



TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE CUNDINAMARCA
SECCIÓN CUARTA
SUB SECCIÓN B

Bogotá D. C., veinticinco (25) de enero de dos mil dieciocho (2018)

SENTENCIA NRD No. 001

MAGISTRADA PONENTE: **DRA. CARMEN AMPARO PONCE DELGADO**
DEMANDANTE: **VERYTEL S.A.**
DEMANDADA: **U.A.E. DIAN**
EXPEDIENTE: **25000-23-37-000-2014-00838-00**
REFERENCIA: **NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO**

Se procede a dictar sentencia dentro del proceso promovido por la sociedad Verytel S.A., quien actúa por intermedio de apoderado judicial en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho consagrado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, contra Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

I. ANTECEDENTES
A. LA DEMANDA

1. LAS PRETENSIONES.

La parte actora invoca como tales las siguientes:

***“1.1. Primera.** Que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412013000014 de febrero 12 de 2013 proferida por la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de Bogotá y de la Resolución 900.069 de marzo 18 de 2014 proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos – Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN.*

***1.2. Segunda.** Que se restablezca en su derecho a la sociedad VERYTEL S.A. 830.050.633.7, mediante la declaración de firmeza de la declaración de Renta y Complementario del año gravable de 2009 y se exonere de las sanciones por inexactitud determinada”.*

2. LOS HECHOS.

Se exponen en la demanda introductoria del proceso, en síntesis, los siguientes:

El 30 de marzo de 2010, la sociedad demandante presentó su declaración de renta y complementarios correspondiente a la vigencia fiscal 2009.

Con Requerimiento Especial No. 31238201000087 del 16 de mayo de 2012, la entidad demandada propuso la modificación de los renglones 71 “Otros Costos y Deducciones”, disminuyendo el valor declarado a \$6.077.189.000 y el pago de una sanción por inexactitud en cuantía de \$3.978.451.000.

EXPEDIENTE No. 25000-23-37-000-2014-00838-00
DEMANDANTE: VERYTEL S.A.
SENTENCIA PRIMERA INSTANCIA
MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

El 16 de mayo de 2012, la sociedad Verytel S.A. dio respuesta al requerimiento especial aceptando parcialmente las glosas propuestas por el fisco.

Mediante declaración presentada el 13 de agosto de 2012, la contribuyente corrigió su denuncia inicial incrementando el valor a pagar por concepto de impuesto sobre la renta en la suma de \$231.270.000.

Con Liquidación Oficial de Revisión No. 31241201300014 del 12 de febrero de 2013, notificada mediante publicación en la página web de la entidad el 16 de febrero de 2013, la DIAN confirmó parcialmente las glosas propuestas en el requerimiento especial y determinó la sanción por inexactitud sobre los hechos que no fueron aceptados por la demandante.

El 18 de abril de 2013, la demandante interpuso recurso de reconsideración contra la liquidación oficial, el cual fue resuelto por medio de Resolución No. 900.069 del 18 de marzo de 2014, confirmando en su integridad el acto recurrido.

3. NORMAS VIOLADAS.

Considera la parte demandante, que con la expedición de los actos administrativos acusados, se violan las siguientes disposiciones normativas:

- Constitución Política: artículos 29, 83 y 338.
- Estatuto Tributario: artículos 107, 564, 565, 647, 710, 714, 730-3 y 742.

4. CONCEPTO DE VIOLACIÓN.

La sociedad Verytel S.A., quien actúa como parte actora dentro de la Litis, esquematizó su concepto de violación como a continuación se resume:

4.1. Nulidad por indebida notificación del acto de liquidación oficial. Violación de los artículos 564, 565, 710, 714 y 730-3 del E.T.

De conformidad con el Registro Único Tributario de la sociedad demandante con fecha de actualización del 23 de enero de 2013, la dirección que aquella tenía reportada era la Carrera 19 B No. 168-53 de Bogotá; sin embargo, la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412013000014 del 12 de febrero de 2013 fue enviada para efectos de notificación a la Calle 122 No. 52-61 mediante correo del 13 de febrero de 2013 que fue devuelto con la causal “se trasladó”.

Ello, a juicio de la contribuyente, es muestra del desconocimiento del debido proceso y de las reglas que condicionan la notificación de los actos emanados de la Administración Tributaria a la dirección que el contribuyente registre en el RUT. Por tal razón, la publicación en la página web que la DIAN hizo del acto de liquidación con ocasión de la devolución del correo es ilegal.

4.2. Nulidad por falsa motivación.

Durante el periodo objeto de fiscalización, la contribuyente incurrió en gastos que se hallan soportados en los registros contables de la empresa y que fueron declarados ante la DIAN; empero, la entidad demandada desconoció tal hecho y medio de prueba.

EXPEDIENTE No. 25000-23-37-000-2014-00838-00
DEMANDANTE: VERYTEL S.A.
SENTENCIA PRIMERA INSTANCIA
MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

Lo anterior implica una falsa motivación dado que los actos administrativos cuya legalidad se ataca no se fundamentaron en las pruebas recaudadas en la investigación que adelantó la Administración Tributaria, tales como los libros de contabilidad, los libros auxiliares, las facturas de compra, los testimonios de terceros, entre otras.

Aunado a ello, indica la parte actora que las razones de hecho y de derecho contenidas en el requerimiento especial, no guardan relación con aquellas que se expusieron en la liquidación oficial de revisión; situación que no fue analizada por el fisco al momento de desatarse el recurso de reconsideración.

4.3. Nulidad por desconocimiento de lo previsto en el artículo 107 del E.T.

La entidad demandada rechazó los gastos relacionados por la sociedad demandante con la señora Ana Hilda Suárez Rico en la suma de \$27.950.000, derivados de las festividades celebradas por la empresa para estimular a dicha trabajadora; empero, a juicio de la parte demandante, ello contradice la *“costumbre comercial”* que es empleada por todas las compañías a nivel nacional.

Asimismo, se encuentran demostrados los gastos en que incurrió la contribuyente con el señor Felipe Zoque en cuantía de \$19.000.000, como consta en los comprobantes de pago Nos. 1728 y 1729 del 16 de diciembre de 2009, los cuales se hallan relacionados con la actividad productora de renta de la empresa y se constituyen en necesarios.

4.4. Costos por valor de \$2.306.462.679. Contrato de Importación de Tecnología suscrito con la sociedad S & S Constructores México D.F.

El argumento de la DIAN para rechazar los costos en que incurrió la demandante con ocasión de la suscripción del contrato de importación de tecnología con la compañía S & S Constructores México D.F., se funda en la fecha en que dicho documento se autenticó en Colombia, desconociendo de tal manera lo previsto en el Decreto 259 de 1992 y en la Decisión 291 de la Comunidad Andina que señalan que este tipo de contratos se sujeta únicamente al momento de su registro para tenerse como válidos.

Luego, según la demandante, el fundamento del fisco para desconocer dichos costos carece de sustento jurídico y normativo.

4.5. Ilegalidad de la sanción por inexactitud.

En el denuncia privado del impuesto sobre la renta presentado por la demandante correspondiente al año 2009, se incluyeron los costos y deducciones soportados. Por tal motivo, a juicio de la actora, no es de recibo la imposición de la sanción por inexactitud establecida en el artículo 647 del E.T., máxime cuando lo que existe entre las partes es una diferencia de interpretación y de valoración de las pruebas recaudadas en sede administrativa.

B. ARGUMENTOS DE DEFENSA.

Mediante escrito allegado el 09 de julio de 2015, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, actuando por intermedio de apoderada judicial, contestó la demanda oponiéndose a las pretensiones consignadas en ella por las siguientes razones (fls. 173 a 235):

EXPEDIENTE No. 25000-23-37-000-2014-00838-00
DEMANDANTE: VERYTEL S.A.
SENTENCIA PRIMERA INSTANCIA
MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

1. Notificación de la liquidación oficial de revisión.

Con la contestación al requerimiento especial, la sociedad demandante advirtió acerca de la dirección procesal en la que recibiría notificaciones la cual corresponde a la Calle 122 No. 52-61, Barrio Batán – Bogotá. Por ello, el acto de liquidación oficial se envió a tal dirección como lo había indicado la contribuyente, siendo devuelto el correo por la causal “*destinatario se trasladó*”.

Con ocasión de lo anterior, la Administración Tributaria se vio en la obligación de notificar dicho acto administrativo mediante su publicación en la página web de la entidad atendiendo a las formas de notificación que contempla la legislación tributaria.

Advierte el fisco, que aun cuando con posterioridad a la respuesta al requerimiento especial la demandante actualizó su RUT respecto de la dirección informada, lo cierto es que dicha modificación no reemplazó la dirección procesal suministrada como lo prevé el artículo 564 del E.T.

Asimismo, se precisa que el término para expedir la liquidación oficial de revisión feneció el 17 de febrero de 2013, dado que el término para contestar el requerimiento especial venció el 17 de agosto de 2012, por lo tanto no es posible inferir, como lo pretende la sociedad demandante, que la notificación de dicho acto administrativo fue irregular.

2. Falsa motivación. Desconocimiento de costos.

Con base en las pruebas recaudadas en las visitas realizadas y en la información contable la DIAN aceptó el valor de los costos declarados, excepto el relacionado con el contrato suscrito entre la demandante y Fidagraria equivalente a la suma de \$2.806.615.094, en tanto su ejecución se realizó en el año 2010, esto es, en un periodo diferente al fiscalizado.

Asimismo, se desconoció el monto de \$2.306.462.679 por concepto de asistencia técnica especializada internacional como objeto del contrato suscrito entre la contribuyente y la sociedad S & S Constructores México D.F., dado que el registro del contrato se realizó con posterioridad al hecho económico, a su causación y al giro de divisas por dicho año.

