombia por el año 2016.

Alega que los actos están viciados con falsa motivación por la divergencia entre hechos verificados y los supuestos que soportan los ajustes, pues cuestiona: (i) la descalificación de comparables de regalías sin análisis técnico alternativo, (ii) la calificación de la publicidad como gasto duplicado pese a su naturaleza local, (iii) la afirmación de que el crédito mercantil excede el valor de adquisición ignorando pasivos asumidos, y (iv) la lectura del artículo 143 ET como límite máximo y no como plazo mínimo de amortización.

6. Nulidad de los actos administrativos demandados por indebida aplicación del artículo 647 del ET – SAP Colombia no incurrió en ninguno de los hechos sancionables.

Argumenta que la sanción por inexactitud exige tipicidad y lesividad, y que en este caso existe una diferencia interpretativa de derecho —no una conducta engañosa u omisiva—, de modo que no se configura el hecho sancionable del artículo 647 ET. Remarca que cumplió con sus deberes formales en precios de transferencia y soportó sus deducciones con pruebas y análisis técnico, por lo que no existe afectación al recaudo que justifique la sanción.

II. SÍNTESIS DE LA CONTESTACIÓN

La entidad demandada se opuso a la prosperidad de las pretensiones de la demanda, de la siguiente manera:

1. La documentación comprobatoria que soporta la solicitud de los costos de ventas y de prestación de servicios en la declaración bajo el principio de plena competencia, fue desvirtuada como consecuencia del nuevo estudio de precios de transferencia realizado por la administración, que demuestra que en la operación de egreso del pago de regalías el precio pactado no se ajustó al precio de plena competencia.

Expone que el régimen de precios de transferencia exige a los contribuyentes determinar ingresos, costos y deducciones de operaciones con vinculados sobre la base de precios y márgenes comparables a los de partes independientes. Reconoce el carácter de la declaración informativa y la documentación comprobatoria como mecanismos de colaboración, pero aclara que su presentación no impide a la Administración controvertirlos en ejercicio de sus facultades de fiscalización cuando la evidencia no acredite la correcta aplicación del principio de plena competencia.

Dice que, en desarrollo de la fiscalización, la Administración revisó los contratos aportados por la demandante y consultó otros en la base TP CATALYST, aplicando criterios de comparabilidad. Tras la matriz de aceptación y rechazo, mantuvo un contrato utilizado por la contribuyente y descartó ocho por razones como: no corresponder a pago de regalías, diferencias en la tasa y en la base de liquidación (ingresos brutos vs. netos), actividad distinta o vinculación entre las partes. Con las comparables aceptadas, calculó un rango intercuartil entre 23% y 48%, con mediana del 35%, y concluyó que el pago de regalías del 60% efectuado por SAP Colombia



se ubica por encima del rango pactado por partes independientes.

Según la DIAN, la documentación comprobatoria no demostró la plena competencia de las regalías y, por tanto, habilita el ajuste. Agrega que la presunción de veracidad de la declaración quedó desvirtuada y que la carga de la prueba recae en la demandante. Señala además que la contribuyente no cumplió con la traducción oficial de acuerdos en inglés, requisito exigido por el artículo 251 del CGP, lo que incide en su valoración probatoria.

2. Desestimada la operación del pago de regalías, la operación de intereses por el pago vencido de regalías debe correr su misma suerte:

Menciona que SAP Colombia solicitó como deducción intereses por pago tardío de facturas de regalías, con base en la cláusula contractual que fija una tasa referenciada en un índice interbancario oficial más 100 puntos básicos anuales.

Indica que, desde la perspectiva de plena competencia, el pago de intereses asociado a regalías incrementa el egreso sin relación con el ingreso cuando la estructura financiera es deficitaria, y que un tercero independiente no asumiría intereses de mora en un contexto en el que el grupo empresarial podría evitar la mora.

Afirma que la base de cálculo de los intereses está atada a montos de regalías desconocidos en la actuación oficial; por ende, sin validar las regalías conforme al ajuste de precios de transferencia, los intereses correlativos deben también desconocerse.

Señala inconsistencias entre la relación de cobros por intereses en moneda extranjera remitida por la contribuyente y el valor desconocido, así como ausencia de identificación del año de devengo de las regalías. Concluye que, al no acreditarse la procedencia ni la trazabilidad, procede el rechazo del gasto por intereses.

3. Los gastos de publicidad y propaganda solicitados como deducción para promocionar y posicionar el software por el cual pagan regalías no retribuyen a SAP Colombia ya que no es un distribuidor exclusivo de la marca SAP y un tercero no estaría dispuesto a asumir ese valor a menos que le sea reembolsado o pague un menor porcentaje de regalías:

Menciona que, con apoyo en la descripción funcional incluida en la documentación de precios de transferencia, que SAP Colombia actúa como proveedor de soluciones y distribuidor no exclusivo, realizando promoción y otorgamiento de licencias, así como actividades de preventa, personalización y posventa. Cita cláusulas del acuerdo de distribución en las que SAP SE puede reembolsar, en casos específicos, costos de publicidad vinculados a imagen corporativa cuando participe en la negociación de los contratos que generan dichos gastos, y donde se prevé la coordinación de planes de marketing.

Considera que, si el titular de la marca requiere inversión publicitaria, esta debe retribuirse mediante reembolso o reducción del canon, por ser el principal



beneficiario de los eventuales incrementos de valor de la marca y de las regalías derivadas. Invoca la sección 6.38 de las Directrices de la OCDE acerca de la participación del distribuidor en beneficios por actividades de comercialización y la posibilidad de reconocimiento cuando los gastos son extraordinarios respecto de distribuidores con derechos similares.

Sostiene que, en el caso analizado, SAP Colombia no acreditó que los gastos correspondieran a imagen corporativa reembolsable ni aportó pruebas suficientes de necesidad y efectiva prestación de servicios como relaciones públicas, telemarketing, folletos, patrocinios o estudios de mercado.

Concluye que estos desembolsos están implícitos en la regalía pagada y que, en ausencia de evidencia sobre su carácter necesario o su efectiva prestación en beneficio directo de la filial no exclusiva, la deducción por publicidad y propaganda resulta improcedente.

4. El valor solicitado como amortización del crédito mercantil se encuentra sobrestimado como consecuencia de comprobarse que, para su amortización, SAP Colombia tomó como costo histórico un valor superior al facturado, contabilizado y pagado y de acuerdo con el valor amortizado entre el año 2010 al 31 de diciembre de 2015 el saldo por amortizar era menor al declarado en el año 2016.

Precisa el marco legal de las inversiones amortizables, el término mínimo de amortización y la definición contable del crédito mercantil como valor adicional pagado sobre el valor en libros o calculado de los activos netos adquiridos. Con fundamento en documentación como la oferta comercial, la factura del 31 de diciembre de 2009, auxiliares contables, avalúo técnico y comprobantes de pago, la DIAN afirma que el costo a amortizar ascendía a \$36.591.645.000, valor que también se refleja en notas a los estados financieros.

Afirma que los pasivos no forman parte del crédito mercantil y, por ende, no pueden inflar su costo. Dice que entre 2010 y 2015 se había amortizado la mayor parte, por lo que el saldo por amortizar en 2016 sería cercano a \$1.421.031.451 y no al valor solicitado por la contribuyente. Desde la perspectiva de mercado, sostiene que un operador independiente no habría adquirido el establecimiento de comercio dadas las condiciones de patrimonio negativo y nivel de pasivos, por lo que juzga improcedente la deducción tomada por amortización en 2016.

5. Sostiene que se configuró la inexactitud prevista en el artículo 647 del ET, pues contribuyente incluyó costos y deducciones improcedentes que condujeron a un menor impuesto y a un saldo a favor. No hay una diferencia de criterios jurídicos sino un desconocimiento o una aplicación errónea de las disposiciones pertinentes.

III. TRÁMITE PROCESAL

Mediante auto del 13 de diciembre de 2022 se admitió la demanda y se dispuso por Secretaría de la Sección notificar a las partes; posteriormente, con auto del 30 de enero de 2024 se admitió la reforma de la demanda.



Ahora, contestada la demanda y su reforma sin que se propusieran excepciones, con auto del 7 de mayo de 2024, y en aplicación a lo dispuesto en el artículo 182A del CPACA, adicionado por el artículo 42 de la Ley 2080 de 2021, se fijó el litigio, se decretaron e incorporan las pruebas documentales, se decretó y corrió traslado a la DIAN del dictamen pericial aportado con la reforma de la demanda, y se ordenó correr traslado a las partes para alegar de conclusión. Vencido el término de traslado del dictamen pericial la DIAN guardó silencio.

Adicionalmente, las **partes** alegaron de conclusión reiterando los argumentos expuestos en la demanda, y su reforma, y en la contestación de estas; por su parte, el **Ministerio público** guardó silencio.

VI. CONSIDERACIONES

1. COMPETENCIA

La Sala, al no encontrar causal alguna que invalide la actuación hasta aquí surtida, procede a decidir lo que en derecho corresponda, en primera instancia, teniendo en cuenta lo establecido en el artículo 187 de la Ley 1437 de 2011.

2. PROBLEMA JURÍDICO

El problema jurídico se centra en determinar la legalidad de: (i) la Liquidación Oficial de Revisión No. 90004 del 06 de mayo de 2021, que modificó la declaración del impuesto sobre la renta del período gravable 2016 e impuso sanción por inexactitud, y (ii) la Resolución No. 004024 del 23 de mayo de 2022 por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración.

Al respecto, la fijación del litigio se estableció en auto del 7 de mayo de 2024, donde se condensaron los cargos de violación expuestos y sobre los que la Sala estudiará y resolverá el presente asunto, así:

- 2.1. Determinar si en este caso se cumple el principio de plena competencia, y si para ese efecto la demandante determinó en debida forma los comparables y el método aplicable; para lo cual se deberá verificar si la demandada efectuó una debida valoración probatoria y si los actos demandados están debidamente motivados.
- 2.2. Establecer si el rechazo de la deducción de los gastos de intereses relacionados con el pago tardío de las regalías, por concepto de gastos de publicidad y por amortización del crédito mercantil.
- 2.3. Establecer si es procedente la sanción por inexactitud.

3. CASO EN CONCRETO:

3.1. **Tesis de la demandante:** Manifiesta que: (i) la transacción con su vinculado económico cumple el principio de plena competencia, y que la DIAN no efectuó una debida valoración probatoria e incurrió en indebida motivación al rechazar los

comparables presentados por la compañía, (ii) es procedente la deducción de los gastos de intereses relacionados con el pago tardío de las regalías, por concepto de gastos de publicidad y por amortización del crédito mercantil, y (iii) no se presentan los presupuestos para la imposición de la sanción por inexactitud.

3.2. Tesis de la demandada: Considera que se deben negar las pretensiones de la demanda, ya que los actos demandados están ajustados a derecho: (i) la documentación comprobatoria que soporta la solicitud de los costos de ventas y de prestación de servicios en la declaración bajo el principio de plena competencia, fue desvirtuada como consecuencia del nuevo estudio de precios de transferencia realizado por la administración, que demuestra que en la operación de egreso del pago de regalías el precio pactado no se ajustó al precio de plena competencia, (ii) no es procedente la deducción de los gastos de intereses relacionados con el pago tardío de las regalías, por concepto de gastos de publicidad y por amortización del crédito mercantil, y (iii) se presentan los presupuestos para la imposición de la sanción por inexactitud, sin que exista diferencia de criterios.

3.3. Tesis de la sala: Sobre el particular, la Sala encuentra que se debe acceder parcialmente a las pretensiones de la demandada, como consecuencia del siguiente análisis:

3.3.1. Determinar si en este caso se cumple el principio de plena competencia, y si para ese efecto la demandante determinó en debida forma los comparables y el método aplicable; para lo cual se deberá verificar si la demandada efectuó una debida valoración probatoria y si el acto demandado está debidamente motivado.

Al respecto, es preciso entender el régimen de los precios de transferencia como una medida especial para controlar las operaciones de las compañías multinacionales, aplicable a transacciones entre compañías vinculadas, pretendiendo por disposición legal que se utilicen en estos casos precios de referencia del mercado para evitar la manipulación económica, con el único fin de trasladarse rentas a paraísos fiscales o países de menor tributación.

Los Precios de Transferencia surgen por aquellos precios pactados entre dos empresas que pertenecen a un mismo grupo empresarial o a una misma persona o sujeto, y que por lo mismo pueden fijar los precios por intercambio de bienes o servicios entre ellas a su libre albedrío, contraviniendo incluso la economía de mercado que se regula por la ley de oferta y demanda.

Al respecto, la Corte Constitucional consignadas en la sentencia C-690 de 2003, definió los precios de transferencia así:

«Se denominan precios de transferencia los que se utilizan en transacciones que se realizan entre empresas vinculadas. Desde la perspectiva tributaria han surgido diversas inquietudes en relación con tales precios, por cuanto en la medida en que puedan fijarse libremente entre las empresas vinculadas, pueden producir distorsiones, que en ocasiones conducen a doble o múltiple tributación, o permiten que las empresas manipulen los precios con el objeto de obtener ventajas desde la perspectiva tributaria, principalmente las que se derivan de las operaciones que se realizan entre jurisdicciones con distintos niveles impositivos».

Visto lo anterior, los Precios de Transferencia cuentan con las siguientes características:

- 1) Se utilizan en transacciones realizadas entre vinculados económicos o partes relacionadas.
- 2) Pueden determinarse libremente por las empresas vinculadas.
- 3) Pueden ser manipulados por las empresas con el objeto de obtener ventajas desde el punto de vista tributario.

Ahora bien, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) atendiendo la preocupación de los estados por la protección de sus fiscos, expidió las «*Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias*» formulando los criterios que hoy regulan las transacciones entre vinculados económicos y que han sido acogidos por la mayoría de países en sus regímenes legales de precios de transferencia, que para el caso colombiano se incorporó mediante la Ley 788 de 2003 que adicionó el Estatuto Tributario.

En tal sentido, los Precios de Transferencia están regulado a en los artículos 260-1 al 260-11 del Estatuto Tributario, que establecen que los precios de transferencia, para efectos del impuesto de renta y complementarios, se deben tener en cuenta a para determinar ingresos ordinarios y extraordinarios, e igualmente costos y deducciones, considerando para esas operaciones, el Principio de Plena Competencia, entendiéndose por este, una medida comparativa entre operaciones con vinculados y operaciones entre partes independientes lo cual tiene por finalidad, evitar que una manipulación artificial de precios de transferencia entre vinculadas pueda ocasionar lesiones tributarias a los países que sufren las transferencias.

Por tal razón, la esencia de un régimen de precios de transferencias de vinculados económicos internacionales, se cimienta en el comportamiento de los precios del mercado, al cual deben someterse las operaciones que efectúen las partes relacionadas, y es lo que debe estar observando y controlando constantemente por la administración tributaria, lo cual es hecho mediante la vigilancia de las obligaciones formales a que están sometidos los contribuyentes enmarcados en este régimen.

Visto lo anterior, en este caso la controversia sobre este punto se origina porque a consideración de la parte demandante sus comparables fueron seleccionados mediante un proceso técnico, acorde con el método de Precio Comparable No Controlado y con plena sustancia económica, mientras que la DIAN —sin desvirtuar esa metodología— habría descartado los contratos por razones formales y adoptado otros que no son funcionalmente equivalentes, distorsionando el rango intercuartílico y afectando la valoración fiscal de las regalías.