Ello desconoce lo establecido en el Decreto 187 de 1975 que regula la procedencia de la deducción por concepto de regalías u otros beneficios originados en contratos sobre importación a país de tecnología y sobre marcas y patentes, siempre que se demuestre la existencia del contrato con su registro y su autorización por parte del organismo competente.

Indica la parte demandada que si bien la Ley 1607 de 2012 señala que los exportadores de servicios no se encuentran obligados a registrar ante la DIAN los contratos de exportación, lo cierto es que dicha disposición no derogó la obligación de registrar ante la Subdirección de Gestión de Registro Aduanero los contratos de importación de tecnología.

En ese contexto, para que resulte procedente el reconocimiento de los costos y/o deducciones derivadas de la ejecución de ese tipo de contratos, se requiere del registro previo del mismo ante el competente, esto es, ante la Subdirección de Gestión de Registro Aduanero de la Dirección de Gestión de Aduanas de la DIAN; y dado que el registro del contrato suscrito por la demandante sucedió el 12 de enero de 2010, se concluye que la

EXPEDIENTE No. 25000-23-37-000-2014-00838-00
DEMANDANTE: VERYTEL S.A.
SENTENCIA PRIMERA INSTANCIA
MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

causación del hecho económico allí establecido se realizó en vigencia del año 2010, es decir, en un periodo diferente al investigado.

De modo que, a juicio de la demandada, los actos administrativos se encuentran debidamente motivados al sustentarse en las pruebas recaudadas en sede administrativa y en las normas aplicables al caso *in examine*.

3. Desconocimiento de deducciones.

La Administración Tributaria desconoció el gasto en que incurrió la demandante por pagos a la señora Ana Hilda Suárez en cuantía de \$27.950.000 en tanto el concepto de dicho monto no tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta, dado que el mismo se produjo por la atención prestada en la fiesta de navidad celebrada por la compañía a sus empleados.

Lo mismo ocurre con el pago realizado al señor Felipe Zoque en el monto de \$19.000.000, comoquiera que la actividad desplegada por aquel fue conseguir un lote para la construcción de las oficinas de Verytel S.A. el cual no produjo ningún ingreso a la actora.

Respecto del pago realizado a la señora Liliana Arias Guarín en \$25.000.000, advierte la DIAN que dicho monto no fue aceptado como deducción por cuanto ya había sido reconocido como costo derivado de la ejecución del contrato de administración suscrito con Verytel Outsourcing S.A.

4. Sanción por inexactitud.

Al haberse demostrado en sede administrativa que la sociedad actora incluyó en su denuncia privado datos erróneos que contrarían la realidad de las operaciones realizadas por aquella durante el año 2009, la DIAN se vio en la obligación de imponer la sanción por inexactitud en los términos establecidos en el artículo 647 del E.T.

C. ACTUACIÓN PROCESAL.

La demanda fue admitida por medio de auto del 18 de diciembre de 2014, ordenándose notificar al Director de la Unidad Administrativa Especial de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas Nacionales, o a quien hiciera sus veces, así como a los señores Agentes del Ministerio Público y de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado (fls. 141 a 143).

Dentro de la oportunidad legalmente establecida para el efecto, la U.A.E DIAN contestó la demanda mediante escrito visible en los folios 173 a 235.

Con proveído del 26 de noviembre de 2015, se resolvió declarar de oficio el desistimiento tácito de la demanda ante el silencio de la parte actora desde el 26 de marzo de 2015 para nombrar un nuevo apoderado que ejerciera su representación dentro del proceso de la referencia (fls. 156 y 265 a 267).

Contra dicha providencia se interpuso recurso de apelación el cual fue resuelto por el H. Consejo de Estado mediante auto del 30 de agosto de 2016, revocando la decisión adoptada y ordenando a esta Corporación continuar con el trámite procesal pertinente (fls. 294 a 299).

EXPEDIENTE No. 25000-23-37-000-2014-00838-00
DEMANDANTE: VERYTEL S.A.
SENTENCIA PRIMERA INSTANCIA
MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

D. AUDIENCIA INICIAL.

Con proveído del 07 de diciembre de 2016, se fijó fecha para la realización de la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011, que tuvo lugar el día 26 de abril de 2017 a las 4:00 p.m. (fls. 303 y 310 a 314).

En el trámite de tal diligencia, no se formularon excepciones previas por lo que no hubo lugar a pronunciarse sobre estas.

Se decretaron como pruebas las arrimadas al expediente por las partes y se corrió traslado a las mismas por el término de diez (10) días para que presentaran sus alegatos de conclusión.

E. ALEGACIONES FINALES.

Mediante memoriales radicados los días 05 y 11 de mayo de 2017, las partes demandante y demandada reiteraron los argumentos expuestos en la demanda y en la contestación a la misma, respectivamente (fls. 333 a 364 y 365 a 375).

II. CONSIDERACIONES

Al no existir causal de nulidad que invalide lo actuado, que este Tribunal es competente para resolver el asunto y que la demanda fue presentada en oportunidad, procede la Sala a emitir su decisión.

1. PROBLEMA JURÍDICO.

Se discute en este proceso la legalidad de los actos administrativos por medio de los cuales la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales modificó el denuncia privado presentado por la sociedad Verytel S.A., correspondiente al impuesto sobre la renta del año gravable 2009, a saber:

- Liquidación Oficial de Revisión No. 312412013000014 del 12 de febrero de 2013.
- Resolución No. 900.069 del 18 de marzo de 2014, confirmatoria del acto anterior.

De los argumentos expuestos en la demanda, la contestación a la misma, y en los alegatos de las partes, se colige que en esta instancia la litis se centra en establecer:

1.1. Si la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412013000014 del 12 de febrero de 2013 debía ser notificada a la dirección informada por la contribuyente en el RUT y si dicha notificación se realizó dentro del término de seis (6) meses previsto en el artículo 710 del Estatuto Tributario.

1.2. Si los gastos en que incurrió la parte actora durante el año 2009 en la suma de \$71.950.000, cumplen con los requisitos establecidos en el artículo 107 del E.T. para constituirse en expensas necesarias susceptibles de ser deducidas del impuesto sobre la renta.

1.3. Si se ajusta a derecho el rechazo de los costos declarados por la sociedad demandante en la suma de \$2.306.462.679, provenientes del contrato de asistencia

EXPEDIENTE No. 25000-23-37-000-2014-00838-00
DEMANDANTE: VERYTEL S.A.
SENTENCIA PRIMERA INSTANCIA
MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

técnica suscrito con la sociedad S & S Constructores México D.F. al haberse omitido su registro dentro de la vigencia fiscal 2009.

1.4. Si resulta procedente la imposición de la sanción por inexactitud de que trata el artículo 647 del E.T.

2. LO PROBADO.

Registro Único Tributario de la sociedad Verytel S.A. con fecha 19 de mayo de 2011, en el que se indica como actividad principal la identificada con el código 5243 *“comercio al por mayor de muebles para oficina, maquinaria y equipo de oficina, computadores y programas de computador en establecimientos especializados”* y como actividad secundaria la identificada con el código 7220 *“consultores en programa de informática, elaboración y suministro de programas de informática”*. Asimismo, se detalla como dirección la Calle 122 No. 52-61, Barrio “El Batán” – Bogotá (fl. 2 c.a.).

Registro Único Tributario con fecha de actualización 13 de diciembre de 2012, en el cual se modifica la dirección principal de la demandante estableciendo como tal la Carrera 19 B No. 165-53 (fl. 3277 c.a.).

Declaración del impuesto sobre la renta del año 2009, presentada por Verytel S.A. el 30 de marzo de 2010, distinguida con el No. 91000083734121, en la cual se registró un saldo a pagar y un saldo a favor de \$0 (fl. 487 c.a.).

Auto de Apertura No. 312382011001458 del 08 de septiembre de 2011, mediante el cual la entidad demandada ordenó iniciar investigación en contra de la sociedad actora por presuntas irregularidades en la declaración del impuesto sobre la renta del periodo 2009 (fl. 1 c.a.).

Acta de la visita realizada el 13 de septiembre de 2011 en las instalaciones de la contribuyente, en cuyo desarrollo se solicitó información relacionada con las operaciones realizadas por aquella durante el periodo fiscal 2009. En esa fecha se suministraron las siguientes piezas documentales¹:

- Certificado de Existencia y Representación de la sociedad Verytel S.A. expedido por la Cámara de Comercio de Bogotá en el cual se indica como objeto social el siguiente: *“La celebración de contratos para realizar la prestación de asesoría, diseño, mantenimiento, instalación, puesta en marcha, capacitación, comercialización y consultoría para todo lo relacionado con equipos, sistemas y servicios de informática y/o telecomunicaciones y control industrial (...)”*².
- Estados financieros de la empresa demandante con sus correspondientes notas, balances de prueba y libro mayor y balance (fls. 20 a 429 c.a.).
- Hojas de Trabajo de movimientos de cuentas de inventario mayor y balance (fls. 484 y 484 c.a.).

Acta de Visita realizada el 16 de septiembre de 2011 en las instalaciones de la sociedad Verytel S.A., en la cual se adjuntaron los libros auxiliares de las operaciones realizadas con terceros³.

¹ Fls. 7 a 11 c.a.

² Fls. 12 a 14 c.a.

³ Fls. 493 a 541 c.a.

EXPEDIENTE No. 25000-23-37-000-2014-00838-00
DEMANDANTE: VERYTEL S.A.
SENTENCIA PRIMERA INSTANCIA
MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

Acta de Visita del 20 de octubre de 2011 que da cuenta de la información recibida por la DIAN, tal como: *(i)* detallado de aportes parafiscales y de seguridad social; *(ii)* cuadro consolidado de los terceros que realizaron operaciones con la demandante durante la vigencia fiscal 2009; y *(iii)* movimiento de la cuenta 41 “*ingresos operacionales*” (fls. 542 a 550 c.a.).

Acta de Visita del 13 de enero de 2012 en cuyo desarrollo se adjuntó el libro auxiliar de la cuenta 6 “*costos de ventas*” (fls. 551 a 586 c.a.).

Acta de Visita del 18 de enero de 2012, mediante la cual se solicitó la siguiente información: *(i)* comprobantes de egreso de algunas partidas de la cuenta 6; *(ii)* auxiliares de las cuentas PUC 733515, 733595 y 7310; y *(iii)* composición de la deducción en inversión de activos fijos⁴.

Actas de Visita del 23 y 24 de enero de 2012 en las cuales se hace constar que en tales fechas se recibió la información solicitada por la Administración Tributaria a la contribuyente en la visita de 18 de enero de 2012 (fls. 590 a 1237 c.a.).

Acta de Visita del 06 de febrero de 2012, mediante la cual se solicitaron los soportes físicos de los movimientos de la cuenta PUC 14, los cuales fueron allegados durante la visita por la contribuyente (fls. 1565 a 1893 c.a.).

Oficio No. 131238412033 del 07 de febrero de 2012, mediante el cual la entidad demandada solicitó al Ministerio de Comercio Exterior, Industria y Turismo certificar si la parte actora durante los años gravables 2009 y 2010 realizó algún registro de contratos de importación de tecnología (fl. 1894 c.a.).

Oficio No. 131238412034 del 07 de febrero de 2012, por medio del cual la DIAN solicitó a la Subdirección de Registro Aduanero informar si la sociedad demandante durante los años gravables 2009 y 2010 registró algún contrato de importación de tecnología (fl. 1895 c.a.).

Respuesta al oficio anterior suscrita por la Subdirectora de Gestión de Registro Aduanero, en la que se informó que revisado el sistema se encontraron dos solicitudes de registro de contratos emanadas de la sociedad Verytel S.A., a cuyo efecto se adjuntó:

- Copia del contrato suscrito entre la demandante y la empresa S & S Constructores de México D.F. el 07 de julio de 2009, junto con su adición fechada el 05 de enero de 2011, del cual se lee lo siguiente:

“OBJETO: La contratista desde el exterior, esto es fuera del territorio colombiano, se obliga para con la contratante a prestar sus servicios de asesoría técnica especializada, en condiciones suficientes, necesarias y continuas para el manejo efectivo de la prestación de servicios de una plataforma tecnológica que permita los procesos de admisión, clasificación, control, distribución y seguimiento de objetos postales (...).

REMUNERACIÓN: La contratante pagará a la contratista, a título de remuneración por todos los conceptos antes enunciados, dos pagos distribuidos así: a) la suma de ochocientos diez mil cincuenta y cinco dólares, ochenta y seis centavos (USD

⁴ Fls. 587 a 589 c.a.

EXPEDIENTE No. 25000-23-37-000-2014-00838-00
 DEMANDANTE: VERYTEL S.A.
 SENTENCIA PRIMERA INSTANCIA
 MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

810.055,86), y b) la suma de un millón quinientos cuarenta y siete mil cuatrocientos ochenta y seis euros (€ 1.547.486,00), como valor total.

PARÁGRAFO: La forma de pago se ejecutará de la siguiente manera: a) Pago inicial por la suma de ciento noventa y cinco mil quinientos treinta y dos dólares con ochenta y seis centavos (USD 195.532,86) y la suma de seiscientos cuarenta y cuatro mil ciento veinte nueve euros (€ 644.129,00); y b) trece pagos mensuales por la suma de cuarenta y siete mil doscientos setenta y un dólares (USD 47.271,00) y la suma de sesenta y nueve mil cuatrocientos ochenta y nueve euros (€ 69.489,00); los cuales serán facturados mes vencido por el contratista y pagados por el contratante dentro de los sesenta (60) días de la fecha de la factura.

(...).

RETROACTIVIDAD. El presente contrato tienen vigencia desde Julio siete (7) del año dos mil nueve (2009), fecha desde la cual se empieza a contar la prestación de la asistencia técnica especializada” (fls. 2181 a 2200 c.a.).

- Solicitudes de registro y sus correspondientes respuestas en las cuales se detalla que el contrato de prestación de servicios de asistencia técnica especializada internacional suscrito con la empresa S & S Constructores de México D.F. se registró el 12 de enero de 2010, y que su adición se registró el 02 de agosto de 2011 (fls. 2176 a 2179 c.a.).

Emplazamiento para Corregir No. 312382012000003 del 09 de abril de 2012, notificado por correo certificado enviado el 11 de los mismos mes y año a la Calle 122 No. 52-61 Barrio “El Batán” – Bogotá, por medio del cual la DIAN invitó a la sociedad demandante a corregir su declaración privada del impuesto sobre la renta correspondiente al periodo fiscal 2009, dentro del mes contado a partir de la notificación de dicho acto, respecto de los costos y deducciones denunciados al haberse encontrado presuntas irregularidades en los valores liquidados por concepto de pagos de aportes parafiscales y seguridad social, deducciones por inversión en activos fijos y pagos que se hicieron a favor de Verytel Outsourcing S.A. OVA, así como aquellos derivados de la prestación de servicios de asistencia técnica con la compañía S & S Constructores de México D.F. por incumplimiento de la condición de registro establecida en el artículo 67 del Decreto 187 de 1975 (fls. 2609 a 2617 c.a.).

Respuesta al Emplazamiento para Corregir radicada el 09 de mayo de 2012 ante la Administración Tributaria, mediante la cual la sociedad demandante se opuso al desconocimiento de los costos derivados del contrato que aquella suscribió con la empresa Verytel Outsourcing S.A., bajo el argumento según el cual la naturaleza del contrato fue de administración delegada donde se permite al administrador delegado realizar compras y hacer pagos por cuenta del contratante o delegante. Asimismo, aceptó y procedió a su corrección respecto de las deducciones por inversión en activos fijos que habían sido declaradas inicialmente. En lo demás, reiteró los argumentos expuestos en esta sede judicial con la demanda (fls. 2620 a 2644 c.a.).

A la anterior respuesta, se adjuntaron los siguientes documentos:

- Declaración de corrección del impuesto sobre la renta del año fiscal 2009, presentada mediante formulario No. 1109602604396 del 09 de abril de 2012, en la cual se liquidó como otros costos la suma de \$13.612.134.000 y un valor a pagar de \$27.308.000 (fl. 2648 c.a.).

EXPEDIENTE No. 25000-23-37-000-2014-00838-00
 DEMANDANTE: VERYTEL S.A.
 SENTENCIA PRIMERA INSTANCIA
 MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

- Registros contables, facturas de compra y venta de las operaciones realizadas por la contribuyente durante el año fiscal 2009, contratos de prestación de servicios y de asistencia técnica suscritos entre aquella y terceros y cuentas de cobro (fls. 2649 a 2945 c.a.).

Requerimiento Especial No. 312382012000087 del 16 de mayo de 2012, por medio del cual la DIAN propuso la modificación de la declaración privada que fue corregida por la actora en relación con el renglón 50 “Otros costos”, rechazando por ese concepto la suma de \$7.534.945.000 y reconociendo el monto de \$6.077.189.000, bajo los siguientes argumentos⁵:

“Analizando la respuesta al emplazamiento para corregir No. 3123820120003 del 09 de abril de 2012, radicado en esta administración el día 9 de mayo de 2012, bajo el N. 00007881, lo que se nota, es que el contribuyente no aporta nada nuevo; son los mismos documentos que recauda el funcionario en sus diferentes actas de visita.

(...).

Los pagos a Ana Suárez y Felipe Zoque no pueden ser considerados expensas necesarias para producir la renta, no hay relación directa con el ingreso obtenido en desarrollo de la actividad productora de renta, como quiera que para generar ingresos provenientes de la actividad comercial de Verytel; el hecho que los necesiten para agradas a los empleados en mejora del ambiente de la oficina, no los califica de carácter obligatorio, ni “gastos necesarios” o normalmente acostumbrado dentro de la actividad propia del contribuyente, con criterio comercial.

(...).

Cuenta PUC 733515001. ASISTENCIA TÉCNICA TELECOMUNICACIONES.

Al validar esta cuenta PC encontramos que con S & S Construcciones de CV México, efectúa causaciones por valor de \$2.306.462.679.

El contribuyente VERYTEL S.A. celebra con S & S Constructores de CV México un contrato de prestación de servicios de asistencia técnica especializada internacional
(...).

Con lo anterior, es claro que los contratos de asistencia técnica deben ser registrados ante el organismo nacional competente.

En cuanto al organismo competente para efectuar dicho registro, el DR 210 de 2003 en su artículo 19, numeral 3, ordena que dichas funciones las asumirá la Subdirección de Diseño y Administración de Operaciones del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

(...).

Entonces, es muy claro que el contrato celebrado entre el contribuyente Verytel S.A. con S & S Constructores de CV México sobre prestación de servicios de asistencia técnica especializada internacional, ha debido ser registrado previamente a la iniciación tanto de la actuación fiscal como del giro de las divisas en el exterior.

(...).

Por lo que las causaciones en la suma de \$2.306.462.679 no son deducibles por cuanto el contrato ha debido ser registrado”.

Contestación al requerimiento especial suscrita por el representante legal de la sociedad actora, indicando como dirección de notificaciones la Calle 122 No. 52-61, Barrio “El Batán” Bogotá y señalando en síntesis lo siguiente⁶:

⁵ Fls. 2964 a 2996 c.a.

⁶ Fls. 2998 a 3024 c.a.

EXPEDIENTE No. 25000-23-37-000-2014-00838-00
 DEMANDANTE: VERYTEL S.A.
 SENTENCIA PRIMERA INSTANCIA
 MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

“4.5. CONTRATOS DE ASISTENCIA TÉCNICA.

Prestación de servicios de asistencia técnica con compañía radicada en México \$2.306.462.679.

(...).