Para resolver, se debe tener en cuenta el siguiente recuento fáctico:

El 25 de abril de 2017 la demandante presentó su declaración de renta declarando un saldo a favor de \$37.915.070.000.



El 24 de julio de 2017 la demandante presentó la Declaración Informativa Individual Precios de Transferencia. En esa misma fecha remitió la documentación comprobatoria de precios de transferencia.

El 30 de julio de 2020 se expidió el Requerimiento Especial No. 900010, en el cual se propuso modificar la declaración de renta de 2016, disminuyendo el renglón 49 costo de ventas y prestación de servicios, respecto de la operación de egreso de regalías.

Con memorial radicado el 10 de noviembre de 2020 la demandante dio respuesta al requerimiento especial.

Posteriormente, la DIAN emitió la Liquidación Oficial de Revisión No. 90004 del 06 de mayo de 2021 modificando la declaración del impuesto sobre la renta del período gravable 2016, disminuyendo el renglón 49 costo de ventas y prestación de servicios, respecto de la operación de egreso de regalías. Contra esa decisión se interpuso recurso de reconsideración, que fue resuelto con la Resolución No. 004024 del 23 de mayo de 2022, confirmando la decisión recurrida.

En ese orden de ideas, se debe tener en cuenta que la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre la renta del período gravable 2016, disminuyendo el renglón 49 costo de ventas y prestación de servicios, por las siguientes razones:

1. De las operaciones informadas en el formato 1125 se verificó que corresponden a pago de regalías efectuadas con los vinculados económicos, por valor de \$206.920.511.000.
2. Encontró que el Contrato de distribución de software suscrito por la demandante con SAP SE, que tiene por objeto «SAE SE otorga a SAP Colombia una licencia exclusiva usar, comercializar, y sub-licenciar el software, la documentación, bases de datos de terceros y software de terceros a usuarios finales».

Adicionalmente, tal contrato determina respecto a la remuneración indica que:

«La tasa debe ser pagada por la actora como regalías por licencia de software y mantenimiento del mismo corresponde al 60% de los ingresos por ventas y mantenimiento del software menos cualquier descuento, bono, pagos de servicios, comisiones para terceros, costos auxiliares que son facturados por separado al usuario final o al socio de distribución, e impuestos indirectos adecuados o pagaderos por SAP Colombia. Se excluye software y bases de datos de terceros.»

«En caso de que los pagos por regalías no sean realizados en la fecha pactada, se generarán intereses de mora, los cuales se calcularán tomando como referencia la tasa LIBOR a un mes, vigente el primer día del trimestre correspondiente, más un margen del 1%».

Este contrato no es objeto de discusión entre las partes.

3. El rango Inter cuartil determinado por la demandante es:

	Acuerdos	Mínimo	Cuartil inferior	Mediana	Cuartil superior	Máximo
Comparables	9	40.000%	53.000%	62.000%	70.000%	75.000%

4. Las funciones desarrolladas por la demandante es un distribuidor de software que asume los riesgos de producto, de cartera, de mercado y cambiario por lo cual merece una retribución acorde a esos riesgos y desarrolla funciones importantes como se demuestra en los estados financieros. El costo de ventas representa más del 73% de los ingresos de actividades ordinarias, y los gastos de administración, ventas e impuestos asumidos más del 34% de los mismos ingresos ordinarios. Dando como resultado un margen operativo (MO) de - 7.468% (\$-35.855.621/480.117.543), como resultado de los esfuerzos que tiene que efectuar SAP COLOMBIA SAS para poner en manos de los clientes o usuarios las licencias que comercializa, esfuerzos que no se ven retribuidos en debida forma.
5. Aceptó el Método del precio comparable no controlado (PC) empleado para este análisis por el contribuyente y para efectuar la revisión de la operación de egreso por regalías, consultó la base de datos TP CATALYST para verificar los contratos seleccionados como comparables.
6. Estableció, según la Documentación Comprobatoria del contribuyente, quien valoró la operación de egresos por regalías utilizando el Método del Precio Comparable NO Controlado - PC, ya la consulta en la base de datos TP CATALYST, lo siguiente:

Licenciante	Licenciatario	Tasa de Regalías del contribuyente	Tasa de la regalía base de datos	Diferencia
TBC Global News Network, Inc.	Amazon Digital Services, Inc.; Amazon Media EU Sarl; Amazon Services International, Inc.; Amazon Servicios de Varejo do Brasil Ltda.; Amazon.com Int'l Sales, Inc.	70%	70%	Difiere de la actividad comparable
Robertson Technologies Licensing LLC	Telemedicine Africa (Pty) Ltd.	70%	70%	Base liquidación regalías sobre ingresos brutos
InterTech Systems. LLC d/b/a Contata Solutionn LLC	Advanced Credit Technologies, Inc.	50%	50%	Pago de comisión al representante ventas
Cybra Corporation	Unknown	60%	40%	Comisión sobre ventas al licenciatario
Cisco Systems	INX Inc.	53%		Acuerdo de prestación de servicios
Open Solutions Inc.	BISYS inc.	75%	30%	Contrato entre vinculados
Cisco Systems Inc.	Internetwork Experts Inc.	62%		Acuerdo de prestación de servicios
Integration Objects	Gensym Corporation	40%	40%	Sin observación

Digital Airways, Digital Airways SARL	Arise Technologies, Aglow Communication Co. Ltd, Arise Technologies Co. Ltd., Arise Technologies Inc.	75%	25%	Comisión sobre ventas al licenciatario
---------------------------------------	---	-----	-----	--

Concluye que la tasa de regalías y el rango Inter cuartil determinado con estos contratos no cumple con el principio de plena competencia.

7. Por lo anterior, realizó una nueva búsqueda por la base de datos TP CATALYST, seleccionando los siguientes contratos comparables:

Licenciante	Licenciatario	Tasa aceptada por la DIAN
Integration Objects	Gensym Corp.	40%
Integration Objects	Gensym Corp.	50%
Humanconceptos LLC	International Microcomputer Software Inc.	50%
Humanconceptos LLC	International Microcomputer Software Inc.	30%
Humanconceptos LLC	International Microcomputer Software Inc.	25%
Microsoft Licensing Gp	Intercare Dx incorporated	10%

En consecuencia, estableció el rango Inter cuartil así:

Acuerdos	Observaciones	Cuartil inferior	Mediana	Cuartil superior	Tarifa SAP
3	6	23%	35%	45%	60%

8. Concluye que la demandante está por encima del rango Inter cuartil determinado para la muestra de contratos comparables, con lo cual no cumple con el principio de plena competencia, con lo cual procede a ajustar la mediana, así:

CONCEPTO	TARIFA	VALOR
Regalía pagada	60%	206.920.511.000
Regalía plena competencia (ajuste a la mediana)	35%	120.703.631.417
Ajuste propuesto por la DIAN	25%	86.516.879.583

Es decir, para la DIAN se debe disminuir el valor de \$348.595.849.000 llevado por la demandante a título de costos de ventas y prestación de servicios en el renglón 49, toda vez que se acepta este en una suma de \$262.378.959.000, generándose una diferencia de \$86.516.879.583.

9. Respecto a las razones del rechazo de los comparables de la demandante indica lo siguiente:

- InterTech Systems. LLC d/b/a Contata Solutionn LLC: Difiere de la actividad comparable, pues el objeto contractual como las funciones desarrolladas por los contratantes y la naturaleza de la retribución por los servicios prestados son esencialmente diferentes en el contrato de SAP Colombia.

Una cosa es la distribución del software, el uso y su comercialización y el pago de una regalía a su dueño o propietario intelectual por el uso del bien de acuerdo con las condiciones estipuladas y otra muy diferente la venta directa a los clientes y la mejora de los productos (no se aclara cuales) y el alojamiento



y la asistencia del producto como servicio a petición en la web por lo cual se recibe una comisión, en los contratos seleccionados por el contribuyente.

- Robertson Technolitics Licensing LLC: Las mismas partes acordaron que para establecer la base de liquidación no eran los ingresos brutos. Por el contrario, eran los ingresos por ventas y mantenimiento depurados, esto es, una vez se detrajera los descuentos, bonos pagos, etc., estipulados; no siendo procedente la similitud planteada por la representante legal y no son factores que típicamente se descuenten como equivocadamente lo afirma, y no se usa esta depuración de los ingresos solo en caso de ser necesario y tampoco se limitan a un monto inmaterial, pues así no lo establece el Acuerdo celebrado.
- Integration Objects / Gensym Corp.: Este contrato fue aceptado por la DIAN dentro del set de comparables presentado por el contribuyente.
- Cisco Systems Inc. / INX Inc. y Cisco Systems, Inc. / Internetwork Experts, Inc.: La DIAN considerando que se trata de acuerdos de prestación de servicios. No encuentra similitudes en su objeto con lo afirmado por la representante legal, además, no ilustra de manera práctica los funcionales y los riesgos compartidos entre las partes de este contrato con el de SAP Colombia, no demuestra cómo puede ser válida la comparación entre estos acuerdos.
- TBC Global News Network, Inc. / Amazon.com: Considera que el contrato no es comparable en razón a las actividades realizadas, pues teniendo en cuenta las actividades desarrolladas en el Acuerdo SAP SE / SAP Colombia y el objeto social contractual, las funciones realizadas, riesgos asumidos, activos empleados por la sociedad actora no pueden compararse con las actividades de una compañía dedicada al comercio mundial de diversos bienes y servicios como comercializador y comprador y no como distribuidor, además, la tarifa que paga a TBC del 70% por regalías dista mucho de la del 60% acordada entre las partes del Acuerdo generador de las operaciones auditadas, por lo que considera que efectivamente no puede incluirse dentro del set de comparables seleccionado por el contribuyente.
- Cybra Corporation: No se trata del pago de una regalía sino de una comisión sobre ventas al Licenciario. El objeto contractual como las funciones desarrolladas por los contratantes y la naturaleza de la retribución por los servicios prestados son esencialmente diferentes en el contrato de SAP Colombia. Una cosa es la distribución del software, el uso y su comercialización y el pago de una regalía a su dueño o propietario intelectual por el uso del bien de acuerdo con las condiciones estipuladas y otra diferente la venta directa a los clientes y la mejora de los productos y el alojamiento y la asistencia del producto como servicio a petición en la web por lo cual se recibe una comisión.
- Open Solutions Inc.: No es dable de comparación frente al Acuerdo analizado, toda vez que las operaciones se realizaron entre partes relacionadas. La demandante aportó documentos que están en idioma inglés, lo que hace imposible su valoración, además, indica que dada la naturaleza del rechazo,



una vez puesta de presente la condición detectada en las bases de búsqueda es al contribuyente a quien corresponde probar que la causal de rechazo no procede y que no existe la subordinación entre las partes, considerando también las fechas y períodos de consulta, toda vez que para este caso se hizo fijando como referencia años 2015 y 2016, y las situaciones descritas por la actora datan el año 2003, un lapso de tres años que amerita ser actualizado.

- Digital Aliways, Digital Airways SARL: No se trata del pago de una regalía sino de una comisión sobre ventas al Licenciario. La demandante aportó documentación en inglés sin traducción oficial, por lo que no fue posible su valoración probatoria, solamente fue aportada la traducción oficial de los contratos de distribución de software y de distribución de servicios.

10. Explica que no es lo mismo comparar tarifas por regalías con pago de comisiones por ventas; como tampoco la naturaleza de las actividades económicas desarrolladas en la prestación de diferentes servicios frente a uno muy puntual como los inherentes a la licencia de uso de software y su distribución; o respecto a una negociación entre las partes de un acuerdo cuando los contratantes son sujetos vinculados entre sí. Debe establecerse la incidencia, frente a terceros independientes, en los precios del cobro diferencial de tarifas de 25%, 30%, 50%, 70% y de la base para su liquidación teniendo en cuenta que es muy diferente efectuar los cálculos tomando los ingresos brutos a tomar los ingresos depurados; diferencias estas que afectan significativamente las características de las operaciones evaluadas.

Ahora bien, con el propósito de desvirtuar los hallazgos de la DIAN, la demandante aporta dictamen pericial realizado por Deloitte Asesores y Consultores SAS, y suscrito por Erik Alejandro Rivera Soto, socio de precios de transferencia, y Julián Moreno Pérez, socio de impuestos, el cual tiene como propósito que los peritos determinaran:

- A. Si los contratos utilizados por SAP Colombia SAS en la documentación comprobatoria su informe local de precios de transferencia cumple con los criterios generales y requisitos de comparabilidad para determinar si SAP Colombia en su contrato con SAP SE cumple con el principio de plena competencia.
- B. Si los contratos utilizados por la DIAN cumplen con los criterios generales y requisitos de comparabilidad previstos por el régimen de precios de transferencia.
- C. Si el valor por regalías por el uso de software pagado por SAP Colombia SAS a SAP SE cumple con el principio de plena competencia.

En ese sentido, los auxiliares de la justicia manifiestan lo siguiente:

«... de acuerdo con el artículo 260-4 del Estatuto Tributario y con las Directrices de la OCDE, se entiende que las operaciones son comparables cuando no existan diferencias entre éstas que afecten significativamente el precio o monto de las contraprestaciones que hacen referencia a los métodos establecidos en el Artículo 260-3 del E.T. y cuando existan dichas diferencias, éstas se eliminarán mediante ajustes razonables.»

Así las cosas, y una vez descritas las principales funciones realizadas, riesgos asumidos y activos utilizados tanto por SAP Colombia como por su vinculado del exterior SAP SE en la ejecución del contrato de distribución de software y para efectos de demostración de veracidad del análisis realizado el cual es objeto de esta experticia, a continuación se puede observar un análisis de comparabilidad de cada uno de estos conceptos, frente a los asociados a los contratos seleccionados como comparables:

Criterio de comparabilidad	Operación en prueba SAP Colombia / SAP SE	Contratos comparables
Funciones desempeñadas	Se acuerda un contrato de distribución con su parte relacionada domiciliada en el extranjero que tiene por objeto el otorgamiento de una licencia especializada para el uso, comercialización, sub-licenciamiento de software	Los contratos seleccionados como comparables tienen por objeto el otorgamiento de una licencia de software para la distribución, comercialización y sub-licenciamiento de la misma
Características de los bienes o servicios	Licencia para el uso comercialización (no exclusiva), sub-licenciamiento y distribución de software	Licencia para el uso, comercialización (no exclusiva), sub-licenciamiento y distribución de software
Activos implícitos en la transacción	El software otorgado en la licencia	El software otorgado en la licencia
Riesgos asumidos	Riesgo cambiario, Riesgo de mercado, Riesgo de cartera	Riesgo cambiario, Riesgo de mercado, Riesgo de cartera
Términos contractuales	Contrato celebrado en el 2014 y vigente para el ejercicio 2016 donde determina como remuneración una tasa de regalía por licencia de software correspondiente al 60% de los ingresos por ventas.	Contratos vigentes durante el año fiscal 2016 que consideran como remuneración un porcentaje (en términos de tasa de regalía o comisión) sobre los ingresos percibidos por los distribuidores del Software.
Circunstancias económicas Países de operación de las partes involucradas Bienes o servicios sustitutos	Colombia. licenciantes que realicen actividades de uso, comercialización, distribución de su propio software.	Estados Unidos y Resto del Mundo licenciantes que realicen actividades de uso, comercialización, distribución de su propio software
Grado de exclusividad	No exclusiva	Exclusivo/No exclusivo