El artículo 67 del Decreto 187 de 1975 exige para la procedencia de la deducción, en el caso de los contratos sobre importación de tecnología, la existencia del contrato y su autorización por parte del organismo oficial competente.

Esta autorización no está vigente, al haber sido declarada su nulidad por el Consejo de Estado.

En cuanto al registro éste se llevó a cabo, tal y como lo reconoce el emplazamiento al señalar que el contrato fue registrado el 16 de diciembre de 2009.

(...).

4.6. RECHAZO PAGOS A ANA SUÁREZ Y FELIPE ZOQUE POR VALOR DE \$27.950.000 POR CARECER DE RELACIÓN DE CAUSALIDAD.

(...).

El pago a Ana Suárez corresponde a la suma cancelada por refrigerios suministrados en la capacitación que Verytel impartió a funcionarios del Ministerio de Comunicaciones.

Con ocasión de la respuesta al emplazamiento para corregir se anexó el contrato suscrito entre Verytel y el Fondo de Comunicaciones en el cual consta que Verytel se comprometió con el Fondo a adelantar las actividades de administración, gestión, capacitación y soporte técnico y funcional de los servicios de Gobierno en línea.

En la cláusula segunda consta que el valor del contrato fue de hasta \$7.018.903.989.

Como puede apreciarse, Verytel recibió un ingreso por virtud del contrato y para hacerse acreedor a dicho ingreso debía cumplir con las obligaciones contractuales dentro de los cuales está incluida las capacitaciones.

En este orden de ideas, los gastos por capacitación dentro de los cuales se incluye el pago efectuado a Ana Suárez tienen relación de causalidad con el ingreso y además son necesarios porque, si no se lleva a cabo la capacitación, el contratista Verytel no se hace acreedor al ingreso.

En cuanto a Felipe Zoque, los pagos corresponden a servicios prestados para las oficinas de Verytel, servicios que tienen una evidente relación con la actividad productora de Verytel, por cuanto la empresa requiere unas oficinas para el desarrollo de su operación”.

A dicha respuesta se adjuntaron los siguientes documentos: **(i)** Corrección a la declaración del impuesto sobre la renta del año 2009, identificada con formulario No. 1109602626012 del 13 de agosto de 2012 en la cual se liquidó en el renglón 50 “Otros costos” la suma de \$13.165.375.000 y se aumentó el saldo a pagar liquidado en el monto de \$231.227.000 (fl. 3028 c.a.); **(ii)** Copia del recibo de pago de impuestos nacionales No. 4907781070007 por valor de \$312.524.000 (fl. 3029 c.a.); **(iii)** Certificación expedida por Verytel Outsourcing debidamente avalada por el revisor fiscal, donde se relacionan los costos y gastos en que incurrió la administradora delegada por cuenta de la contribuyente en su calidad de delegante, con la correspondiente identificación de terceros (fls. 3030 a 3039 c.a.); **(iv)** Contratos suscritos entre la actora y el ICBF, el DPN, el DAPRE, el Fondo de Comunicaciones y Fiduagraria, en los que Verytel Outsourcing actuó como administradora (fls. 3040 a 3103 c.a.); **(v)** Certificación expedida por revisor fiscal de Verytel Outsourcing, en la cual se hace constar que los costos y gastos en que aquella incurrió en su condición de administradora delegada no fueron solicitados como deducción en su denuncia rentística del año 2009 (fls. 3104 a 3105 c.a.); y **(vi)** 15 certificaciones expedidas por Verytel Outsourcing en las cuales se identifican los funcionarios de OVA que en desarrollo del contrato de administración delegada

EXPEDIENTE No. 25000-23-37-000-2014-00838-00
 DEMANDANTE: VERYTEL S.A.
 SENTENCIA PRIMERA INSTANCIA
 MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

participaron en labores de coordinación, dirección, control y otros para los contratos que celebró Verytel S.A. con el ICBF, el DPN, el DAPRE y el Fondo de Comunicaciones, con sus respectivos soportes (fls. 3107 a 3189 c.a.).

Liquidación Oficial de Revisión No. 312412013000014 del 12 de febrero de 2013, por medio de la cual la Administración Tributaria modificó el denuncia privado del impuesto sobre la renta correspondiente a la vigencia fiscal 2009, en relación con el renglón 50 "Otros Costos", reconociendo por ese concepto la suma de \$10.786.962.321 y rechazando el monto de \$2.378.412.679, a cuyo efecto precisó:

"Respecto al desconocimiento de \$2.306.462.679 por concepto del contrato celebrado entre VERYTEL S.A. y S&S CONSTRUCTORES MÉXICO D.F. sobre asistencia técnica internacional, revisado el motivo de disenso oficial se advierte que fue por el registro posterior al hecho económico, a su causación y al giro de divisas por dicho año; manifestando el señor representante legal en su respuesta que reitera lo expresado en la respuesta al emplazamiento para corregir (...).

De la revisión y análisis jurídico efectuado, para el Despacho es dable concluir que su bien la autorización de los contratos de importación de tecnología y prestación de servicios de asistencia técnica especializada internacional, como el que se revisa, fue revaluada por los organismos competentes, el registro de los contratos permaneció vigente y debe hacerse antes del inicio y desarrollo de las actividades estipuladas o prestación de servicios pactada, a fin de garantizar el cumplimiento cabal y oportuno de las obligaciones tributarias inherentes a esta clase de operaciones económicas.

(...), por lo cual se acoge el rechazo propuesto en cuantía de \$2.306.462.679 y así se determinará en la presente liquidación oficial de revisión.

RECHAZO DE COSTOS POR VALOR DE \$71.950.000.

(...).

ANA HILDA SUÁREZ RICO

(...) NO se acepta como quiera que contable y fiscalmente esta expensa no constituye un costo para la empresa sino un gasto no imputable a las actividades propias del ente económico, por lo tanto su procedencia en materia de impuestos se debe examinar a la luz de los requisitos consagrados en el artículo 107 del Estatuto Tributario, no encontrándose en consecuencia, nexo causal con la actividad productora de renta ni tampoco se considera un gasto necesario para producir el ingreso.

LILIANA ARIAS GUARÍN.

(...) NO es dable tomar esta partida toda vez que ya fue reconocida dentro de los costos aceptados a VERYTEL S.A. en la ejecución del contrato de administración suscrito con VERYTEL OUTSOURCING S.A. para la ejecución de los contratos allí contemplados, entre los cuales se encuentra el contrato No. 0533 celebrado con el FONDO DE COMUNICACIONES. Así también lo indica el señor representante legal en su respuesta al emplazamiento para corregir.

(...).

FELIPE ZOQIE.

(...) NO es posible aceptar estas sumas de dinero como quiera que contable y fiscalmente no constituyen costo para la empresa sino un gasto no imputable a las actividades propias del ente económico, por lo tanto su procedencia en materia de impuestos se debe examinar a la luz de los requisitos consagrados en el artículo 107 del Estatuto Tributario, no encontrándose, en consecuencia, nexo causal con la actividad productora de renta y tampoco se considera un gasto necesario para producir el ingreso.

(...).

EXPEDIENTE No. 25000-23-37-000-2014-00838-00
DEMANDANTE: VERYTEL S.A.
SENTENCIA PRIMERA INSTANCIA
MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

Teniendo en cuenta las consideraciones y razonamiento expuestos, el Despacho acoge parcialmente la propuesta de la División de Gestión de Fiscalización, aceptando la suma de \$4.403.851.094, manteniendo el rechazo de \$2.378.412.679 por concepto de "OTROS COSTOS" (...) (fls. 3206 a 3227 c.a.).

Dicho acto administrativo fue notificado mediante publicación en la página web de la entidad demandada el 16 de febrero de 2013, como consecuencia de la devolución del correo certificado remitido a la dirección informada por la contribuyente en la contestación al requerimiento especial y que corresponde a la Calle 122 No. 52-61 Barrio "El Batán" – Bogotá (fls. 3205, 3206 vlto., 3228 y 3290 c.a.).

Recurso de reconsideración interpuesto por la parte actora contra la liquidación oficial de revisión, en la cual se opuso al rechazo de los costos declarados en cuantía de \$2.378.412.679 correspondientes a los pagos realizados en virtud del contrato de asistencia técnica suscrito con la sociedad S & S Constructores México D.F. y a los pagos efectuados a favor de los terceros Ana Hilda Suárez, Liliana Arias y Felipe Zuque, a cuyo efecto invocó como argumentos los mismos cargos señalados en la demanda introductoria del presente proceso (fls. 3236 a 3261 c.a.).

Resolución No. 900.069 del 18 de marzo de 2014, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración mencionado, confirmando en su integridad el acto recurrido bajo las mismas consideraciones allí prenotadas y respecto de la extemporaneidad de la notificación de la liquidación oficial de revisión, se señaló (fls. 3292 a 3315 c.a.):

"En el presente caso, el requerimiento especial No. 312382012000087 de fecha 16 de mayo de 2012, fue notificado el 17 de mayo de 2012 según certificado de Servientrega No. 1043612574 devuelta con la constancia de recibido el 17 de mayo de 2012 como se observa a folios 2964 vuelto. (...).

Verificados los antecedentes se constata que notificado el requerimiento especial el día 17 de mayo de 2012, el término para responder vencía el 17 de agosto de 2012, y en efecto el contribuyente dio respuesta al mismo mediante radicado No. 015297 del 16 de agosto de 2012, aceptando parcialmente los hechos planteados por la División de Gestión de Fiscalización (...).

Así las cosas, los seis (6) meses para expedir la liquidación oficial de revisión expiraban el día diecisiete (17) de febrero de 2013, lo cual frente a la expedición de la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412013000014 del 12 de febrero de 2013, notificada por correo el día 13 de febrero de 2013, devuelto con la causal se trasladó y publicado web el día 16 de febrero de 2013, como consta en el reporte del sistema de publicación en la página web.

(...).

Ahora bien, en la respuesta al requerimiento especial el contribuyente suministró su dirección procesal para recibir notificaciones la calle 122 No. 52-61 "Barrio Batán", dirección a la cual se notificó la liquidación oficial de revisión, la cual fue devuelta por el correo, por la causal "destinatario se trasladó" como se observa a folio 3290, razón por la cual se procede a realizar la publicación en la página web el día 16 de febrero de 2013 como consta en la correspondiente certificación a folio 3291 del expediente".

3. ANÁLISIS DE LA SALA.

3.1. DE LA NOTIFICACIÓN DE LA LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN.

El artículo 710 del Estatuto Tributario prevé:

EXPEDIENTE No. 25000-23-37-000-2014-00838-00
DEMANDANTE: VERYTEL S.A.
SENTENCIA PRIMERA INSTANCIA
MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

“Artículo 710. Término para notificar la Liquidación Oficial de Revisión. Dentro de los seis meses siguientes a la fecha de vencimiento del término para dar respuesta al Requerimiento Especial o a su ampliación, según el caso, la Administración deberá notificar la liquidación de revisión, si hay mérito para ello.
(...)”.

De conformidad con el texto normativo pretranscrito, en los procesos de revisión administrativa que adelante la Autoridad Tributaria el acto por medio del cual se liquide oficialmente el tributo deberá notificarse al contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante dentro de los seis (6) meses siguientes al día en que vence el término para contestar el acto de trámite denominado requerimiento especial.

En virtud de lo establecido en el artículo 707 ejusdem, por regla general, dicho término para dar respuesta al requerimiento especial fenece al cabo de tres (3) meses contados a partir de la fecha en que aquel se notifica al interesado. Tal disposición a la letra, reza:

“Artículo 707. Respuesta al Requerimiento Especial. Dentro de los tres (3) meses siguientes, contados a partir de la fecha de notificación del requerimiento especial, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, deberá formular por escrito sus objeciones, solicitar pruebas, subsanar las omisiones que permita la ley, solicitar a la Administración se alleguen al proceso documentos que reposen en sus archivos, así como la práctica de inspecciones tributarias, siempre y cuando tales solicitudes sean conducentes, caso en el cual, éstas deben ser atendidas”.

Sin embargo, a la luz de lo establecido en el canon 708 ibídem el funcionario que conozca la respuesta al requerimiento especial podrá ordenar su ampliación por una sola vez y decretar las pruebas que estime necesarias, por un término igual al inicial sin que, en ningún caso, supere los seis (6) meses.

Ahora bien, tratándose del lugar donde deben notificarse las liquidaciones oficiales el artículo 565 de la misma codificación establece por regla general la última dirección que informe el contribuyente en el Registro Único Tributario, siendo este entendido como el mecanismo para identificar y clasificar a las personas y entidades que tengan la calidad de contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y no contribuyentes declarantes de ingresos y patrimonio y a los demás sujetos de obligaciones administradas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales respecto de los cuales se requiera su inscripción⁷; empero existe una regla especial contenida en el artículo 564 ibídem que dispone:

“Artículo 564. Dirección procesal. Si durante el proceso de determinación y discusión del tributo, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante señala expresamente una dirección para que se le notifiquen los actos correspondiente, la Administración deberá hacerlo a dicha dirección”.

Quiere indicar lo anterior, que cuando la Administración Tributaria en uso de sus facultades de fiscalización adelante un proceso en contra de un contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante y este informe dentro del trámite del mismo una dirección específica para ser notificado de todas las actuaciones emanadas del fisco,

⁷ Artículo 555-2 E.T.

EXPEDIENTE No. 25000-23-37-000-2014-00838-00
DEMANDANTE: VERYTEL S.A.
SENTENCIA PRIMERA INSTANCIA
MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

se deberá respetar dicha manifestación aun cuando en el Registro Único Tributario figure como tal una dirección distinta.

De modo que, la dirección que se informe en el RUT no sustituye de manera alguna aquella que se informa voluntariamente por un contribuyente durante el proceso de determinación y discusión del tributo, dado que el legislador impuso la obligación a la Administración Tributaria de hacer prevalecer la dirección procesal.

Al respecto, el H. Consejo de Estado en sentencia del 30 de abril de 2014, dictada dentro del expediente identificado con el número interno de radicación 19.553, con ponencia del magistrado Jorge Octavio Ramírez Ramírez, señaló:

“El punto a dilucidar es si estando en curso una actuación administrativa de naturaleza tributaria, en la que el propio contribuyente ha informado la dirección para efectos de notificaciones, la Administración puede válidamente hacer dichas notificaciones en esa dirección, a pesar de haberse modificado la dirección, con posterioridad, en la actualización del RUT [...].

*La Sala ha dicho en anteriores oportunidades que **la dirección de notificación que se encuentra regulada en el artículo 564 del Estatuto Tributario (dirección procesal) es de naturaleza especial, frente a la dirección de notificación de carácter general a que alude el artículo 563 del mismo Estatuto [...].***

De manera que la dirección que haya registrado el contribuyente en el RUT o en la actualización del mismo, solamente podría ser utilizada por la Administración en defecto de la dirección procesal, esto es, en aquellos casos en que no se hubiere informado dirección alguna dentro de la actuación administrativa correspondiente [...].

Ahora bien, la Sala debe precisar que en el caso objeto de análisis no se hizo la notificación por correo. Lo que la Administración hizo fue enviar un aviso con fines de notificación. Son dos cosas diferentes. Dicho aviso tiene por objeto que el interesado se acerque a la dependencia correspondiente de la DIAN para que, una vez allí, se practique la notificación de manera personal.

También dijo la apelante que cuando el contribuyente modifica su dirección de notificación, es obligación del Estado analizar sus propios registros y practicar la notificación en las dos direcciones, esto es, en la dirección antigua y en la nueva. La Sala no comparte el argumento de la apelante. Como ya se dijo, el artículo 564 del Estatuto Tributario dispone claramente que cuando se trata de actuaciones administrativas en curso, en las que el contribuyente ha indicado de manera expresa cuál es la dirección en la que habrán de practicarse las notificaciones, dicha dirección tiene efectos vinculantes tanto para el contribuyente como para la Administración” (Negrillas de la Sala).

En consecuencia, si el contribuyente actualiza el RUT para cambiar la dirección general con el ánimo de dejar sin efecto la dirección procesal informada dentro del proceso administrativo de determinación y discusión del tributo, es obligación de aquel cambiar dicha dirección mediante una solicitud independiente en los términos del artículo 564 del estatuto tributario. Lo contrario conduciría al fisco a seguir notificando sus actuaciones a la dirección procesal.

En el caso *in examine*, la sociedad actora alega que la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412013000014 del 12 de febrero de 2013, por medio de la cual se modificó el

EXPEDIENTE No. 25000-23-37-000-2014-00838-00
DEMANDANTE: VERYTEL S.A.
SENTENCIA PRIMERA INSTANCIA
MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

denuncio rentístico que aquella había presentado para la vigencia 2009, se notificó a una dirección diferente a la informada en el RUT, lo cual a su vez condujo a que la misma se expidiera por fuera de la oportunidad legalmente establecida para tal efecto.

Verificadas y analizadas las pruebas que obran dentro del plenario, observa la Sala que el Requerimiento Especial No. 312382012000087 del 16 de mayo de 2012, se notificó a la contribuyente el 17 de mayo de 2012 mediante correo certificado remitido a la dirección reportada en el Registro Único Tributario para esa data, esto es, a la Calle 122 No. 52-61; luego, el vencimiento del término para contestar dicho acto feneció el 17 de agosto del mismo año.

En ese contexto, el plazo de los seis (6) meses que contempla el artículo 710 del E.T. para que el fisco notificara la Liquidación Oficial de Revisión se hizo extensivo hasta el 17 de febrero de 2013.

Con la respuesta al requerimiento mencionado, la sociedad Verytel S.A. informó de manera textual a la Administración de Impuestos una dirección procesal para surtir las notificaciones subsiguientes dentro del proceso de determinación adelantado en su contra, a cuyo efecto plasmó como tal la misma dirección reportada en el RUT para ese entonces.

Con posterioridad a ello, la demandante modificó la dirección registrada en el RUT sin haber dado aviso de ello a la DIAN, así como tampoco manifestó su deseo de cambiar la dirección procesal previamente informada en la contestación al requerimiento especial.

Por tal razón, la notificación de dicho acto de liquidación se intentó surtir mediante correo certificado remitido el 13 de febrero de 2013 a la dirección procesal informada por la contribuyente, pues esta constituye una regla especial de notificación en los términos establecidos en el artículo 564 del E.T.; empero, el mismo fue devuelto bajo la causal "*destinatario se trasladó*", hecho que condujo a la demandada a publicar el mencionado acto mediante aviso fijado en la página web de la entidad el 16 de febrero de 2013, esto es, dentro de la oportunidad legalmente establecida para tal efecto.

En esa medida, concluye la Sala que la Administración Tributaria cumplió con la obligación contenida en la norma en comento al haber notificado el acto de liquidación a la dirección procesal informada por la contribuyente y dentro de la oportunidad fijada por el legislador, esto es, dentro de los seis (6) meses siguientes al vencimiento del término que tenía la demandante para contestar el requerimiento especial.

Aunado a ello, se advierte que la actora dio respuesta al acto de trámite y ejerció el mecanismo gubernativo de defensa contra la liquidación oficial de revisión mediante la interposición del recurso de reconsideración; luego, no es viable afirmar como lo pretende la contribuyente, que el fisco vulneró los derechos al debido proceso, defensa y contradicción, pues sus argumentos de debate fueron plenamente conocidos por la Administración Tributaria, sin que se le haya pretermitido la oportunidad de defenderse contra las actuaciones emanadas de la DIAN.

Por contera, el cargo propuesto por la parte actora no tiene vocación de prosperidad.