A continuación, hacemos un análisis de los términos y condiciones de los contratos comparables incluidos en el estudio de precios de transferencia presentado por SAP Colombia:

a. Integration Objects y Gensym Corp

Partes	<ul style="list-style-type: none"> • Licenciante: Gensym Corporation (EE.UU) • Licenciatario: integration Objects (Tunez)
Objeto	Integration Objects otorga a Gensym un derecho y una licencia para sublicenciar, usar, probar y copiar el software desarrollado por Integration Objects.
Precio Remuneración	<p>En cuanto a la remuneración, este contrato establece dos tipos de pago, por un lado, una contraprestación variable basada en un porcentaje de los ingresos obtenidos por el distribuidor y por otro lado una contraprestación fija por servicios específicos postventa.</p> <p>Gensym pagará a Integration Objects el 40% de todos los ingresos por licencias que reciba en relación con la distribución del Software con licencia y el cincuenta por ciento (50%) de todas las tarifas de mantenimiento y soporte que reciba por el mantenimiento del Software con Licencia bajo el supuesto de que Gensym es el canal principal de soporte.</p>

	<i>La cláusula 4.1 del contrato también prevé la posibilidad de que Gemsym pague tarifas fijas a integration Objects por copias independientes del software, mantenimiento anual, consultoría y soporte</i>
--	---

b. TBC Global News Network, IN

<i>Partes</i>	<i>Licenciante: Amazon Digital Services INC Licenciario: Amazon Australia Services INC</i>
<i>Objeto</i>	<i>Amazon Digital Services pone a disposición de los usuarios de Amazon la posibilidad de venta, distribución y promoción de aplicaciones para múltiples plataformas. Acceder a aplicaciones de software móviles y no móviles, juegos y otros productos digitales. Así como el acceso a licencias de materiales del programa</i>
<i>Precio Remuneración</i>	<i>Por cada venta de una Aplicación, la Parte responsable de Amazon le pagará una regalía equivalente al 70% del precio de lista para el Amazon Market place aplicable al momento de la compra, cuando la compra recae sobre aplicaciones móviles. Cuando la venta recae sobre juegos de PC, el precio se fija en el menor entre el 70% del precio de lista y el 90% del precio mayorista de la versión física.</i>

c. Robertson technologies

<i>Partes</i>	<i>Licenciante: Robertson Technologies Licensing LLC Licenciario: Telemedicine Africa (Pty) Ltd</i>
<i>Objeto</i>	<i>RTL otorga a Telemedicine un derecho y una licencia no exclusivos e intransferibles para acceder al Software y la documentación durante la vigencia de este Acuerdo para sus propios fines comerciales internos y uso comercial. El LICENCIATARIO será responsable de proporcionar y mantener todo el hardware y software de computadora necesarios (como sistemas operativos y aplicaciones web). y equipos de telecomunicaciones necesarios para su acceso y uso del Software. Esta licencia incluye el derecho a trabajar con RTL según los términos del Anexo B para garantizar que el Software sea compatible con el entorno de red del LICENCIATARIO y cualquier software de terceros que interactúe con el Software.</i>
<i>Precio Remuneración</i>	<i>De conformidad con lo dispuesto en el anexo A del contrato, el precio está determinado en razón a un 70% sobre el valor de los ingresos que reciba el licenciario por la distribución del software.</i>

d. InterTech systems LLC vs Advanced Credit Technologies in

<i>Partes</i>	<i>Advanced Credit Technologies, Inc. (Representante) InterTech Systems. LLC d/b/a Contata Solutions LLC (Contacta)</i>
<i>Objeto</i>	<i>Utilización de la aplicación @my Work-CM.-Contata será responsable del mantenimiento continuo, mejoras al Producto o Preparación de material de marketing para el producto u hospedaje y soporte del Producto como un Servicio bajo demanda basado en la web o Todos los costos asociados con las responsabilidades anteriores o Soporte al cliente. Por su parte el representante será responsable de ventas directas a los clientes o todos los costos directos e indirectos asociados con los esfuerzos de ventas o Cualquier material de marketing, ventas y/u otro material colateral además de los proporcionados por Contata. El Representante brindará capacitación inicial y soporte continuo de primer nivel a los licenciarios del Producto. Contata brindará soporte al Representante en los problemas que se hayan diagnosticado como problemas técnicos y no como problemas del usuario.</i>
<i>Precio Remuneración</i>	<i>Contata retendrá el 50% de los Ingresos netos y pagará al Representante una cantidad equivalente al 50% de los Ingresos netos. Ingresos netos significa los montos facturados y recibidos por Contata en virtud de los contratos solicitados por el Representante para el uso del Producto menos los Reembolsos y las tarifas y cargos de la tarjeta de crédito.</i>

e. Cisco Systems - Internetwork Experts

<i>Partes</i>	<i>Cisco Systems, Inc. (Cisco) Internetwork Experts, Inc. (Integrador)</i>
<i>Objeto</i>	<i>Cisco autoriza al integrador a comprar y/o licenciar productos y servicios únicamente de una Fuente Aprobada, y a revender o utilizar internamente dichos productos y servicios.</i>

Precio Remuneración	<p>El precio del contrato corresponde a una tasa de descuento a partir del impacto de las ventas que pueda generar el integrador sobre el software licenciado por Cisco.</p> <p>El contrato evidencia un descuento de reventa de valor agregado total - general de 38%.</p> <p>Según lo anterior, en la reventa del producto para propósitos generales (no para un área específica) del precio de lista se descuenta el 38% para el Integrador (Internetwork Experts), con la cual a Cisco le corresponde el 62% del precio de lista.</p>
---------------------	---

f. Cisco Systems -INX Inc

Partes	<ul style="list-style-type: none"> • Cisco Systems, Inc. (Cisco) • INX inc. (Integrador)
Objeto	Se trata de un contrato por medio de del cual Cisco se compromete a prestar servicios de soporte técnico y soporte de software a favor del integrador.
Precio Remuneración	<p>La cláusula 6 del contrato establece el precio y condiciones de pago, el cual se basa en un precio variable a partir de, las ventas de la cobertura ofrecidas por el integrador, de la siguiente manera:</p> <p>"6.1 El integrador pagará las siguientes tarifas:</p> <p>6.1.1 Tarifa de Soporte del Año 1 (Derecho Completo): el integrador deberá pagar las tarifas de soporte anualmente por adelantado. Las tarifas de soporte para los doce (12) meses iniciales a partir de la fecha de compra del Software se cargarán a todas las licencias de servidor / cliente adquiridas por el Integrador y se calcularán al precio de lista de los Servicios de Cisco vigente en ese momento menos un descuento de cuarenta y siete (47%) por ciento. Las tarifas de soporte del Año 1 se pagan en: (a) Software comprado bajo este Acuerdo, (b) Software comprado por el Integrador a un revendedor autorizado; y (c) Otro Software.</p> <p>6.1.2 Tarifa de Soporte por Año(s) Subsiguiente(s) (Derecho Selectivo): El Integrador deberá pagar las tarifas de soporte anualmente por adelantado en el momento de la renovación del soporte de Software. Para cada licencia de servidor / cliente que el Integrador decida que tener soportada, las tarifas anuales de soporte se calcularán según el precio de lista de servicios actual de Cisco menos un descuento del cuarenta y siete (47 %) por ciento".</p> <p>De lo anterior se desprende que el Cisco recibirá el precio de lista de los servicios menos un descuento de 47% que retiene el integrador (INX). Así, el Cisco recibe el 53% del precio de lista.</p>

g. Cybra corporation

Partes	<p>CYBRA Corporation (Empresa desarrolladora)</p> <p>Umknown (Revendedor)</p>
Objeto	La Empresa Desarrolladora le otorga al Revendedor los derechos de comercialización para productos de software y soporte anual.
Precio / Remuneración	<p>El contrato advierte que «La comisión de ventas por cada producto de CYBRA que sea vendido por el revendedor es del 40% del precio de lista vigente para entonces. Esta comisión también aplica a las licencias de soporte anual, mejoramiento del producto y las opciones de complementos del producto».</p> <p>La cláusula indica que al revendedor de los productos Cybra se le otorga una comisión del 40% del precio de lista, de lo cual se infiere que al propietario de los productos le corresponde el 60% del precio.</p>

h. Open Solutions

Partes	<p>Open Solutions Inc</p> <p>BISBYS Inc.</p>
Objeto	Open Solutions es un proveedor de Software que desarrolla, comercializa, licencia y da soporte sobre el software diseñado para favorecer la gestión de las instituciones financieras. El Software es adquirido por Bisys para ser distribuido a sus clientes.
Precio Remuneración	El cliente acepta pagar una cuota equivalente al 75% del software licenciado vendido.

i. Digital Airways -Arise Technologie

Partes	Licenciante: Digital Airways Licenciatario: Arise Technologies
Objeto	Las partes celebran un contrato de licenciamiento de tecnología y soporte por medio del cual, el licenciante desarrolla y distribuye comercialmente diferentes productos de software, y el Licenciatario distribuye y comercializa los productos para los mercados de consumo doméstico y móvil. (Ver pág. 1 y 2 del contrato)
Precio / Remuneración	La cláusula 19.2 establece que el licenciante otorga al licenciatario una licencia mundial, perpetua, no exclusiva e intransferible para redistribuir KIDE con una comisión del 25% sobre el precio al público del Licenciante. Con lo cual se entiende que el licenciante se queda con el 75% de la remuneración y el licenciatario con el 25%.

En relación con el análisis de las cláusulas contractuales, es importante aclarar que algunas de las cláusulas remuneratorias están redactadas desde el punto de vista del licenciante, y otras desde el punto de vista del licenciatario, lo cual resulta relevante para poder analizar el valor del porcentaje remuneratorio.

Los contratos que están redactados desde el punto de vista del licenciatario establecen que este último debe pagar un porcentaje sobre las ventas efectuadas en favor del licenciante, en este grupo de contratos la remuneración se estructura a través de una regalía, que al final considera el reconocimiento al dueño del producto por el uso de la licencia.

Contratos desde el punto de vista del licenciatario (...) Dentro de este grupo de contratos están, por ejemplo, el contrato de Robertson Technologies y Telemedicine Africa que establece que el precio del contrato de licenciamiento está determinado en razón a un 70% sobre el valor de los ingresos que reciba el licenciatario, o el contrato de Open Solutions, que establece que el cliente acepta pagar una cuota equivalente al 75% del software licenciado vendido.

Por otro lado, los contratos que se redactan desde el punto de vista del licenciante disponen que éste reconocerá en favor del licenciatario una comisión por las ventas, lo que reconoce la gestión del licenciatario por el uso y distribución del software.

Por ejemplo, dentro de este tipo de contratos está el de Digital Airways y Arise Technologies, que dispone que el licenciante otorga al licenciatario por la venta de software una comisión del 25% sobre el precio al público de las licencias, con lo cual se entiende que el 75% del precio se atribuye al licenciante. Nótese que, a diferencia de los contratos redactados desde el punto de vista del licenciatario, en este caso, es el licenciante quien se desprende de una parte del precio trasladable al licenciatario a título de comisión.

La anterior aclaración es de suma relevancia a la hora de interpretar los contratos, pues en algunos casos dependiendo de la redacción, los contratos pueden hacer referencia a una regalía o a una comisión, pero que al final, más allá de la categoría o fórmula remuneratoria que utilicen los contratos, se trata de un precio que está dispuesto a soportar el licenciatario con motivo de la venta de las unidades de software contratadas.

Adicional al anterior análisis y una vez revisados a detalle los contratos seleccionados como comparables, se procedió a evaluar cada una de las condiciones pactadas en estos frente a las condiciones pactadas en el contrato intercompañía llevado a cabo por SAP Colombia con su vinculado económico del exterior SAP SE.

En términos generales los contratos analizados se estructuran a partir de un modelo de licenciamiento de software que cumple con las características de los acuerdos de distribución analizados previamente. En todos los casos analizados, la remuneración pactada corresponde a un porcentaje del valor de las ventas de

las licencias otorgadas que en su mayoría supera el 60% del precio de venta (...).

A partir de los anteriores análisis de comparabilidad, es posible evidenciar lo siguiente:

- *Los contratos seleccionados como comparables en su mayoría comparten características similares a las del contrato objeto de controversia, muestra de esto es la licencia no exclusiva para las distribución, el derecho a comercializar el software, la autorización para realizar pruebas y ensayos de los software que distribuye, la distribución de servicios de mantenimiento de software por el desarrollador y el uso de la marca del propietario del intangible para la promoción y mercadeo del programa informático, entre otros.*
- *Además, las partes independientes de cada contrato comparten obligaciones similares a las que asumen SAP Colombia y SAP SE, un ejemplo de esto es que en todos los casos la obligación de responder por fallas técnicas del software recae en el desarrollador del mismo y no en el distribuidor, de igual forma, cualquier modificación o adaptación que sea requerida por los usuarios finales debe ser realizada por el desarrollador y en ninguno de los casos por el distribuidor.*
- *La remuneración pactada, en todos los casos, considera como base el ingreso y/o ventas obtenido producto de la comercialización de la licencia. Cabe señalar que, si bien los contratos comparables establecieron una remuneración bajo el concepto de comisión o regalía, esto no representa una diferencia significativa frente al contrato objeto de análisis, toda vez que, en la práctica, la metodología para la determinación del precio es la misma, independientemente del concepto. Es decir, la remuneración corresponde a un porcentaje sobre ventas, lo cual resulta comparable en términos de precios de transferencia, más aún cuando todas las demás condiciones pactadas en los contratos son exactas o similares. Además, es relevante precisar que cada acuerdo comparable utiliza su propio lenguaje para explicar la compensación, en función de la base de datos pública utilizada para selección del mismo. Por lo tanto y con el fin de simplificar el proceso de investigación, se utiliza una base común de ventas a ingresos incluyendo variables como una base neta o bruta.*
- *Las funciones realizadas, los riesgos asumidos y los activos utilizados por cada una de las partes de los contratos evaluados, son similares y esto obedece a que estas se encuentran estrechamente relacionadas a las condiciones contractualmente pactadas, las cuales también son comparables. Como es posible evidenciar en el análisis de comparabilidad, las partes que asumen el rol de distribuidor cumplen funciones y asumen riesgos de distribuidores de bajo riesgo, lo cual es acorde con la remuneración que estas pagan a sus contrapartes las cuales desarrollan la mayor parte de las funciones y asumen la mayor parte de los riesgos asociados a la investigación, desarrollo, venta y post venta del Software.*

Así las cosas y debido a características como las señaladas anteriormente, es que los contratos seleccionados para el análisis resultan comparables al contrato suscrito por SAP Colombia y su vinculado económico del exterior SAP SE.

E. Análisis de comparabilidad contratos utilizados por la Autoridad Tributaria (...).

De acuerdo con la anterior comparabilidad realizada a los contratos sugeridos por la Autoridad Tributaria es posible evidenciar varios factores clave que podrían desestimar el uso de dichos contratos como comparables al firmado por la Compañía con su vinculado económico SAP SE:

- *En primer lugar, se puede corroborar que si bien el contrato pactado entre Microsoft Licensing Gp e Intercare Dx Incorporated este asociado a la*

distribución no exclusiva de un software, el mismo otorga funciones que no son propias de un distribuidor, sino que corresponden a las de una compañía que puede participar tanto en el proceso de desarrollo como en el de distribución. Debido a esto, es posible inferir la razón por la cual la regalía pactada en dicho contrato es significativamente menor a las pactadas en contratos en los que el distribuidor asume riesgos limitados, por lo que no sería posible tomar como comparable el contrato en mención frente al suscrito por SAP Colombia con su vinculado económico del exterior, pues las funciones y riesgos asumidos en ambos contratos difieren significativamente. Además, el producto licenciado no es comparable al comprender una solución o complemento utilizable en combinación con el software de Microsoft.