3.2. DE LOS COSTOS RECHAZADOS POR LA ADMINISTRACIÓN A LA SOCIEDAD ACTORA.

3.2.1. POR NO SER EXPENSAS NECESARIAS EN LA SUMA DE \$71.950.000.

EXPEDIENTE No. 25000-23-37-000-2014-00838-00
 DEMANDANTE: VERYTEL S.A.
 SENTENCIA PRIMERA INSTANCIA
 MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

El artículo 107 del E.T. establece:

“Artículo 107. Las expensas necesarias son deducibles. Son deducibles las expensas realizadas durante el año o periodo gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, **siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad”** (Se resalta).

De conformidad con el texto normativo pretranscrito, todo costo o gasto en que incurra un contribuyente puede ser deducido del impuesto sobre la renta siempre que: *(i)* tenga nexo causal con la actividad productora, esto es, que provenga de una relación de causa – efecto; *(ii)* sea fundamental y necesaria para que el sujeto pasivo de la obligación tributaria pueda obtener renta en el ejercicio de su actividad productora; y *(iii)* sea proporcional de acuerdo con la actividad comercial ejercida, esto es, que sea considerada atendiendo a la magnitud que representan en la utilidad bruta o renta.

Así lo ha precisado en Alto Tribunal de lo Contencioso Administrativo⁸:

La Sala ha reiterado que la relación de causalidad significa que los gastos, erogaciones o simplemente salida de recursos del contribuyente, deben guardar una relación causal, de origen - efecto, con la actividad u ocupación que le genera la renta al contribuyente.

Esa relación, vínculo o correspondencia debe establecerse entre la expensa (costo o gasto) y la actividad que desarrolla el objeto social (principal o secundario) pero que en todo caso le produce la renta, de manera que sin aquella no es posible obtenerla. O, como recientemente lo precisó la Sala, la conexidad debe ser entre el gasto y la actividad generadora de renta, o mejor, con la productividad de la empresa, conexidad que se mide por la injerencia (nexo) que tiene el gasto en dicha actividad y, por ende, en dicha productividad (efecto).

Así mismo, la Sala ha precisado que el artículo 107 del E.T no exige que a instancia del gasto se genere un ingreso, lo que exige es que tenga relación de causa y efecto, pero no como gasto-ingreso, sino como gasto-actividad (productividad). Por eso, se considera que la injerencia que tiene el gasto en la productividad puede probarse con el ingreso obtenido, pero esa no necesariamente es la única prueba de la injerencia, si por tal se entiende la acción de “Entremeterse, introducirse en una dependencia o negocio”.

En cuanto a la necesidad del gasto se ha considerado que por expensas necesarias se debe entender que son gastos que se generan de manera forzosa en la actividad productora de renta, de manera que sin tales gastos no se puede obtener la renta. Son indispensables aunque no sean permanentes sino esporádicos. Como lo exige la norma, lo esencial es que el gasto sea “normalmente acostumbrado en cada actividad”, lo que excluye que se trate de gastos simplemente suntuarios, innecesarios o superfluos, o meramente útiles o convenientes.

⁸ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 19 de mayo de 2011. Expediente No. 2009-00002-01. C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

EXPEDIENTE No. 25000-23-37-000-2014-00838-00
 DEMANDANTE: VERYTEL S.A.
 SENTENCIA PRIMERA INSTANCIA
 MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

Y, en cuanto a la proporcionalidad, ésta atiende a la magnitud que aquellas representen dentro del total de la renta bruta (utilidad bruta), la cual debe medirse y analizarse en cada caso de conformidad con la actividad económica que se lleve a cabo, conforme con la costumbre comercial para ese sector, de manera que el rigor normativo cede ante los gastos reiterados, uniformes y comunes que se realicen, sin perjuicio de la causalidad y necesidad que también deben concurrir”.

Revisado el expediente administrativo, encuentra la Sala que la sociedad demandante incluyó en el renglón 50 “Otros Costos” de su declaración privada, la suma equivalente a \$71.950.000 que corresponde a los pagos realizados a los terceros Ana Hilda Suárez, Felipe Zoque y Liliana Arias Guarín, los cuales fueron rechazados por la Administración Tributaria tras considerar que respecto de los dos primeros señores no se cumplió el requisito de causalidad con la actividad productora de renta y en relación con la tercera proveedora del servicio, el pago realizado fue reconocido por Verytel S.A. en la ejecución del contrato de administración suscrito con Verytel Outsourcing S.A. para la ejecución de los negocios pactados con el Fondo de Comunicaciones.

Para determinar si dicho rechazo es legal, se analizará la procedencia de la deducción de los costos por tercero como sigue:

- **Ana Hilda Suárez por \$27.950.000.**

Según se detalla en los folios 2687 a 2691 del cuaderno de antecedentes, en los registros contables de la contribuyente así como en la cuenta de cobro del 29 de diciembre de 2009, la sociedad actora pagó a favor de Ana Hilda Suárez el monto de \$27.950.000 por concepto de “atención evento fin de año para cuatrocientas treinta (430) personas”.

A juicio de la parte actora, dicho valor debe ser reconocido como deducción del impuesto sobre la renta toda vez que el objeto de la celebración de fin de año realizado por la empresa se concretó en incentivar a sus empleados a laborar de manera armónica y efectiva.

Sin embargo, tal como lo concluyó el ente de fiscalización, considera la Sala que el pago mencionado no se relaciona con la actividad productora de renta, así como tampoco puede ser catalogado como un gasto necesario para producir el ingreso de aquella, pues de su ejecución no depende el desarrollo óptimo de la actividad económica de Verytel S.A.

Aunado a ello, se pone de presente que las fiestas de fin de año que realizan algunas empresas, como ocurrió con la demandante, no representan un beneficio laboral para los empleados sino una actividad que el empleador despliega por mera liberalidad.

De modo que, al no haber sido demostrado por la sociedad contribuyente que esos gastos fueron legal o contractualmente obligatorios o forzados para el desarrollo de su objeto social o que, por costumbre mercantil, en este tipo de empresas son gastos habituales, normales y proporcionados con la actividad, la Sala confirma el rechazo de los mismos como fue decidido en los actos administrativos acusados.

- **Felipe Zoque por \$19.000.000.**

La sociedad actora incurrió en los siguientes pagos a favor del señor Felipe Zoque:

CONCEPTO	VALOR	FACTURA/ORDEN	FOLIOS	OBSERVACIONES
----------	-------	---------------	--------	---------------

EXPEDIENTE No. 25000-23-37-000-2014-00838-00
 DEMANDANTE: VERYTEL S.A.
 SENTENCIA PRIMERA INSTANCIA
 MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

		DE COMPRA	C.A.	
Asesoría y estudio de prefactibilidad del lote para el proyecto de oficinas de Verytel S.A.	7.000.000	004-2009 del 09 de noviembre de 2009	2853 a 2894	SE CUMPLE. Obran comprobantes de pago y estudios suscritos por el señor Felipe Zoque que dan cuenta del análisis que realizó en las estructuras de los lotes opcionados por Verytel S.A. para la construcción de las oficinas donde ejercería su actividad productora de renta concretada en la celebración de contratos para la prestación de asesoría, diseño, mantenimiento, instalación, puesta en marcha, capacitación, comercialización y consultoría relacionado con equipos, sistemas y servicios de informática y/o telecomunicaciones y control industrial.
Diseño de paisajismo de la jardinería exterior e interior del proyecto para el edificio Veytel S.A.	12.000.000	005-2009 del 28 de noviembre de 2009	2891 a 2910	NO SE CUMPLE. Según se detalla en la descripción de los estudios de paisajismo realizados por el tercero Felipe Zoque, el objetivo del mismo se concretó en la verificación del comportamiento térmico para diseñar los sistemas de protección solar y de ventilación natural para el edificio donde la contribuyente ejercería su actividad productora de renta; luego el gasto en que incurrió la demandante por ese estudio no tiene relación de causalidad con su actividad económica, pues de ella no depende la realización de la misma para generar renta. Tampoco es necesaria, pues de los sistemas de protección solar y ventilación natural no depende que la actora perciba ingresos derivados del desarrollo de su actividad productora de renta. Asimismo, no se prueba la proporcionalidad en tanto la aplicación de tales estudios no implica que en el sector económico en el que se encuentra la actora los mismos, por costumbre mercantil, se requieran y practiquen de manera habitual y consecutiva.

En virtud de lo anterior, la Sala confirma el rechazo de \$12.000.000 relacionados con el diseño de paisajismo al no haberse cumplido con los requisitos previstos en el artículo 107 del E.T. y revocará de manera parcial los actos administrativos acusados para incluir la suma de \$7.000.000 por concepto de Asesoría y estudio de prefactibilidad del lote para el proyecto de oficinas de Verytel S.A. en el renglón discutido por la Administración Tributaria.

- **Liliana Arias Guarín por \$25.000.000.**

La sociedad demandante alega el reconocimiento del pago efectuado a favor de la señora Liliana Arias Guarín en cuantía de \$25.000.000, por concepto de “servicio de parametrización, soporte, monitoreo de la agencia de conectividad”, el cual fue rechazado por la entidad demandada al haberse reconocido como costo dentro del contrato de

EXPEDIENTE No. 25000-23-37-000-2014-00838-00
DEMANDANTE: VERYTEL S.A.
SENTENCIA PRIMERA INSTANCIA
MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

administración delegada suscrito entre la contribuyente y la sociedad Verytel Outsourcing S.A.

Encuentra la Sala que Verytel S.A., en su calidad de contratante, y Verytel Outsourcing S.A. como contratista, celebraron contrato de administración delegada con reintegro de gastos y remuneración cuyo objeto se concretó en el desarrollo, dirección, orientación y control de algunos contratos, entre ellos, el No. 000533 del 26 de diciembre de 2008 suscrito entre la actora y el Fondo de Comunicaciones para *“adelantar actividades de administración, gestión, capacitación y soporte técnico y funcional de los servicios de Gobierno en línea”* por el monto de \$7.018.903.989, valor que según el mismo acuerdo de voluntades, cubriría todos los conceptos para su desarrollo.