- *Por su parte, en cuanto al contrato pactado entre Humanconcepts LLC e International Microcomputer Software Inc. es posible evidenciar que el mismo coincide razonablemente con las características pactadas en los contratos objeto de análisis, sin embargo, dicho contrato, condiciona el pago de la regalía a dos versiones del software, una versión estándar la cual establece una regalía sobre las ventas del 25% y una versión profesional por la cual cobra una regalía sobre las ventas del 50%. Adicionalmente, la cláusula 6.2 del contrato establece que por la versión profesional HC cobrará a IMSI los costos directos de material y mano de obra más dos dólares (\$2.00), con lo cual, además del porcentaje variable por las ventas, el desarrollador está recuperando los costos incurridos en el proceso de creación de software con lo cual de analizarse el factor de recuperación señalado en la cláusula 6.2 es probable que el valor final pagado a HC por IMSI supere el porcentaje pactado como regalía.*

Esta no es una característica sin relevancia, debido a que puede generar una diferencia significativa con respecto al contrato pactado bajo análisis, considerando como se mencionó previamente, que SAP Colombia distribuye software especializados, con un alto nivel de complejidad en su desarrollo, mismos que son adaptados y preparados de acuerdo a la necesidad de cada uno de los clientes finales. Por tanto, en ningún caso la Compañía ofrece versiones estándar que requieran un menor nivel de esfuerzo en el desarrollo de los mismos, razón por la cual no sería posible usar como comparable la regalía que se pacta para versiones estándar o que no requieren de un esfuerzo mayor por parte del desarrollador.

- *Por último, se puede apreciar que la muestra de contratos sugerida por la Autoridad Tributaria, es de tamaño reducido pues solo contiene tres (3) contratos (de los cuales uno fue tenido en cuenta en el estudio de precios de transferencia de SAP), lo cual, no permite generar una estadística confiable y por tanto determinar un rango intercuartil eficaz que valide con veracidad dentro de qué valores se debería establecer la remuneración para cumplir razonablemente con el principio de Plena Competencia, razón por la cual el uso de esta muestra debería ser desestimado.*

Así las cosas, es posible inferir que la muestra de contratos usados inicialmente para el análisis de precios de transferencia de la operación de egresos por regalías que llevo a cabo SAP Colombia con su vinculado económico del exterior SAP SE durante el año fiscal 2016, representa una muestra confiable, en cuanto a tamaño y características similares a las de los contratos pactados por la Compañía con su vinculado, por lo que, el uso de la misma cumple con los criterios requeridos para ser aceptada.

Como expertos en precios de transferencia para que un estudio sea comparable requiere de una muestra razonable de contratos que además deben contar con características y condiciones similares al contrato que se somete a análisis. Teniendo en cuenta que el estudio de la Autoridad tributaria se limita a 3 contratos, que además tienen condiciones diferentes en el objeto y en la remuneración al contrato entre SAP SE y SAP Colombia SAS, es posible concluir, que desde el punto de vista técnico la muestra utilizada por la DIAN no

permite generar un rango intercuartil confiable y no permiten un alto nivel de comparabilidad (...).

H. Resultados de la aplicación del PC

A continuación, se presenta el egreso por regalías de licencias para distribución de software y servicios de la Compañía, así como el rango intercuartil del mismo indicador pactado entre terceros independientes en los contratos seleccionados como comparables:

SAP Colombia	Cuartil inferior	Mediana	Cuartil superior
60,000%%	53,000%	62,000%	70,000%

A través de la aplicación del PC, se logró verificar que la tasa de regalía sobre las ventas registrada por la Compañía por concepto de licencias de software y servicios se encuentra por dentro del rango intercuartil de las contraprestaciones pactadas entre terceros independientes en acuerdos comparables, lo cual permite inferir que la transacción intercompañía bajo análisis cumple razonablemente con el Principio de Plena Competencia.

CONCLUSIONES

Considerando la información proporcionada por la Compañía se procedió a realizar un ejercicio de análisis técnico de acuerdo con los criterios establecidos por la firma Deloitte Asesores y Consultores S.A.S. basados tanto en la Normativa Local como en las Directrices de la OCDE.

Teniendo en cuenta el análisis funcional y económico desarrollado por la Compañía en la Documentación Comprobatoria de Precios de Transferencia por el ejercicio 2016, es posible comprobar que los criterios de comparabilidad evaluados respecto de la elaboración de una búsqueda y selección de acuerdos comparables entre terceros independientes, en el caso de la operación de egresos por regalías por licencias de distribución de software y servicios, son apropiados y su uso es razonable, tomando en consideración que se cuenta con la información disponible más confiable de mercado para verificar el cumplimiento del Principio de Plena Competencia.

El resultado del análisis efectuado permite evidenciar que los contratos seleccionados inicialmente cumplen con las condiciones necesarias de comparabilidad, por lo cual, se puede concluir que el rango de mercado construido a partir de las tasas pactadas en los contratos comparables seleccionados, es confiable. Así mismo, es posible confirmar que la tasa pactada por SAP Colombia con SAP SE, se ubica dentro de dicho rango intercuartil, es decir, se determinó en cumplimiento al régimen de Precios de Transferencia.

Así las cosas, evidenciamos que la Documentación Comprobatoria para el desarrollo del análisis económico está acorde con la normativa local e incluso internacional, guiada principalmente por la Directrices de la OCDE publicadas en 2010, en donde se demuestra que la Compañía está dando cumplimiento al Principio de Plena Competencia para el año fiscal analizado». (Subrayado fuera de texto)

Aclarado lo anterior, se debe tener en cuenta que el artículo 746 del Estatuto Tributario reconoce a favor del contribuyente la presunción de veracidad de la información suministrada en su documentación comprobatoria. Esta presunción no es absoluta, pero exige que la Administración, cuando pretende apartarse del estudio presentado, desvirtúe con evidencia concreta los elementos técnicos que lo soportan y demuestre que sus propios comparables son más idóneos para efectos de precios de transferencia.



En el presente caso, aunque la DIAN expuso múltiples razones para rechazar los comparables aportados por SAP Colombia, esas objeciones son esencialmente formales y no evidencian diferencias materiales que afecten las condiciones económicas relevantes de la operación.

Es decir, la DIAN no acreditó, con fundamento probatorio suficiente, que los contratos seleccionados por la demandante fueran inapropiados ni demostró que su propia muestra resultara más idónea para efectos de precios de transferencia. Tampoco evidenció, conforme al análisis funcional, contractual y económico exigido por el artículo 260-4 del ET, que las diferencias observadas produjeran efectos significativos en los precios utilizados.

En efecto, la prueba pericial valorada en precedencia constituye un elemento probatorio de especial relevancia, dado que los expertos concluyen que los contratos rechazados por la DIAN cumplen con los criterios de comparabilidad previstos en la normativa local y en las Directrices de la OCDE. Aunado a ello, la pericia demuestra que las diferencias señaladas por la Administración no afectan la sustancia económica de las operaciones analizadas. Los peritos también establecen que la muestra presentada por SAP es funcional, estadística y económicamente más consistente que la muestra utilizada por la DIAN, la cual resulta limitada, heterogénea y carente de representatividad.

En consecuencia, esta Sala, aplicando el principio de la sana crítica, concluye que el dictamen pericial es sólido, objetivo y metodológicamente adecuado, por lo que sus resultados desvirtúan la valoración de comparabilidad realizada por la Administración.

Así, del conjunto probatorio obrante en el expediente se desprende que la muestra inicialmente utilizada por el contribuyente cumple con los criterios de comparabilidad en los aspectos funcionales, contractuales y económicos. Los contratos seleccionados son homogéneos, reflejan estructuras de remuneración acordes con la industria y permiten construir un rango intercuartílico estable y técnicamente sustentado, dentro del cual la tarifa pactada del 60% se encuentra plenamente alineada con valores de mercado. La evidencia disponible respalda que la operación intercompañía cumple con el Principio de Plena Competencia.

Ahora bien, es claro que la DIAN reconfiguró la muestra del contribuyente reduciéndola a solo tres contratos y seis observaciones, varios de los cuales incluyen funciones adicionales como mantenimiento, soporte o derechos de modificación sobre el software, elementos que afectaron la comparabilidad.

En ese sentido, la Sala comparte el argumento de la demandante, relativo a que una muestra tan reducida no satisface los estándares técnicos del Método del Precio Comparable No Controlado (PCNC), que exige un número suficiente de observaciones para garantizar la solidez y representatividad del rango intercuartílico.

Por tanto, aunque la DIAN manifestó razones para descartar los comparables del contribuyente, estas no resultan suficientes ni están soportadas en un análisis



técnico ni en evidencia probatoria que permitiera desvirtuar la muestra presentada por SAP Colombia.

Adicionalmente, los contratos aportados —debidamente traducidos— y el dictamen pericial, valorados conforme a la sana crítica, permiten concluir que la muestra original del contribuyente es confiable, técnicamente sólida y jurídicamente válida, mientras que la selección realizada por la DIAN carece de robustez metodológica y presenta diferencias funcionales significativas que comprometen su idoneidad. Por ende, las razones expuestas por la Administración no justifican la modificación efectuada ni el uso de un rango intercuartílico construido sobre una muestra insuficiente e inestable.

Finalmente, el hecho de que la demandante tenga participación accionaria o vínculos económicos con uno de los comparables seleccionados (Open Solutions Inc.) no es, por sí mismo, motivo suficiente para desacreditarlo o excluirlo de la muestra de comparabilidad. La sola existencia de vinculación no configura una causal automática de exclusión si no se demuestra la existencia de un sesgo o distorsión en los precios, lo cual no fue acreditado por la DIAN.

Esto es así, porque la normativa de precios de transferencia —tanto local como internacional— no prohíbe el uso de comparables internos o de entidades vinculadas siempre que se verifique que las condiciones contractuales y funcionales sean equiparables a las que existirían entre partes independientes, y en este caso, el dictamen pericial confirma que ese comparable cumple con los criterios de comparabilidad y que su inclusión no distorsiona el análisis económico; por el contrario, constituye un referente válido y metodológicamente adecuado.

En consecuencia, la prueba obrante en el expediente desvirtúa la valoración realizada por la DIAN y demuestra que la regalía del 60% se encuentra dentro de un rango de plena competencia. En consecuencia, no era procedente la modificación del renglón 49 de la declaración de renta de la demandante ni el desconocimiento del valor de \$86.216.880.000 correspondiente a regalías, motivo por el cual procede la declaratoria de nulidad de los actos administrativos demandados frente a esta glosa.

3.3.2. Establecer si el rechazo de la deducción de los gastos de intereses relacionados con el pago tardío de las regalías, por concepto de gastos de publicidad y por amortización del crédito mercantil.

Al respecto, la Sala procede a resolver cada uno de estos puntos por separado:

3.3.2.1. Rechazo de la deducción de los gastos de intereses relacionados con el pago tardío de las regalías

En este punto, la demandante sostiene que la DIAN no cuestionó la metodología técnica empleada para fijar la tasa de interés, ni la lógica económica que sustenta el cobro (valor del dinero en el tiempo), y que el rechazo administrativo se apoyó en un razonamiento formal que desconoce el análisis de comparabilidad presentado en la Documentación Comprobatoria. Además, si la transacción principal —las



regalías— cumple con el principio de plena competencia, los intereses causados por su pago tardío, calculados con base en esas mismas regalías, también deben considerarse acordes a mercado.

Por su parte, la DIAN menciona que: (i) desde la perspectiva de plena competencia, el pago de intereses asociado a regalías incrementa el egreso sin relación con el ingreso cuando la estructura financiera es deficitaria, y que un tercero independiente no asumiría intereses de mora en un contexto en el que el grupo empresarial podría evitar la mora, (ii) la base de cálculo de los intereses está atada a montos de regalías desconocidos en la actuación oficial; por ende, sin validar las regalías conforme al ajuste de precios de transferencia, los intereses correlativos deben también desconocerse, y (iii) existen inconsistencias entre la relación de cobros por intereses en moneda extranjera remitida por la contribuyente y el valor desconocido, así como ausencia de identificación del año de devengo de las regalías.

Al respecto, en los actos administrativos demandados, la DIAN rechaza los intereses pagados a la casa matriz, relacionados con el pago tardío de las regalías, declarado en el renglón 55 por valor de \$1.999.176.670, por las siguientes razones:

- Verificó que el origen de esos intereses se encuentra en el contrato de distribución de software entre SAP SE y SAP Colombia SAS, que dice:

«Artículo 6: Tarifas y Pagos, numeral 6.4.2: SAP SE tendrá derecho a cargar intereses sobre importes vencidos. La tasa de interés está basada tasa de interés interbancario oficial o una tasa de referencia oficial similar de la divisa correspondiente predominante el primer día del trimestre en el cual será calculado más un margen de 100 puntos base (1.00%) al año».

- Según el principio general de derecho conforme con el que lo accesorio sigue la suerte de lo principal, y teniendo en cuenta que el valor de las regalías son la base para el cálculo de los intereses de mora y que se demostró que no cumple con el principio de plena competencia, determinó el rechazo de esa partida la cual se encuentra registrada dentro de los gastos no operacionales en la cuenta 53052010 – intereses casa matriz.
- Esto hace que la pérdida operacional del 7,468 % sea más elevada como resultado de las operaciones realizadas con vinculados del exterior, situación que un independiente no estaría dispuesto a soportar frente al pago de una regalía, por lo que se consideró que estos gastos no cumplen el principio de plena competencia.
- Aunque se encuentren pactado el pago de intereses por retardo en el Acuerdo suscrito con SAP SE, considera que esta obligación es meramente de carácter contractual y no debe tener incidencia para efectos fiscales a la luz del artículo 687 del ET. Además, bajo la perspectiva del régimen de precios de transferencia a fin de garantizar el cumplimiento del principio de plena competencia en las operaciones celebradas entre partes relacionadas frente a las efectuadas por terceros independientes en situaciones comparables, que involucren un pago de intereses asociado a la regalía



significa implícitamente aumentar el egreso sin asociarse al ingreso derivado del licenciamiento.

- El rechazo no se origina por la naturaleza del concepto pagado correspondiente a intereses (cuya deducibilidad es legítima) ni porque la tasa se haya apreciado como injustificadamente onerosa, sino que tiene su fundamento en:
 - Que en el contexto de la operación de SAP Colombia que presenta una estructura de costos + gastos deficitario, sin la posibilidad de que bajo este modelo financiero en algún ejercicio presente un resultado positivo, un independiente, además de reconocer una regalía del 60 % por los derechos de distribución no exclusiva de licencias de software y mantenimiento del sistema, no le pagaría a su licenciante intereses de mora por el pago tardío de las regalías cuando en razón del control del licenciante SAP SE sobre SAP Colombia, la incursión en la mora podría evitarse con el fin de impedir que la Compañía colombiana incremente aún más los resultados financieros negativos de su operación, hecho que al considerarse imputable al grupo empresarial por corresponder a una operación entre vinculados económicos, dio lugar a concluir que la operación no observa el principio de operador independiente; y
 - Porque la base de cálculo de los intereses por regalías se sustentaba en los montos de regalías que habían sido desconocidos en la actuación oficial, y sin que se estimaran válidas las regalías conforme al ajuste de precios de transferencia determinado oficialmente, los intereses asociados a estas de igual forma se debían desconocer.
- Toda vez que uno de los fundamentos del rechazo fue que la base de cálculo de intereses correspondía a regalías que habían sido desconocidas, por lo que «lo accesorio sigue la suerte de lo principal», le asiste razón a SAP Colombia en que habría lugar a reconocer intereses por regalías causadas en años anteriores al revisado (2016). No obstante, de una revisión del material probatorio y los antecedentes administrativos, se encuentra que SAP SE remite el 30 de septiembre de 2016 la relación de cobros por intereses por pago tardío de regalías por USD \$172.088,37, documentos en los que no se indica el año de devengo de las regalías. De igual forma, la suma por USD \$172.088,37 convertida a pesos colombianos no es consistente con el valor desconocido que asciende a \$1.999.176.000.
- De igual forma, SAP Colombia no suministra las pruebas respectivas para sostener sus afirmaciones y que le permitan a esta Subdirección reconocer valores de regalías que fueron causadas en años anteriores al 2016.

En ese sentido, la Sala considera que, aunque mediante esta providencia se reconoce la procedencia de las regalías declaradas por la demandante, ello no implica que los intereses pagados a la casa matriz por el supuesto pago tardío de dichas regalías sean automáticamente deducibles.



Es decir, para que la partida accesorio pueda aceptarse fiscalmente, debe acreditarse su causación, cuantía, relación con el período fiscal y plena competencia, lo cual no ocurre en el presente caso, pues la única prueba aportada por SAP Colombia es una comunicación expedida por SAP SE el 30 de septiembre de 2016, elaborada íntegramente en inglés, que no se acompaña con la traducción oficial, circunstancia que impide su valoración conforme al artículo 251 del CGP.

Además, no obra en el expediente ninguna prueba que identifique el año o período en que se devengaron los intereses, discrimine qué parte correspondería a ejercicios anteriores al año 2016, ni el valor declarado por la demandante en el renglón 55 de su declaración de renta (\$1.999.176.670).

Adicionalmente, es importante tener en cuenta que con la demanda tampoco se indican ni acreditan los valores de intereses que la demandante aduce que se causaron en 2016 y en años anteriores, con lo cual es claro que existe una diferencia sustancial para cada año declarado que la contribuyente no explicó ni justificó.

Entonces, la carga de la prueba recae sobre el contribuyente y, en este caso, SAP Colombia no acreditó la forma en que fueron calculados, las fechas de mora que supuestamente los generaron, ni su correspondencia con regalías causadas y aceptadas fiscalmente. Incluso si se entendiera que la factura aportada hace referencia a valores asociados a ejercicios anteriores al revisado, tampoco se aportó prueba alguna que permita establecer cuáles años corresponden, qué valores se causaron en cada uno de ellos ni cómo se determinó el valor declarado, lo que imposibilita su reconocimiento.

De hecho, como la demandante afirma que parte de los intereses corresponde a ejercicios anteriores, ello imponía una carga probatoria aún mayor, que no fue cumplida, máxime que esa fue una de las razones para rechazar la deducción. En tal escenario, no es jurídicamente posible reconocer un gasto cuyo soporte es incompleto, impreciso y no verificable.

Si bien la obligación de pagar intereses está prevista en el contrato suscrito entre SAP SE y SAP Colombia, ello no vincula automáticamente a la Administración Tributaria, ya que el artículo 687 del ET establece expresamente que las opiniones de terceros no obligan a la Administración, lo cual es aplicable a afirmaciones contractuales, comunicaciones privadas e incluso certificaciones internas.

En consecuencia, el simple hecho de que las partes vinculadas hayan pactado intereses o de que la matriz afirme haberlos cobrado no significa que la DIAN esté obligada a aceptarlos como deducibles si no existen pruebas suficientes, objetivas y verificables que acrediten su procedencia.

Ahora bien, la demandante argumenta que, habiéndose aceptado las regalías declaradas, deberían aceptarse los intereses con fundamento en el principio de que lo accesorio sigue la suerte de lo principal. Sin embargo, ese principio solo opera cuando la parte accesorio está plenamente acreditada en su origen, monto y período fiscal, de modo que pueda seguir la suerte de la obligación principal. En este caso,



la falta de prueba sobre el cálculo de intereses, la ausencia de traducción oficial de los únicos documentos aportados impide aplicar ese principio.

Por todo lo anterior, aun aceptándose la regalía declarada como gasto procedente, la demandante no acreditó la existencia, cuantía, período de devengo ni plena competencia de los intereses por pago tardío que pretende deducir. En ausencia de prueba suficiente y de análisis técnico de precios de transferencia, la Administración actuó conforme a derecho al rechazar el valor declarado por intereses, razón por la cual no le asiste razón a la demandante en su pretensión.

3.3.2.2. Rechazo de gastos de publicidad y propaganda

En este punto la demandante señala que la razón aducida por la DIAN en el Requerimiento Especial para el desconocimiento de estos gastos no planteaba si existía suficiente evidencia sobre la realidad de estos, así como tampoco se solicitó en ningún momento que se presentaran pruebas de estos. Por lo tanto, no entiende cómo este elemento se presenta como parte del cuestionamiento en una etapa posterior del proceso.

Es decir, para la Sala es evidente que el planteamiento de la demandante se encamina a indicar que la realidad de los gastos de publicidad no fue un argumento presentado con el requerimiento especial para su rechazo, siendo en consecuencia, una razón aducida por la administración en una etapa posterior, lo cual implica revisar si la DIAN vulneró el principio de correspondencia entre el Requerimiento Especial y la Liquidación Oficial, por existir una modificación sustancial del fundamento jurídico del rechazo de los gastos.

Entonces, respecto de la correspondencia que debe existir entre el requerimiento especial y la liquidación oficial, el artículo 711 del ET establece la liquidación de revisión deberá contraerse exclusivamente a la declaración del contribuyente y a los hechos que hubieren sido contemplados en el requerimiento especial o en su ampliación si la hubiere.

La finalidad de la norma citada es proteger el derecho de defensa y al debido proceso del contribuyente, pues las glosas de la declaración que son objeto de modificación por parte de la Administración de Impuestos, deben conservar identidad tanto en el Requerimiento Especial como en la Liquidación Oficial de Revisión, lo cual permite que dentro de la oportunidad legal para responder el requerimiento especial como para recurrir el acto liquidatorio, el contribuyente pueda ejercer a plenitud su defensa, mediante la presentación de los argumentos y pruebas que estime convenientes para la justificación de los valores liquidados en su denuncia tributario.

Así las cosas, la Sala advierte que en el Requerimiento Especial No. 9000010 del 30 de julio de 2020 se propuso modificar la declaración del impuesto de renta del año 2016 presentada por la sociedad demandante, así:

«El contribuyente registra en la cuenta 523560 el valor que incurre en propaganda y publicidad, el cual fue solicitado fiscal en el renglón 53 Gastos operacionales de ventas (...).

De acuerdo a la desagregación establecida en el Balance de Prueba aportado en respuesta al Requerimiento Ordinario No. 31238201800460 del 23 de agosto de 2018 con radicado No. 7235 del 5 de octubre de 2018 los gastos de propaganda y publicidad están compuestos por las siguientes subcuentas (...).

De acuerdo a la desagregación anterior, se evidencia que se incurre en gastos de publicidad y propaganda por valor de \$1.815.149.102, de los cuales las vinculadas le reconocen al contribuyente el valor de \$84.715.053, siendo asumido por el contribuyente el valor de \$1.730.434.049, desagregado como se demuestra en el auxiliar de las cuentas 523560.

La Administración Tributaria considera que teniendo en cuenta las funciones desarrolladas por SAP COLOMBIA S.A.S. con NIT 900.320.612 - 5 e incurrir a la vez en gastos de publicidad y propaganda se presenta una duplicidad de gastos, ya que se están ocasionando gastos para posicionar la marca sobre la cual también está pagando una regalía (...).
Ahora, si el dueño de la marca establece que para mejorar su posicionamiento en el mercado se requiere que el distribuidor efectúe inversiones en publicidad y propaganda (marketing), estas funciones e inversiones deberían ser compensadas, ya sea vía reembolso o disminuyendo el valor del cálculo de las regalías.

Es de anotar que el buen nombre está dado no solo por el desarrollo de una marca, se requiere que los mercados inviertan en publicidad y mercadeo para hacer que la marca mantenga o aumente su posicionamiento, responsabilidad que debe asumir del dueño de la marca, por cuanto es quien recibe la regalía, inversiones cuyo fin son el incremento de licencias en el mercado y por consiguiente base para el cálculo de las regalías.

El contribuyente como distribuidor del software SAP está asumiendo gastos de propaganda y publicidad los cuales, al tener relación directa con las funciones y riesgos asumidos por SAP COLOMBIA S.A.S., es claro que debieron ser reembolsados por SAP SE o disminuidos de la base para el cálculo de la regalía (...).

Por lo expuesto, este gasto está implícito en el cobro de la regalía realizado por SAP SE como propietario del software al distribuidor SAP COLOMBIA SAS y éste última paga el costo de regalía soportado en el contrato de distribución de software no exclusivo, según el artículo 2: Concesión de derechos (folio 194) que indica: (...).

Por las razones expuestas, la Administración Tributaria propone desconocer el valor de \$1.730.434.000 del renglón 53 Gastos Operacionales de Ventas de la Declaración de Renta Complementarios del año 2016». (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, en Liquidación Oficial de Revisión No. 90004 del 06 de mayo de 2021 la DIAN consideró:

«Propuso la División en el requerimiento especial el desconocimiento de \$1.730.434.000, por concepto de gastos de publicidad y propaganda incluidos por el contribuyente en este renglón 53 de la declaración de renta objeto de revisión: (...).

La anterior suma se observa en el siguiente registro contable (...).

Conforme a las verificaciones efectuadas por la División, vista la desagregación del Balance de Prueba aportado en respuesta al Requerimiento Ordinario No. 31238201800460 del 23 de agosto de 2018 con radicado No. 7235 del 5 de octubre de 2018, señaló que los gastos de propaganda y publicidad están compuestos por las siguientes subcuentas: (...).

Con base en la desagregación anterior, detectó la División que la Compañía asume gastos de publicidad y propaganda por valor de \$1.815.149.102, de los cuales las vinculadas le reconocen al contribuyente el valor de \$84.715.053, siendo asumido por el contribuyente el valor de \$1.730.434.049, como se ilustra en el auxiliar de las cuentas 523560 (folio 822 reverso), por lo cual consideró que teniendo en cuenta las funciones desarrolladas por SAP COLOMBIA S.A.S. con NIT 900.320.612 – 5 e incurrir a la vez en expensas por publicidad y propaganda, se presenta una duplicidad de gastos, ya que se están ocasionando erogaciones para posicionar la marca, sobre la cual también está pagando una regalía; señalando: (...).

Por lo expuesto, este gasto está implícito en el cobro de la regalía realizado por SAP SE como propietario del software al distribuidor SAP COLOMBIA SAS y éste última paga el costo de regalía soportado en el contrato de distribución de software no exclusivo, según el artículo 2: Concesión de derechos (...).

De conformidad con las razones esbozadas, en el acto preparatorio propuso el ente fiscal desconocer el valor de \$1.730.434.000 del renglón 53 Gastos Operacionales de Ventas de la Declaración de Renta y Complementarios del año 2016.

Señala la actora que la DIAN rechazó la deducibilidad de los gastos de publicidad realizados por SAP Colombia, por valor de \$1.730.434.000, considerando que son gastos duplicados puesto que se efectúan para mejorar la marca por la cual su representada también paga regalías, sugiriendo la Administración que los gastos de mercadeo que cancela SAP Colombia deben ser reembolsados por SAP SE (propietaria de la marca) o descontados del cargo de regalías (...).

Vistas las consideraciones del ente fiscal y las objeciones sobre la propuesta de rechazo aducidas por la representante legal en su respuesta, verificados los documentos afectos a los hechos cuestionados, estima el Despacho que debe mantenerse el desconocimiento de \$1.730.434.000 por concepto de gastos de publicidad y propaganda toda vez que no obran en el expediente elementos de juicio claros, contundentes e idóneos que permitan inferir sin ninguna duda que efectivamente estas expensas eran necesarias en el desarrollo de la actividad productora de renta de la Compañía, pues revisados los Acuerdos suscritos no emerge de su lectura que los servicios prestados a SAP Colombia relacionados por la Administración, tuviera que asumirlos y que SAP SE no los reconocería o reembolsaría.

No explica el contribuyente como por ejemplo tuvo que incurrir en servicios generales de mercadeo (no los especifica); o en qué consistieron las relaciones públicas adelantadas, o los gastos de folletos; en que se basó la investigación de mercados, cuál fue su utilidad para la empresa; e igualmente no se encuentran relacionados los soportes por gastos de tele mercadeo y gastos por videos propagandísticos; ¿quién son los gastos por “esponsor”?; no se aportan facturas, contratos o cualquier otro documento idóneo que evidencie la efectiva prestación de estos servicios y su necesidad; máxime si se trata de demostrar que en estos mismos servicios estarían dispuestos a incurrir terceros independientes en operaciones comparables, dada la naturaleza de servicios intragrupo donde se requiere precisamente la mayor claridad y demostración de las actividades reclamadas como tal, que descarten de plano que no son actividades rutinarias o que se están ejecutando de manera repetida caso en el cual se estaría frente a un evento de duplicidad de funciones o que son funciones propias que asumen los accionistas o miembros de la casa matriz en pro de sus intereses (...).

De las consideraciones emitidas derivadas del análisis a los elementos de juicio descritos, bajo una apreciación razonable y objetiva infiere el Despacho que, si bien los servicios prestados anteriormente

mencionados pueden tener cierta relación con la actividad productora de renta de la Compañía, pero no ser necesarios toda vez que ya se encontraban cubiertos o subsumidos en los servicios pactados en el Acuerdo. Así mismo, NO fue demostrado el presupuesto de necesidad de la expensa realizada conforme lo prevé el artículo 107 del Estatuto Tributario, toda vez que por las razones anteriormente expuestas la Compañía no logró ilustrar o evidenciar de qué manera dichos servicios contratados incidían efectiva y fehacientemente en el aumento de los ingresos del contribuyente». (Subrayado y negrilla fuera de texto)

De los anteriores actos administrativos se desprende que la DIAN efectuó un análisis jurídico y probatorio que conllevó a la modificación del renglón 53 de gastos operacionales de ventas, sin embargo, las razones que llevaron a expedir el Requerimiento Especial y la Liquidación Oficial difieren parcialmente.

Así las cosas, revisado el contenido de los actos administrativos en discusión, es importante recordar que el artículo 711 del ET establece la correspondencia que debe existir entre la declaración, el requerimiento y la liquidación de revisión, en la medida que la liquidación de revisión deberá contraerse exclusivamente a la declaración del contribuyente y a los hechos que hubieren sido base del requerimiento especial o de su ampliación, si la hubiere.

Respecto a lo anterior, el Consejo de Estado en providencia de 16 de julio de 2020, expedida dentro del radicado No. 24709, con ponencia del doctor Julio Roberto Piza Rodríguez (E), consideró:

«El artículo 711 del Estatuto Tributario establece que debe existir correspondencia entre la declaración, el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión. Esta norma protege el derecho al debido proceso del contribuyente y garantiza el ejercicio de su defensa porque da certeza de que los hechos cuestionados en el requerimiento especial -acto previo- serán los estudiados en la liquidación oficial de revisión -acto definitivo- (sentencias del 13 de diciembre de 2017, exp. 20858, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; y del 14 de junio de 2018, exp. 20821, CP. Milton Chaves García).