Durante el proceso de fiscalización, la entidad demandada reconoció como costos y gastos solicitados por la actora respecto de la ejecución del contrato de administración delegada que aquella pagó a la sociedad Verytel Outsourcing S.A., la suma de 3.112.537.000, monto que incluyó los valores pagados por la contratista al personal destinado para el desarrollo del contrato No. 00053 de 2008 suscrito con el Fondo de Comunicaciones, entre los que se encuentra la prestación del servicio realizado por la señora Liliana Arias Guarín para el desarrollo y parametrización, soporte y monitoreo de la agenda de conectividad de los servicios de Gobierno en Línea que se requirieron durante la ejecución de dicho acuerdo y que fue pactado en la suma de \$25.000.000.

De modo que, comparte la Sala la decisión del fisco en tanto la suma de dinero equivalente a \$25.000.000 hace parte del contrato suscrito con el Fondo de Comunicaciones que, se repite, fue reconocida como costo en la liquidación oficial de revisión al momento de analizar la procedencia de los gastos derivados del contrato de administración delegada suscrito entre la contribuyente y la sociedad Verytel Outsourcing S.A., a quien le correspondió desplegar todas las actividades y operaciones necesarias para el desarrollo del mencionado contrato.

En tal contexto, no puede reconocerse en esta oportunidad el monto solicitado que asciende a la suma de \$25.000.000, por cuanto el mismo ya fue reconocido por la Administración Tributaria dentro del proceso de fiscalización; lo contrario supondría el doble reconocimiento de un mismo gasto.

3.2.2. POR NO CUMPLIR CON EL REGISTRO DEL CONTRATO DE IMPORTACIÓN DE TECNOLOGÍA Y ASISTENCIA TÉCNICA SUSCRITO EN LA SUMA DE \$2.306.462.679.

La importación de Tecnología consiste en el procedimiento que deben surtir las personas naturales y jurídicas para cumplir con el requisito legal de incorporar a Colombia los bienes intangibles tecnológicos incorporados en licencia de tecnología, asistencia técnica, servicios técnicos, ingeniería básica, marcas, patentes y demás contratos tecnológicos.

El artículo 67 del Decreto 187 de 1975, por medio del cual se dictan disposiciones reglamentarias en materia del impuesto sobre la renta y complementarios, prevé:

“Artículo 67. La deducción por concepto de regalías u otros beneficios originados en contratos sobre importación al país de tecnología y sobre patentes y marcas, será procedente siempre que se demuestre la existencia del contrato y su autorización por parte del organismo oficial competente, **de conformidad con el artículo 18 del Régimen Común de Tratamiento a los capitales extranjeros y sobre marcas, patentes,**

EXPEDIENTE No. 25000-23-37-000-2014-00838-00
DEMANDANTE: VERYTEL S.A.
SENTENCIA PRIMERA INSTANCIA
MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

licencias y regalías aprobado por la comisión del Acuerdo de Cartagena y puesto en vigencia mediante el Decreto-ley 1900 de 1972.

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

De conformidad con el texto normativo prenotado, las regalías o los beneficios que se obtengan en virtud de los contratos de importación de tecnologías, así como aquellos derivados de marcas y patentes es procedente siempre que se demuestre la existencia del acuerdo de voluntades y su autorización emanada de la autoridad competente, sometiéndose en todo caso, al Régimen Común de Tratamiento de Capitales Extranjeros y sobre Marcas, Patentes, Licencias y Regalías trazado por la Comisión Andina de Naciones.

Tal exigencia ya se encontraba contemplada en la Decisión 024 de 1970 de la CAN, cuando reguló el tratamiento de capitales extranjeros y marcas, patentes, licencias y regalías, en cuyo artículo 18 dispuso:

“Artículo 18. Todo contrato sobre importación de tecnología y sobre patentes y marcas, deberá ser examinado y sometido a la aprobación del organismo competente del respectivo país miembro, el cual deberá evaluar la contribución efectiva de la tecnología importada mediante la estimación de sus utilidades probables, el precio de los bienes que incorporen tecnología u otras formas específicas de cuantificación del efecto de tecnología importada”.

En Colombia, la mencionada decisión comenzó a regir a partir de la promulgación de Decreto 1900 de 1973, el cual consagró la exigencia de aprobación del contrato de importación de tecnologías y patentes y marcas en los mismos términos establecidos en el canon 18 de la Decisión 024 de 1970.

Sin embargo, con la expedición de la Decisión 220 de 1987 se sometió dicho requisito no solo a la aprobación sino al registro del contrato cuando hubiere lugar a ello, ante el organismo nacional competente del respectivo país miembro, sustituyendo lo previsto en la Decisión 024 de 1970. Así, el artículo 18 de tal codificación señaló:

“Artículo 18. Todo contrato sobre importación de tecnología y sobre patentes y marcas **deberá ser examinado y sometido a la aprobación y registro cuando fuere el caso del organismo nacional competente del respectivo País Miembro**, el cual deberá evaluar la contribución efectiva de la tecnología importada mediante la estimación de sus utilidades probables, el precio de los bienes que incorporen tecnología u otras formas específicas de cuantificación del efecto de la tecnología importada” (Negrillas de la Sala).

Con la Decisión 291 de 1991 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena se actualizó el *“Régimen Común de Tratamiento a los Capitales Extranjeros y sobre Marcas, Patentes, Licencias y Regalías”*, dadas las nuevas políticas de inversión extranjera que promovían el flujo de capital y de tecnologías extranjeras hacia las economías andinas.

Fue así como el requisito del registro se hizo extensivo no solo a los contratos de importación de tecnologías, sino a los de licencia de tecnología, de asistencia técnica, de servicios técnicos, de ingeniería básica y demás contratos cuyo objetivo se relacionara

EXPEDIENTE No. 25000-23-37-000-2014-00838-00
 DEMANDANTE: VERYTEL S.A.
 SENTENCIA PRIMERA INSTANCIA
 MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

directamente con la tecnología, eliminado la exigencia de la aprobación o autorización que traía implícita la Decisión 220 de 1987. El artículo 12 de esa decisión contempla:

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

Para hacer efectiva tal exigencia de registro, el Gobierno Nacional expidió el Decreto 259 de 1992 con el fin de designar al extinto Instituto Colombiano de Comercio Exterior – INCOMEX, que se encontraba adscrito al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, como ente encargado de llevar a cabo dicha labor de registro⁹. El artículo 1° de ese cuerpo normativo dispone:

“Artículo 1°. El Instituto Colombiano de Comercio Exterior, Incomex, adscrito al Ministerio de Comercio Exterior es el organismo competente para registrar los contratos de importación relativos a licencia de tecnología, asistencia técnica, servicios técnicos, ingeniería básica, marcas, patentes y demás contratos tecnológicos.

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

Parágrafo. El registro de los contratos de que trata el presente artículo será automático, una vez se hayan cumplido los requisitos de que trata el artículo 2° del presente Decreto. El Consejo Superior de Comercio Exterior podrá determinar los casos en los cuales de manera excepcional se requiere la autorización por parte del Comité de Servicios y Tecnologías, establecido por el artículo 30 del Decreto 2350 de 1991” (Negrillas fuera del texto original).

Así entonces, en Colombia se facultó al Incomex para registrar los contratos de importación de tecnología y asistencia técnica, una vez verificado el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 2° ibídem, que consisten en:

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

Con todo, los parágrafos 1° y 2° del mismo precepto normativo señalan que los contratos en los cuales se fijen cláusulas en donde *(i)* la empresa vendedora de tecnología o concedente del uso de una marca se reserve el derecho de establecer los precios de venta o reventa de los productos que se elaboren con base en la tecnología respectiva; o *(ii)* el

⁹ Tal competencia fue reasignada mediante el Decreto 4176 de 2011 y la Resolución No. 13485 de 2011, a la Unidad Administrativa Especial de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – Subdirección de Gestión de Registro Aduanero, tras la liquidación del INCOMEX.

EXPEDIENTE No. 25000-23-37-000-2014-00838-00
DEMANDANTE: VERYTEL S.A.
SENTENCIA PRIMERA INSTANCIA
MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

comprador de tecnología se obligue a transferir al proveedor los inventos o mejoras que se obtengan en virtud del uso de dicha tecnología; o (iii) se prohíba o limite de cualquier manera la exportación de los productos elaborados con base en la tecnología respectiva o el intercambio subregional o la exportación de productos similares a terceros países, no pueden ser registrados por el ente encargado.

Así las cosas, en materia tributaria para efectos de la deducción de los pagos por regalías, patentes y marcas, así como por asistencia técnica en virtud de un contrato de importación de tecnologías, es requisito *sine qua non* registrar el mencionado contrato ante el organismo competente, que en la actualidad es la Subdirección de Gestión de Registro Aduanero de la DIAN, atendiendo a los parámetros fijados por la Comisión Andina de Naciones para el “*Régimen Común de Tratamiento a los Capitales Extranjeros y sobre Marcas, Patentes, Licencias y Regalías*” y a los requisitos establecidos en el artículo 2° del Decreto 259 de 1992 pretranscrito, dentro de los cuales no se contempla un plazo específico para realizar el mencionado registro.

Sobre el tema, el H. Consejo de Estado en sentencia proferida el 28 de julio de 2011 dentro del proceso de simple nulidad identificado con el número interno 17.864, señaló:

“...para la Sala, si la deducción tributaria estaba, desde su consagración en el artículo 67 del Decreto 187 de 1975 conectada o sujeta a la regulación que, sobre el Régimen Común de Tratamiento a los Capitales Extranjeros y sobre Marcas, Patentes, Licencias y Regalías, estableciera la Comunidad Andina de Naciones, es claro que la norma debe aplicarse conforme fuera regulado el tema por esa Comunidad.