En concordancia con lo anterior, el artículo 703 ibidem dispone que la administración tributaria debe enviar al contribuyente un requerimiento especial de forma previa a la liquidación oficial, donde deben obrar todos los puntos que propone modificar y la explicación de las razones en que se sustenta. De esta forma, una vez proferido el requerimiento especial queda delimitada la modificación que puede efectuar la autoridad tributaria en la liquidación oficial (sentencia del 13 de diciembre de 2017, exp. 20858, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez).

Entonces, de la consistencia ordenada en el artículo 711 del Estatuto Tributario deriva i) que la autoridad tributaria debe enviar al contribuyente un requerimiento especial de forma previa a la expedición de la liquidación oficial de revisión, ii) que dicho requerimiento debe contener todos los hechos que se propone modificar y los fundamentos para hacerlo y iii) que la liquidación de revisión debe limitarse a la declaración controvertida y a los hechos planteados en el requerimiento especial (sentencia del 24 de octubre de 2018, exp. 21516, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez)». (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el Consejo de Estado en sentencia de unificación del 02 de diciembre de 2021, expedida con ponencia del doctor Julio Roberto Piza Rodríguez, dentro

del radicado No. 25000-23-37-000-2013-01107-01(23424) SU 2021CE-SUJ-4-002, considero:

«8.1- Conforme a los artículos 703 y 704 del ET y 97 del Decreto distrital 807 de 1993, el requerimiento especial previo a la liquidación oficial de revisión debe contener todos los puntos que se propone modificar respecto de la declaración presentada, con explicación de las razones en que se sustenta. En línea con esas exigencias, el artículo 711 del ET establece que las modificaciones a las declaraciones tributarias deben obedecer a los datos en ellas consignados y corresponde a los hechos planteados en el requerimiento especial o en su ampliación, si la hubiera. Lo anterior, a fin de garantizar el ejercicio del derecho de defensa del obligado tributario, para que pueda efectuar las alegaciones y brindar las explicaciones y pruebas que estime pertinentes para controvertir la propuesta o la decisión de la autoridad de impuestos.

Al pronunciarse sobre el alcance de esta exigencia, los precedentes de la Sección han considerado que la falta de correspondencia ocurre cuando la liquidación oficial se basa en «hechos» distintos a los presentados en el acto preparatorio, los cuales se concretan en «glosas» diferentes a las conocidas por el contribuyente. Aclarado lo anterior, la Sección también ha señalado que nada impide que la autoridad tributaria plantee en la liquidación oficial argumentos adicionales a los inicialmente formulados, siempre que se refieran a los mismos reproches indicados en el requerimiento especial¹». (Subrayado fuera de texto)

Es decir, conforme a la jurisprudencia en cita, es claro que el requerimiento especial previo a la liquidación oficial de revisión debe contener todos los puntos que se propone modificar respecto de la declaración presentada, con explicación de las razones en que se sustenta, y que las modificaciones a las declaraciones tributarias deben obedecer a los hechos planteados en el requerimiento especial o en su ampliación, si la hubiera; esto con el fin de garantizar el ejercicio del derecho de defensa del contribuyente, para que pueda efectuar las alegaciones y brindar las explicaciones y pruebas que estime pertinentes para controvertir la propuesta o la decisión de la autoridad de impuestos.

De esta forma, la falta de correspondencia ocurre cuando la liquidación oficial se basa en hechos distintos a los presentados en el acto preparatorio, los cuales se concretan en glosas diferentes a las conocidas por el contribuyente, además, nada impide que la autoridad tributaria plantee en la liquidación oficial argumentos adicionales a los inicialmente formulados, siempre que se refieran a los mismos reproches indicados en el requerimiento especial.

El principio de correspondencia garantiza el debido proceso y el derecho de defensa del contribuyente al dar respuesta al acto previo con base en el cual la DIAN pretende modificar la declaración privada, dado que este debe tener certeza acerca de cuáles son las reformas pretendidas no solo para oponerse a ellas, si lo considera procedente, o para aceptarlas total o parcialmente, sino para exigir que la autoridad tributaria no modifique la declaración por hechos diferentes a los que anunció en el requerimiento especial o en la ampliación a este.

¹ Sentencias del 09 de diciembre de 2004 (exp. 14307, CP: María Inés Ortiz), del 05 de octubre de 2016 y del 13 de diciembre de 2017 (exps. 19366 y 20858, CP: Jorge Octavio Ramírez); y del 14 de junio de 2018 (exp. 20821, CP: Milton Chaves).

Resalta el Consejo de Estado que la exposición de nuevos o mejores argumentos jurídicos para mantener una glosa no desconoce el principio de correspondencia, y que lo que está prohibido es que se incluyan hechos nuevos o glosas diferentes de las propuestas en el requerimiento especial; esto, por cuanto el requerimiento especial debe contener todos los puntos que propone modificar y la explicación de las razones en que se sustenta, lo que implica que una vez expedido este acto previo queda delimitada la modificación que puede efectuar la autoridad tributaria en la liquidación oficial.

Visto lo anterior, la Sala considera que le asiste razón a la parte demandante al señalar la falta de congruencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial, por cuanto si bien desde el requerimiento especial se propuso modificar el renglón 59 de otros gastos y deducciones, lo cierto es que tanto en el acto de trámite como en el acto definitivo, se indica que no procede el gasto por duplicidad de este, lo cierto es que se presentaron argumentos diferentes basados en hechos y pruebas nuevas, no valoradas en el requerimiento especial, como se advierte a continuación:

- El requerimiento especial tuvo como fundamento las pruebas recaudas en el expediente administrativo, que permitieron concluir que con base en la desagregación del balance de prueba, se detectó que la Compañía asume gastos de publicidad y propaganda por valor de \$1.815.149.102, de los cuales las vinculadas le reconocen al contribuyente el valor de \$84.715.053, siendo asumido por este el valor de \$1.730.434.049, conforme al auxiliar de las cuentas 523560, por lo cual consideró que teniendo en cuenta las funciones desarrolladas por la demandante e incurrir a la vez en expensas por publicidad y propaganda, se presenta una duplicidad de gastos, ya que se están ocasionando erogaciones para posicionar la marca, sobre la cual también está pagando una regalía.
- Por su parte, la Liquidación Oficial de Revisión determinó que debe mantenerse el desconocimiento de \$1.730.434.000 por concepto de gastos de publicidad y propaganda toda vez que no obran en el expediente elementos de juicio claros, contundentes e idóneos que permitan inferir sin ninguna duda que efectivamente estas expensas eran necesarias en el desarrollo de la actividad productora de renta de la Compañía, pues revisados los Acuerdos suscritos no emerge de su lectura que los servicios prestados a SAP Colombia relacionados por la Administración, tuviera que asumirlos y que SAP SE no los reconocería o reembolsaría.

Infiere que, si bien los servicios prestados pueden tener cierta relación con la actividad productora de renta de la Compañía, pero no ser necesarios toda vez que ya se encontraban cubiertos o subsumidos en los servicios pactados en el Acuerdo. Así mismo, no fue demostrado el presupuesto de necesidad de la expensa realizada conforme lo prevé el artículo 107 del ET.

En ese orden, es claro que la DIAN en la liquidación oficial de revisión incluyó un hecho nuevo, pues solo hasta la liquidación oficial de revisión determinó que debía adicionarse el renglón 53 de la declaración de renta considerando que la demandante no demostró que los gastos tuvieran relación con la actividad

productora de renta y tampoco que se hubiera demostrado el presupuesto de necesidad de la expensa, conforme al artículo 107 del ET y, por ende, respecto a estos argumento la demandante no tuvo la oportunidad de ejercer sus derechos de contradicción y defensa.

Lo anterior, además, en el entendido en el requerimiento especial se indicó que los gastos por la suma de \$1.730.434.000 deben ser rechazados teniendo en cuenta las funciones desarrolladas por la demandante e incurrir a la vez en gastos de publicidad y propaganda, con lo cual se presenta una duplicidad de gastos, ya que se están ocasionando gastos para posicionar la marca sobre la cual también está pagando una regalía, sin realizar ningún análisis respecto a que los gastos tuvieran relación con la actividad productora de renta y tampoco frente a la necesidad de la expensa, conforme al artículo 107 del ET

Es decir, si bien la administración tributaria siempre se refirió a la misma glosa (renglón 53), no hay consistencia en su enfoque, ya que la Liquidación Oficial de Revisión propone la modificación del renglón 53 pero basándose en una argumento adicional y diferente a la expuesta en el requerimiento especial, lo que introduce una variación sustancial en la argumentación fáctica y probatoria de la DIAN.

Entonces, esa circunstancia vulnera el principio de correspondencia, como lo expone el Consejo de Estado al considerar que *«Este principio no se ve desconocido por el hecho de que en la liquidación oficial de revisión se expongan nuevos o mejores argumentos jurídicos para mantener la glosa planteada en el acto preparatorio, ya que lo que está prohibido es que se incluyan hechos nuevos o glosas diferentes a las fijadas inicialmente»*².

En consecuencia, para la Sala el requerimiento especial y la liquidación de revisión acusada no guardaron la debida correspondencia, en cuanto que se enmarcan en la modificación de la misma glosa, pero con hechos nuevos y diferentes, desconociendo el artículo 711 del ET, por lo tanto, está acreditada la violación del principio de correspondencia consagrado en la norma en mención, motivo por el que no era procedente el rechazo de los gastos declarados por la demandante en cuantía de \$1.730.434.000, como erradamente determinó la DIAN, con lo cual es del caso acceder a la nulidad de los actos demandados en cuanto a esta glosa.

3.3.2.3. Rechazo de gastos por amortización del crédito mercantil.

En este punto, la demandante considera que la amortización cumple los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad bajo el artículo 107 ET y la Sentencia de Unificación del Consejo de Estado.

Por su parte, la DIAN señala que el valor solicitado como amortización del crédito mercantil está sobrestimado como consecuencia de comprobarse que, para su amortización, SAP tomó como costo histórico un valor superior al facturado, contabilizado y pagado, y de acuerdo con el valor amortizado entre el año 2010 al 31 de diciembre de 2015 el saldo por amortizar era menor al declarado en el año 2016. Además, entre 2010 y 2015 se había amortizado la mayor parte, por lo que

² Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 5 de marzo de 2020, exp. 23144, C.P. Dr. Julio Roberto Piza Rodríguez.



el saldo por amortizar en 2016 sería cercano a \$1.421.031.451 y no al valor solicitado por la contribuyente.

Al respecto, en este caso se encuentra probado, y es aceptado por las partes, que el concepto de crédito mercantil surge del valor pagado por SAP COLOMBIA sobre la adquisición del Establecimiento de Comercio de SAP Andina y del Caribe C.A en Colombia, por total de \$58.617.688.000.

De esta forma, se advierte que, en la sentencia del 26 de noviembre de 2020, 2020CE-SUJ-4-005, expediente 21329, emitida con ponencia del doctor Julio Roberto Piza Rodríguez se precisó que para el año 2016 el ordenamiento jurídico no contenía ninguna norma en cuanto al tratamiento fiscal del crédito mercantil pagado en la adquisición de acciones, cuotas o partes de interés social, pues esto solo ocurrió con la expedición de la Ley 1607 de 2012 (al adicionar el artículo 143-1 del ET que reguló la amortización de inversiones en la exploración, desarrollo y construcción de minas y yacimientos de petróleo y gas) y la Ley 1819 de 2016 (que modificó artículos 74 y 143 del ET).

En ese sentido, las consecuencias tributarias de ese hecho económico estaban regulados por los artículos 142 y 143 del ET, vigentes para la fecha de los hechos, que establecían lo siguiente:

- El artículo 142 indica que son deducibles, en la proporción que se indica en el artículo siguiente, las inversiones necesarias realizadas para los fines del negocio o actividad, si no lo fueran de acuerdo con otros artículos de este capítulo y distintas de las inversiones en terrenos.

Se entiende por inversiones necesarias amortizables por este sistema, los desembolsos efectuados o causados para los fines del negocio o actividad susceptibles de demérito y que, de acuerdo con la técnica contable, deban registrarse como activos, para su amortización en más de un año o período gravable; o tratarse como diferidos, ya fueren gastos preliminares de instalación u organización o de desarrollo; o costos de adquisición o explotación de minas y de exploración y explotación de yacimientos petrolíferos o de gas y otros productos naturales.

- El artículo 143 establece que las inversiones a que se refiere el artículo precedente pueden amortizarse en un término no inferior a 5 años, salvo que se demuestre que, por la naturaleza o duración del negocio, la amortización debe hacerse en un plazo inferior. En el año o período gravable en que se termine el negocio o actividad, pueden hacerse los ajustes pertinentes, a fin de amortizar la totalidad de la inversión.

En consecuencia, se debe tener en cuenta la sentencia del 30 de mayo de 2024 emitida por el Consejo de Estado dentro del proceso No. 25000-23-37-000-2019-00385-01, en la cual se revocó la sentencia del 4 de agosto de 2022, proferida por esta Sala de Decisión. En esa oportunidad se revisó la legalidad de los actos administrativos con los cuales la DIAN modificó la declaración de renta de 2011 presentada por SAP Colombia, entre otras razones, por el desconocimiento de la

deducción por amortización del crédito mercantil, frente a la cual la Alta Corporación determinó lo siguiente:

«En sentencia del 10 de marzo de 2022, que se reitera en esta oportunidad, la Sección precisó que las anteriores disposiciones regulaban el tratamiento fiscal aplicable a la amortización de inversiones para fines del negocio. En el primer artículo (art. 142 del ET), se definió el concepto de inversión amortizable y se aclaró que, para que esas erogaciones sean deducibles de acuerdo con la técnica contable, «deben registrarse como activos para ser amortizados en más de un año, o tratarse como diferidos¹⁸», sin que se le adjudique a la normativa contable la regulación sobre la amortización que, para efectos fiscales, se señalaba en el artículo 143 del ET.

En efecto, el artículo 143 ib., en la redacción vigente para el periodo discutido, contiene en forma independiente los requisitos para la amortización de cada una de las situaciones allí expuestas. Es así como en el inciso primero refiere a las inversiones descritas en el artículo 142 del ET, como lo es el crédito mercantil, las cuales «pueden amortizarse en un término no inferior a cinco (5) años, salvo que se demuestre que, por la naturaleza o duración del negocio, la amortización deba hacerse en un plazo inferior».

Ahora bien, en cuanto a la aplicación del artículo 107 del ET la Sección, en la sentencia que unificó la jurisprudencia sobre el entendimiento y alcance de esa norma, precisó que «el crédito mercantil pagado en la adquisición de acciones, cuotas o partes de interés social es amortizable fiscalmente, bajo el cumplimiento de los requisitos exigidos en los artículos 107, 142 y 143 del ET y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 177-1 [Ib.]».

Es decir que, para la procedencia de la deducción por amortización del crédito mercantil, no solo se debe verificar el cumplimiento de los requisitos previstos en los artículos 142 y 143 del ET, sino también los del artículo 107 ib., de los cuales la DIAN solo objetó el de necesidad respecto de la inversión que dio lugar al crédito mercantil.

La sentencia indicó que «el artículo 142 del ET, en la versión de entonces, no condicionó la amortización del crédito mercantil a la percepción de dividendos gravados respecto de la entidad adquirida, utilidad gravable o renta líquida ordinaria por parte de la compañía adquirente; sin perjuicio de que «las inversiones necesarias realizadas para los fines del negocio o actividad», de que trata el artículo 142 ibidem, teleológicamente propendan por conservar, proteger o aumentar la capacidad productora de renta. Tampoco estima la Sala que la inversión en el crédito mercantil sea calificada por el mencionado artículo 142 como un costo y, por ende, solo pueda disminuir los ingresos a los que se imputa (artículos 26 y 89 del ET), pues la amortización fiscal del crédito mercantil corresponde a una deducción que se detrae de la renta bruta del contribuyente. [...] La relación de causalidad de la expensa con la actividad productora de renta (107 del ET) y el carácter de «inversión necesaria para los fines del negocio o actividad» (142 del ET), como los otros requisitos que se derivan de aquellas normas [artículos 107, 142 y 143 del ET], no condicionan la procedencia de la deducción por amortización del crédito mercantil a la percepción de dividendos gravados por parte de la controlante. La admisibilidad de esa deducción encuentra fundamento en la vinculación de un intangible a la actividad económica desarrollada por el sujeto pasivo, previendo razonablemente que el mismo contribuya a la generación de renta».

En consecuencia, se reitera que, «como la deducibilidad de la amortización del crédito mercantil no está supeditada a que la inversión produzca dividendos o utilidades gravadas durante el periodo imponible en que dicho concepto aminore la base gravable del impuesto sobre la renta, bastará acreditar que la erogación contribuyó, directa o indirectamente, al desarrollo, conservación o aumento de la actividad productora de renta de la compañía, es decir a la

obtención de ingresos o, en su defecto, a facilitar su generación, de modo que no resulte indispensable probar una correlación entre expensas incurridas y rentas generadas».

Esto descarta el fundamento del a quo para aceptar el rechazo de los gastos por amortización del crédito mercantil, según el cual la actora no obtuvo utilidad gravada en el periodo, sino una pérdida fiscal, lo que no es de recibo por la Sala, pues como se estableció en la sentencia de unificación, la procedencia del gasto no está condicionada a la obtención de utilidades gravadas.

Ahora bien, a efectos de determinar si la operación de adquisición del establecimiento del comercio cumple los requisitos para ser considerado un crédito mercantil, se evidencian en el expediente las siguientes pruebas y actuaciones:

- Oferta comercial para la venta de establecimiento de comercio presentada por el representante legal de SAP ANDINA a SAP COLOMBIA, por DIECISIETE MILLONES OCHOCIENTOS NOVENTA Y NUEVE MIL NOVECIENTOS SESENTA Y CINCO DOLARES (USD \$17.899.965), que incluyó los activos y pasivos asumidos. En el artículo V, numeral 5.2. pactaron: «SAP Andina expresamente reconoce que SAP SAS está adquiriendo los activos, incluidos los activos intangibles, con el fin de adelantar, expandir y mejorar de manera exitosa el negocio en Colombia. Adicionalmente la Superintendencia de Industria y Comercio, en concepto previo, autorizó y no objetó esta operación».*
- Avalúo técnico elaborado por Deloitte, en el que se estableció el valor de mercado de SAP ANDINA, Sucursal Colombia, en USD \$18,9 millones.*
- Factura de compraventa 17763 del 31 de diciembre de 2009, por USD \$17.899.965, por la venta del establecimiento de comercio de SAP ANDINA a SAP COLOMBIA.*
- Estados financieros de SAP ANDINA de los años 2008 y 2009, (Estado de resultados) que dan cuenta que en el último año (2009) la compañía obtuvo utilidades por \$53.057.054.000, entre otras operaciones, producto de la venta del establecimiento de comercio a SAP COLOMBIA.*
- Copia del Anexo 5 a la orden de compra 515473 del 17 de diciembre de 2004, que forma parte del contrato suscrito el 14 de septiembre de 2002, entre SAP ANDINA y Ecopetrol SA, para el licenciamiento del software mySAP.com Estándar mySAP Suite, por USD \$1.036.425.*
- Copia del contrato 5226547 suscrito el 24 de diciembre de 2015, entre Ecopetrol y SAP COLOMBIA para el licenciamiento de Software por USD \$2.027.597,13, que a juicio del accionante permiten demostrar que anteriores clientes de SAP ANDINA siguen siendo clientes de SAP COLOMBIA.*
- Copia de la oferta mercantil y sus anexos para el licenciamiento del uso del software SAP, suscrito el 3 de septiembre de 2007, entre SAP ANDINA Y Bancolombia por USD \$3.839.589,81. A su vez, copia del Anexo G, del 16 de diciembre de 2011, (extensión a la oferta mercantil del 3 de septiembre de 2007) entre SAP COLOMBIA SAS Y Bancolombia, que da cuenta que la demandante continuó prestando los servicios al anterior cliente de SAP ANDINA.*
- Copia del anexo F del 30 de marzo de 2011, extensión a la oferta mercantil del 3 de septiembre de 2007 entre SAP COLOMBIA SAS y Bancolombia, que da cuenta que la demandante continuó prestando los servicios al anterior cliente de SAP ANDINA.*
- Copia de la oferta de licenciamiento de uso del software SAP presentada el 19 de septiembre de 2006, por SAP ANDINA a Servicios Nacional de Chocolates SA (hoy NUTRESA SAS), por USD \$2.400.000, extendido mediante apéndice 18, el 15 de junio de 2012, firmado por SAP COLOMBIA SAS.*

- *Reporte de estados financieros de SAP COLOMBIA SAS ante la Superintendencia de Sociedades, donde se evidencia que, a partir del periodo gravable siguiente a la adquisición, los ingresos de la compañía se incrementaron: (...).*
- *Copia de la documentación comprobatoria de precios de transferencia del año 2010, sobre las operaciones realizadas por SAP COLOMBIA SAS con sus vinculadas en el exterior, elaborada por PricewaterhouseCoopers.*
- *Copia de la documentación comprobatoria de precios de transferencia del año gravable 2009, de las operaciones entre SAP ANDINA -Sucursal Colombia- con las sus vinculadas en el exterior, hecha por PricewaterhouseCoopers.*
- *Comunicación a clientes firmada por los representantes legales de SAP ANDINA y SAP COLOMBIA, donde se informa que «todos los contratos suscritos entre SAP Andina y del Caribe, C.A, sucursal en Colombia, serán cedidos a la empresa relacionada SAP Colombia SAS, identificada con NIT No. 900.320.612-5; por tanto, solicitamos de la manera más atenta procedan a cambiar la información en su registro de proveedores para reflejar el cambio».*

De las pruebas señaladas se advierte que la adquisición del establecimiento del comercio perteneciente a SAP ANDINA, cumplió los requisitos establecidos en el artículo 142 del ET para ser considerado un crédito mercantil, susceptible de amortización, en los términos del artículo 143 ib.

Se considera que el mayor valor pagado por concepto de adquisición del establecimiento de comercio -\$58.617.688.000-, se enmarca en la definición de un activo intangible o crédito mercantil, dada por el Decreto 2650 de 1993, así: «Art. 15. [...] 1. ACTIVO [...] 1605 CRÉDITO MERCANTIL. DESCRIPCIÓN. Registra el valor adicional pagado en la compra de un ente económico activo, sobre el valor en libros o sobre el valor calculado o convenido de todos los activos netos comprados, por reconocimiento de atributos especiales tales como el buen nombre, personal idóneo, reputación de crédito privilegiado, prestigio por vender mejores productos y servicios y localización favorable».
Conforme al criterio de la Sección, el crédito mercantil consiste en «la reputación de que gozan algunas empresas, lo cual les permite tener ciertas ventajas comerciales sobre sus competidores, en términos financieros se entiende como el valor actual de las futuras actividades en exceso de las ganancias o sea mayores utilidades en promedio de establecimientos de la misma clase, no sólo por el buen trato a los clientes, sino por otros factores intangibles como ubicación, entregas oportunas, servicios, calidad y garantía de los productos».

La actora argumentó, a lo largo del proceso, que la adquisición permitió acceder a un mercado que había consolidado SAP ANDINA, cuya relevancia consistió en que el inicio de las actividades de la demandante en Colombia no fuera desde cero, sino partir de una base de clientes consolidada, lo cual acreditó con las extensiones de contrato celebradas con entidades como Bancolombia, Nutresa, Ecopetrol, entre otros. Adicionalmente, con la demanda aportó un listado de más de ciento veintisiete clientes, de SAP ANDINA y pasaron a SAP COLOMBIA, durante los años 2010 a 2017, con ventas superiores a 1,6 billones de pesos, aspecto no cuestionado, ni desvirtuado por la DIAN, lo que justificó la necesidad de la inversión y la configuración del crédito mercantil.

En efecto, el artículo 142 del ET, en la versión vigente, señalaba que eran deducibles las inversiones necesarias realizadas para los fines del negocio, aspecto plenamente acreditado, pues la adquisición del establecimiento de comercio de propiedad de SAP ANDINA, Sucursal Colombia, incidió en la prestación de los servicios previstos en el objeto social de la compañía demandante, que corresponden a la comercialización, licenciamiento y servicio técnico de programas de computación «software» empresariales.

Además, la actora probó, a lo largo del proceso, que la inversión tuvo una real incidencia en su actividad productora de renta pues, de conformidad con la información financiera (estados de resultados) de los años 2010 a 2013, los ingresos de la compañía tuvieron un aumento significativo. De igual forma, como se precisó líneas atrás, el hecho de que la compañía tuviera pérdidas fiscales en el periodo discutido no es razón para desconocer la inversión, pues la amortización del crédito mercantil no está atada a la obtención de utilidades gravadas. Por lo demás, aunque no se discute si con ocasión de la compra la actora adquirió el control sobre SAP Andina, tal situación de control se configura tanto en la adquisición de acciones, como en la compra del establecimiento de comercio o unidad de negocio, como ocurre en este caso.

Así las cosas, se reitera el criterio de la Sección en cuanto a que las expensas necesarias -en este caso la amortización del crédito mercantil-, «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». En el presente caso, se evidenció un incremento en los ingresos, por lo que es claro que la adquisición del crédito mercantil tuvo como fin mejorar la actividad generadora de renta. A esto se suma que la misma Administración reconoce la generación de ingresos, acorde con lo reportado en los estados financieros, pero concluye que, al existir pérdidas fiscales, la amortización era improcedente, contrariando el precedente de unificación de esta Corporación sobre la materia.

Por último, no es de recibo que la DIAN fundara su rechazo en que SAP ANDINA no tenía la propiedad intelectual de los software que licenciaba, dado que estos eran propiedad SAP AG -casa matriz-, y que esto impedía la configuración de un Good Will, pues, aunque es cierto que la propiedad pertenecía a la matriz, los servicios de SAP ANDINA los prestaba a nombre propio, como un ente económico individualmente considerado, y las obligaciones de los contratos recaían sobre esta última, sin que la existencia de vinculación económica con la casa matriz alterara esta circunstancia.

En ese orden, no le asiste razón a la Administración, por cuanto la participación en el mercado colombiano había sido lograda por SAP ANDINA, lo cual quedó consignado en el avalúo elaborado por la firma Deloitte, previo a la venta, -que no fue desvirtuado por la DIAN-, al señalar que «[...] la empresa ya tiene una participación del 40 % en el mercado nacional de la PYME [...] también indica que SAP tiene 57% de participación en el mercado de las soluciones ERP de Colombia, una cifra que es cuatro veces mayor que la cantidad de su competidor más cercano».

De manera que está demostrada la configuración del crédito mercantil, por el Good Will construido por SAP ANDINA en el mercado nacional respecto de los servicios prestados en Colombia, lo cual, para efectos tributarios, es independiente de la vinculación económica y del hecho que la propiedad del software fuera de la casa matriz. Adicional a ello, se considera que la participación de SAP ANDINA en el mercado colombiano, con una lista de clientes fijos y reconocimiento por el servicio prestado, era un intangible que no se trasladaría a SAP COLOMBIA SAS con un simple acuerdo de distribución, al tiempo que, la versión vigente en la época de los hechos del artículo 143 ET, no prohibía la configuración del crédito mercantil cuando la transacción se realizara entre dos vinculadas económicas. Las anteriores razones son suficientes para reconocer la existencia del referido crédito mercantil, y la procedencia de los gastos por amortización.

En virtud del análisis precedente y como no se discute el cumplimiento de los demás requisitos normativos para la amortización del crédito mercantil en el año gravable, se encuentra probada la procedencia de dicha deducción, por lo que prospera el cargo de apelación y la Sala se releva de estudiar los demás argumentos expuestos en el recurso de alzada».



Es decir, en la sentencia en cita el Consejo de Estado analizó la deducción por amortización para el 2011, misma que fue reportada en la declaración de renta de 2016, que se analiza en esta sentencia, motivo por el cual la Sala seguirá la línea decisoria establecida en esa providencia, para lo cual se observa que en la misma se determinó:

- De las pruebas obrantes en el proceso advirtió que la adquisición del establecimiento del comercio perteneciente a SAP ANDINA, cumplió los requisitos establecidos en el artículo 142 del ET para ser considerado un crédito mercantil, susceptible de amortización, en los términos del artículo 143 ibidem.
- El mayor valor pagado por concepto de adquisición del establecimiento de comercio -\$58.617.688.000-, se enmarca en la definición de un activo intangible o crédito mercantil, dada por el artículo 15 del Decreto 2650 de 1993. Que es el que, determinado por el valor adicional pagado en la compra de un ente económico activo, sobre el valor en libros o sobre el valor calculado o convenido de todos los activos netos comprados, por reconocimiento de atributos especiales tales como el buen nombre, personal idóneo, reputación de crédito privilegiado, prestigio por vender mejores productos y servicios y localización favorable.
- Determinó que el crédito mercantil consiste en *«la reputación de que gozan algunas empresas, lo cual les permite tener ciertas ventajas comerciales sobre sus competidores, en términos financieros se entiende como el valor actual de las futuras actividades en exceso de las ganancias o sea mayores utilidades en promedio de establecimientos de la misma clase, no sólo por el buen trato a los clientes, sino por otros factores intangibles como ubicación, entregas oportunas, servicios, calidad y garantía de los productos»*.
- El artículo 142 del ET, en la versión vigente, señalaba que eran deducibles las inversiones necesarias realizadas para los fines del negocio, aspecto plenamente acreditado, pues la adquisición del establecimiento de comercio de propiedad de SAP ANDINA, Sucursal Colombia, incidió en la prestación de los servicios previstos en el objeto social de la compañía demandante, que corresponden a la comercialización, licenciamiento y servicio técnico de programas de computación software empresariales.
- La actora probó, a lo largo del proceso, que la inversión tuvo una real incidencia en su actividad productora de renta pues, de conformidad con la información financiera (estados de resultados) de los años 2010 a 2013, los ingresos de la compañía tuvieron un aumento significativo.
- El hecho de que la compañía tuviera pérdidas fiscales en el periodo discutido no es razón para desconocer la inversión, pues la amortización del crédito mercantil no está atada a la obtención de utilidades gravadas. Por lo demás, aunque no se discute si con ocasión de la compra la actora adquirió el control sobre SAP Andina, tal situación de control se configura tanto en la adquisición de acciones, como en la compra del establecimiento de comercio o unidad de negocio, como ocurre en este caso.



- Está demostrada la configuración del crédito mercantil, por el Good Will construido por SAP ANDINA en el mercado nacional respecto de los servicios prestados en Colombia, lo cual, para efectos tributarios, es independiente de la vinculación económica y del hecho que la propiedad del software fuera de la casa matriz. Adicional a ello, se considera que la participación de SAP ANDINA en el mercado colombiano, con una lista de clientes fijos y reconocimiento por el servicio prestado, era un intangible que no se trasladaría a SAP COLOMBIA SAS con un simple acuerdo de distribución, al tiempo que, la versión vigente en la época de los hechos del artículo 143 ET, no prohibía la configuración del crédito mercantil cuando la transacción se realizara entre dos vinculadas económicas. Las anteriores razones son suficientes para reconocer la existencia del referido crédito mercantil, y la procedencia de los gastos por amortización.

De esta forma, es evidente que esas conclusiones aplican también para este caso, pues el mayor valor pagado por concepto de adquisición del establecimiento de comercio, esto es, \$58.617.688.000, se enmarca en la definición de un activo intangible o crédito mercantil, dada por el artículo 15 del Decreto 2650 de 1993, motivo por el cual no le asiste razón a la DIAN cuando indica que el valor de adquisición ascendió a \$36.591.645.451,95.

Esto es así, pues la DIAN afirma que el valor del crédito mercantil fue sobrestimado y que el costo histórico del intangible asciende únicamente a \$36.591.645.000. Sin embargo, el valor reconocido contable y fiscalmente desde el año 2009 es de \$58.617.690.000, conforme a la factura de compraventa del establecimiento de comercio, el avalúo independiente preparado por Deloitte y el registro contable efectuado por SAP Colombia S.A.S, que obran en los antecedentes administrativos.

Ese valor corresponde al monto pagado en exceso sobre los activos netos adquiridos, lo cual define técnicamente el crédito mercantil. La afirmación de la DIAN según la cual los pasivos no integran el cálculo del crédito mercantil no es compatible con la definición contable aplicable, que establece que el crédito mercantil corresponde al valor pagado sobre el valor en libros o calculado de los activos netos (activos menos pasivos) adquiridos.

Adicionalmente, la propia DIAN aportó al expediente la tabla histórica de amortización, que evidencia el valor real del intangible y la forma sistemática y lineal en que fue amortizado desde 2010. Esa tabla demuestra que el saldo pendiente al cierre del año gravable 2016 no era de \$1.421.031.451, como lo afirma la DIAN, sino de \$17.585.307.000, conforme al cálculo derivado del valor inicial y la amortización efectuada durante los años 2010 a 2015, así:

Año	Amortización anual	Saldo pendiente
2010	5.861.769.000	52.755.921.000
2011	5.861.769.000	46.894.152.000
2012	5.861.769.000	41.032.383.000
2013	5.861.769.000	35.170.614.000
2014	5.861.769.000	29.308.845.000
2015	5.861.769.000	23.447.076.000
2016	5.861.769.000	17.585.307.000

2017	5.861.769.000	11.723.538.000
2018	5.861.769.000	5.861.769.000
2019	5.861.769.000	0

La tabla evidencia que el intangible fue amortizado de manera ordenada, uniforme y conforme a la técnica contable, utilizando un plazo de 10 años, lo cual es plenamente válido según el artículo 143 del ET, que establece un término mínimo de 5 años. La norma no fija un plazo máximo, por lo que el uso de una vida útil superior resulta admisible cuando corresponde a la naturaleza del intangible y refleja razonablemente su consumo económico.

En relación con la razonabilidad comercial de la adquisición del establecimiento de comercio de SAP Andina, debe reiterarse que la operación permitió a SAP Colombia S.A.S. acceder a una base consolidada de clientes estratégicos, mantener contratos vigentes, preservar la reputación y posicionamiento en el mercado colombiano y garantizar continuidad operativa inmediata. Estos elementos constituyen precisamente los atributos que conforman el crédito mercantil y justifican el mayor valor pagado.

Por todo lo anterior, para la Sala la amortización registrada para el año gravable 2016 debe ser aceptada en su totalidad, por encontrarse ajustada a la normativa tributaria y contable aplicable, debidamente soportada y razonable desde el punto de vista económico y fiscal. Por lo que se declarará la nulidad frente a esta glosa.

3.3.3. Establecer si es procedente la sanción por inexactitud.

Por último, en cuanto a la sanción por inexactitud consagrada en el artículo 647 del ET, 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.

La norma en cuestión también señala, la posibilidad de no configurar la inexactitud en la declaración, si «*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*». Debido a lo anterior no existe diferencia de criterios cuando lo que se presenta es el desconocimiento del derecho originario y al mismo tiempo, no son aplicadas las normas del caso.

En este caso la Sala advierte que no se configura una diferencia de criterio en relación con la interpretación del derecho aplicable porque, como se observó, las pretensiones del demandante se despacharon desfavorablemente únicamente en lo que tiene que ver con la deducción de los gastos de intereses relacionados con el pago tardío de las regalías, ya que la Administración demostró con pruebas

directas que las cifras declaradas por el contribuyente no eran reales. Por tanto, procede la imposición de la sanción por inexactitud, solo respecto de las glosas que se mantuvieron en vía judicial.

En ese orden, conforme el análisis efectuado, la Sala procede a declarar la nulidad parcial de los actos administrativos acusados únicamente en cuanto a reconocer a la demandante los gastos y deducciones declarados en el renglón 49 por valor de \$86.216.880.000, en el renglón 53 por valor de \$1.730.434.000 y en el renglón 52 por \$5.861.769.000, de la declaración del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2016.

Así, a título de restablecimiento del derecho, se modificará la declaración del impuesto sobre la Renta y Complementarios del año gravable 2016, a cargo de la parte actora, conforme a la siguiente liquidación ³:

CONCEPTO	renglón	LIQUIDACIÓN PRIVADA	LIQUIDACION OFICIAL	LIQUIDACIÓN TRIBUNAL
INGRESOS BRUTOS OPERACIONALES	42	\$483.609.278.000	\$483.609.278.000	\$483.609.278.000
TOTAL INGRESOS NETOS	48	\$552.928.387.000	\$552.928.387.000	\$552.928.387.000
COSTOS DE VENTA Y PRESTACION DE SERVICIOS	49	\$334.189.959.000	\$247.973.279.000	\$334.189.959.000
OTROS COSTOS	50			
TOTAL COSTOS	51	\$334.189.959.000	\$247.973.279.000	\$334.189.959.000
GASTOS OPERACIONALES DE ADMINISTRACIÓN	52	\$36.090.054.000	\$30.228.285.000	\$36.090.054.000
GASTOS OPERACIONALES DE VENTAS	53	\$106.518.528.000	\$104.788.094.000	\$106.518.528.000
RENTA BRUTAS ESPECIALES	53	\$0	\$0	\$0
OTRAS DEDUCCIONES	55	\$73.296.629.000	\$71.297.453.000	\$71.297.453.000
TOTAL DEDUCCIONES	56	\$215.905.211.000	\$206.313.832.000	\$213.906.035.000
TOTAL COSTOS Y GASTOS				
RENTA LÍQUIDA ORDINARIA DEL EJERCICIO	57	\$2.833.217.000	\$98.641.276.000	\$4.832.393.000
PERDIDA LIQUIDA	58		\$0	
COMPENSACIONES	59	\$0	\$0	
RENTA LIQUIDA	60	\$2.833.217.000	\$98.641.276.000	\$4.832.393.000
RENTA PRESUNTIVA	61			
RENTA LIQUIDA	63	\$0	\$0	\$0
RENTA LIQUIDA GRAVABLE	64	\$2.833.217.000	\$98.641.276.000	\$4.832.393.000
INGRESO POR GANANCIA OCASIONAL	65			
COSTO Y DEDUCCION POR GANANCIA OCASIONAL	66			
GANANCIA OCASIONAL NO GRAVADAS Y EXENTAS	67			
GANANCIA OCASIONAL GRAVABLE	68	\$0	\$0	\$0
IMPUESTO SOBRE RENTA LIQUIDA GRAVABLE	69	\$708.304.000	\$24.660.319.000	\$1.208.098.000
DESCUENTO TRIBUTARIO	70			
IMPUESTO POR GANANCIA OCASIONAL	72			
TOTAL IMPUESTO A CARGO	74	\$708.304.000	\$24.660.319.000	\$1.208.098.000
ANTICIPO POR EL AÑO GRAVABLE 2016	75	\$0		
SALDO A FAVOR 2015 SIN SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN	76	\$35.551.153.000	\$35.551.153.000	\$35.551.153.000

³ Liquidación realizada por la contadora de la Sección Cuarta del Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

AUTORETENCIONES	77			
OTRAS RETENCIONES	78	\$6.894.656.000	\$6.894.656.000	\$6.894.656.000
TOTAL DE RETENCIONES AÑO GRAVABLE 2016	79	\$6.894.656.000	\$6.894.656.000	\$6.894.656.000
ANTICIPO POR EL AÑO GRAVABLE SIGUIENTE	80	\$0	\$0	
SALDO A PAGAR POR EL IMPUESTO	81	\$0	\$0	\$0
SANCIONES	86	\$450.184.000	\$24.402.199.000	\$949.978.000
TOTAL SALDO A PAGAR	83		\$6.616.709.000	\$0
TOTAL SALDO A FAVOR	84	\$41.287.321.000		\$40.287.733.000

SANCIÓN POR INEXACTITUD				
CONCEPTO		LIQUIDACION PRIVADA	LIQUIDACIÓN DIAN	LIQUIDACIÓN TRIBUNAL
SALDO A FAVOR DETERMINADO SEGÚN DECLARACION PRIVADA		\$41.737.505.000	\$41.737.505.000	\$41.737.505.000
SALDO A FAVOR DETERMINADO ANTES DE SANCIONES			\$17.785.490.000	\$41.237.711.000
SANCION DECLARADA		\$450.184.000	\$450.184.000	\$450.184.000
BASE A APLICAR SANCIÓN			\$23.952.015.000	\$499.794.000
PORCENTAJE DE SANCION			100%	100%
SANCIÓN DE INEXACTITUD DETERMINADA			\$23.952.015.000	\$499.794.000
TOTAL RENGLON 86 SANCIONES		\$450.184.000	\$24.402.199.000	\$949.978.000

CONCEPTO				BASE PARA LIQUIDAR LA SANCIÓN
RENTA LIQUIDA DECLARACION PRIVADA				\$2.833.217.000
MENOS MAYOR VALOR DEDUCCIONES (INTERESES SAP)				\$1.999.176.000
TOTAL RENTA LIQUIDA				\$4.832.393.000
IMPUESTO DE RENTA				\$1.208.098.250
MENOS IMPUESTO PRIVADA				\$708.304.000
MAYOR IMPUESTO LIQUIDADO				\$499.794.250
BASE SANCION INEXACTITUD				\$499.794.250

3.4. De la condena en costas

Respecto de la condena en costas en esta instancia judicial, teniendo en cuenta el más reciente pronunciamiento por el Consejo de Estado en la sentencia del 23 de septiembre de 2025⁴, rectificó posición respecto del tema procesal de costas, precisando que en aplicación al ordinal 1º del artículo 365 del CGP, es claro que se condenará en costas en aquellos procesos que nieguen las pretensiones de la demanda o se declare la nulidad pretendida de los actos administrativos acusados en el mencionado medio de control, y en lo que atañe al componente de las agencias en derecho, siempre habrá lugar a esa parte de la condena en costas, sin que haga falta prueba alguna, a condición de que exista una parte vencida en el juicio, o que se resuelva desfavorablemente el recurso interpuesto.

4 Proferida en el expediente No. 28292, por la Sección Cuarta con ponencia del doctor Wilson Ramos Girón,



Entonces, teniendo en consideración la nueva posición asumida por la Alta Corporación, y que en el presente caso se declara la nulidad parcial de los actos administrativos demandados, por lo tanto, no procede la condena en costas, conforme a las reglas previstas en el artículo 366 del CGP.

3.5. La aprobación, firma y notificación de esta sentencia

Con el fin de otorgar seguridad jurídica⁵, la Sala de decisión ha examinado este caso en reuniones virtuales y ha adoptado el mecanismo de firma electrónica de esta providencia⁶. Además, con fundamento en la interpretación de esas medidas especiales y el respeto a la efectividad de los derechos sustanciales, esta sala ordenará la notificación de la sentencia, mediante el envío de mensaje de datos al buzón electrónico informado por todos los sujetos de este proceso.

En mérito de lo expuesto, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección «A» administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley,

FALLA

Primero. DECLARAR LA NULIDAD PARCIAL (i) la Liquidación Oficial de Revisión No. 90004 del 06 de mayo de 2021, que modificó la declaración del impuesto sobre la renta del período gravable 2016 e impuso sanción por inexactitud, y (ii) la Resolución No. 004024 del 23 de mayo de 2022 por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración.

Segundo. En consecuencia, a título de restablecimiento **TÉNGASE** como liquidación la efectuada por esta Sala en la parte motiva de esta providencia.

Tercero. NEGAR las demás pretensiones de la demanda.

Cuarto. NO CONDENAR en costas.

Quinto. De conformidad con lo previsto en el artículo 205 de la Ley 1437 de 2011, modificado por el artículo 52 de la Ley 2080 de 2021, **NOTIFÍQUESE** electrónicamente la presente providencia a las partes a los correos electrónicos informados dentro del proceso, y al Ministerio Público, al Dr. Nairo Alejandro Martínez Rivera al correo namartinez@procuraduria.gov.co.

Sexto. REMÍTASE copia de esta providencia a la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado, al correo notificacionesjudiciales@defensajuridica.gov.co, en virtud de lo previsto en el inciso final del artículo 199 del CPACA, modificado por el artículo 48 de la Ley 2080 de 2021.

⁵ El artículo 95 de la Ley 270 de 1996 estableció en sus incisos segundo y tercero:

“Los juzgados, tribunales y corporaciones judiciales podrán utilizar cualesquier medios técnicos, electrónicos, informáticos y telemáticos, para el cumplimiento de sus funciones.

Los documentos emitidos por los citados medios, cualquiera que sea su soporte, gozarán de la validez y eficacia de un documento original siempre que quede garantizada su autenticidad, integridad y el cumplimiento de los requisitos exigidos por las leyes procesales.

Los procesos que se tramiten con soporte informático garantizarán la identificación y el ejercicio de la función jurisdiccional por el órgano que la ejerce, así como la confidencialidad, privacidad, y seguridad de los datos de carácter personal que contengan en los términos que establezca la ley.”

⁶ Ver la Ley 2080 de 2021 y Ley 2213 de 2022



Séptimo. Se informa que, para la radiación de los memoriales a los que haya lugar deberá utilizarse la ventanilla virtual <https://relatoria.consejodeestado.gov.co:8087/>.

Octavo. En firme el presente proveído, y hechas las anotaciones correspondientes, por Secretaría archívese el expediente. Por Secretaría devuélvase al demandante y/o a su apoderado, si existiere, el remanente de lo consignado para gastos del proceso, para lo cual deberán cumplirse los requisitos contemplados en la Resolución No. 4179 del 22 de mayo de 2019 de la Dirección Ejecutiva de Administración Judicial del Consejo Superior de la Judicatura.

NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE Y CÚMPLASE
Discutida y aprobada en Sesión de la fecha.
Los Magistrados,

(Firmado Electrónicamente)
AMPARO NAVARRO LÓPEZ

(Firmado Electrónicamente)
GLORIA ISABEL CÁCERES MARTÍNEZ

(Firmado Electrónicamente)
JUAN DARIO CONTRERAS BAUTISTA

CONSTANCIA: La presente providencia fue firmada electrónicamente por los magistrados que conforman la Subsección A de la Sección Cuarta del Tribunal Administrativo de Cundinamarca en la plataforma denominada SAMAI. En consecuencia, se garantiza la autenticidad, integridad, conservación y posterior consulta de conformidad con el artículo 186 del Código Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y el artículo 62 de la Ley 2430 de 2024 que modificó el artículo 122 de la Ley 270 de 1996.