A juicio de la Sala no puede considerarse que el hecho de que la Decisión 291 de 1991 hubiera eliminado el requisito de la aprobación previa de tales contratos, que fue consagrado por la Decisión 24 de 1970 y reiterado en la Decisión 220 de 1987, hubiera perdido fuerza ejecutoria el Decreto Reglamentario 187 de 1975, pues lo que debe considerarse en este caso es que la interpretación de la norma reglamentaria debe efectuarse de manera que sea para la cumplida ejecución de la ley y, en tal virtud, tenga efecto el beneficio fiscal de la deducción por el pago de tales regalías. “Lo anterior, no sólo porque la norma internacional esté integrada al ordenamiento jurídico nacional, como principio de derecho internacional reconocido por Colombia (art. 9° Constitución Política), sino porque debe servir de fuente para interpretar la normativa interna, con prevalencia siempre a aquella interpretación que mejor se adecuó al objeto del convenio y, en este caso, a un efecto tributario real y práctico de las normas que consultan ese acuerdo”.

En el caso *in examine* se halla demostrado que Verytel S.A. celebró un contrato de asistencia técnica especializada internacional con la compañía S & S Constructores de Sistemas México D.F. en la suma de \$2.306.462.679, la cual fue deducida del impuesto sobre la renta correspondiente al año 2009 en virtud de lo previsto en el artículo 67 del Decreto 187 de 1975.

Dicha suma de dinero fue rechazada como deducción por la Administración Tributaria, bajo el único argumento según el cual la sociedad contribuyente omitió registrar el contrato dentro de la vigencia objeto de fiscalización; luego, el ente acusado solo discutió el cumplimiento del requisito del registro de que trata el Decreto 187 de 1975.

De las documentales que obran en del plenario, observa la Sala que el mencionado contrato de importación tecnológica se suscribió el 07 de julio de 2009 con una duración

EXPEDIENTE No. 25000-23-37-000-2014-00838-00
DEMANDANTE: VERYTEL S.A.
SENTENCIA PRIMERA INSTANCIA
MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

de un año contado a partir de su vigencia, esto es, la fecha en que se firmó por las partes contratantes.

Asimismo, en los folios 903 a 910 del cuaderno de antecedentes reposan registros contables de la cuenta 733515001 "Asistencia Técnica Telecomunicaciones" en los cuales se detalla que la parte demandante durante el periodo fiscal 2009 incurrió en costos de \$2.306.462.679 por concepto de asistencia técnica internacional con la sociedad S & S Constructores de Sistemas México D.F.

Según se constata en la copia del Sistema Único de Comercio Exterior allegada por la Subdirección de Gestión de Registro Aduanero de la DIAN, la contribuyente solicitó el registro del mencionado contrato ante el extinto Incomex el 16 de diciembre de 2009 bajo el radicado 20991216-00251; luego, resulta claro para la Sala que dicha solicitud se realizó dentro de la vigencia objeto de fiscalización.

El registro del mencionado contrato sucedió el 12 de enero de 2010 con el número ITS-292424 como se ve en los folios 2176 y 2177 del cuaderno de antecedentes, esto es, en un periodo posterior al investigado; empero, contrario a lo afirmado por el ente demandado, se halla demostrado que el mencionado acuerdo de voluntades se suscribió el 07 de julio de 2009, fecha desde la cual inició la prestación de la asistencia técnica especializada contratada por Verytel S.A. a la sociedad S & S Constructores de México D.F. según fue establecido por las partes contratantes en dicho documento.

De modo que, los costos incurridos por la ejecución del contrato durante el año 2009, que además cuentan con soporte contable como se precisó con antelación, son susceptibles de ser deducidos del impuesto sobre la renta correspondiente a esa vigencia fiscal, sin que tal beneficio se someta a la fecha de su registro, pues según se lee del artículo 2° del Decreto 259 de 1992, el requisito solo se extiende al registro, mas no a un plazo específico para realizar el mismo.

Aunado a ello, se pone de presente que la demandante solicitó la inscripción del contrato ante el organismo competente transcurriendo el año 2009; hecho que denota que la intención de aquella era dar cumplimiento a la exigencia del registro, lo cual sucedió en enero de 2010.

En tales condiciones, no es posible desconocer la causación del hecho económico por la fecha en que se efectuó el registro, cuando del material probatorio que reposa en el expediente se evidencia que el servicio de asistencia tecnológica contratado se prestó por la sociedad internacional desde julio de 2009 y que, como consecuencia de ello, la demandante incurrió en unos costos que son susceptibles de ser deducidos en los términos del artículo 67 del Decreto 187 de 1975.

Así lo precisó el H. Consejo de Estado cuando en un caso de condiciones similares al aquí debatido cuando dijo¹⁰:

"En cuanto al argumento planteado por la entidad apelante, según el cual se deben negar las pretensiones de la demanda por cuanto se realizó el registro del contrato para la vigencia del 19 de mayo de 2009 al 31 de enero de 2011, el 5 de agosto de 2010, es decir, con posterioridad al año gravable objeto de discusión e incluso a la

¹⁰ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 1° de junio de 2016, expediente No. 20.351.C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia (E).

EXPEDIENTE No. 25000-23-37-000-2014-00838-00
 DEMANDANTE: VERYTEL S.A.
 SENTENCIA PRIMERA INSTANCIA
 MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

fecha de presentación de la declaración de renta de 2009 en la que se incluyó la deducción discutida, observa la Sala lo siguiente:

Si bien la solicitud de renovación y la prórroga del registro se efectuó en el año 2010, como quedó anotado, no existe un término perentorio para el efecto y las normas fiscales no contemplan como consecuencia del no registro oportuno la pérdida del derecho de la deducción solicitada, por otra parte, según el artículo 2 del Decreto 259 de 1992 se trata de una prórroga automática del registro del contrato cuya suscripción inicial se efectuó en el año 2006.

Por otra parte, si bien la prórroga del registro se efectuó el 3 de septiembre de 2010, para la fecha en que se suscribió el informe final de visita de inspección (23 de marzo de 2011), se profirió el Requerimiento Especial No. 312382011000022 del 28 de marzo de 2011 y se profirió la Liquidación Oficial de Revisión 312412011000039 del 7 de diciembre de 2011, la DIAN tenía conocimiento del cumplimiento del requisito establecido en el artículo 67 del Decreto Reglamentario 187 de 1975”.

De modo que, al hallarse probado el cumplimiento del requisito de registro del contrato internacional de servicios de asistencia técnica suscrito entre la sociedad demandante y S&S Constructores de México D.F., así como que la actora incurrió en unos costos equivalentes a \$2.306.462.679, la Sala reconocerá su deducción del impuesto sobre la renta del año 2009 y declarará la nulidad de los actos acusados en relación con este cargo.

CONCLUSIÓN.

En virtud del análisis que antecede, la Sala reconoce los siguientes costos que fueron discutidos por el fisco.

CONCEPTO	VALOR RECONOCIDO
Asesoría y estudio de prefactibilidad brindado por el tercero Felipe Zoque	7.000.000
Contrato de asistencia técnica suscrito con la sociedad S & S Constructores de Sistemas México D.F.	2.306.462.679
TOTAL COSTOS RECONOCIDOS	2.313.462.679

En lo demás, se mantiene el rechazo de la DIAN en relación con los siguientes costos, atendiendo a las razones de hecho y de derecho que preceden:

CONCEPTO	VALOR RECHAZADO
Diseño de paisajismo de la jardinería exterior brindado por el señor Felipe Zoque	12.000.000
Servicio de parametrización, soporte y monitoreo brindado por la señora Liliana Arias Guarín	25.000.000
Atención al evento de fin de año brindada por la señora Ana Hilda Suárez	27.950.000
TOTAL COSTOS RECHAZADOS	64.950.000

EXPEDIENTE No. 25000-23-37-000-2014-00838-00
 DEMANDANTE: VERYTEL S.A.
 SENTENCIA PRIMERA INSTANCIA
 MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

3.3. SANCIÓN POR INEXACTITUD.

De conformidad con lo previsto en el artículo 647 del Estatuto Tributario, la sanción por inexactitud es aquella que se impone con ocasión de la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como de la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes y, en general, la utilización de datos falsos, equivocados o incompletos, cuyo resultado genera un menor impuesto o saldo a pagar o una mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable.

Dicha sanción es equivalente al 160% de la diferencia que resulte entre el saldo a pagar o el saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente o responsable.

Sin embargo, con ocasión de la reforma tributaria establecida en la Ley 1819 de 2016, el porcentaje aplicable para el cálculo de la sanción por inexactitud se redujo al 100% atendiendo al principio de favorabilidad contenido en el artículo 282 de dicha codificación que deberá aplicarse al régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior¹¹.

Así lo ha señalado el Máximo Tribunal de lo Contencioso Administrativo¹²:

“Al compararse la regulación de la sanción por inexactitud consagrada en el artículo 647 del Estatuto Tributario, con la modificación efectuada por la Ley 1819 de 2016, la Sala aprecia que ésta última establece la sanción más favorable para el sancionado en tanto disminuyó el valor del 160% -establecido en la legislación anterior- al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente”.

Dado que, como se precisó con antelación, la actora incluyó en su declaración privada costos y/o deducciones que no fueron demostradas al no cumplirse con el requisito de causalidad contenido en el artículo 107 del E.T., concluye la Sala que tal denuncia contiene inexactitudes que alteraron el valor del impuesto a cargo; luego, la imposición de la sanción por inexactitud resulta procedente.

Empero, en aplicación del principio de favorabilidad antes referido y atendiendo al precedente jurisprudencial adoptado por el H. Consejo de Estado, la Sala procederá al cálculo de ese concepto teniendo en cuenta el 100% que resulte de la diferencia entre el saldo a pagar determinado en la declaración privada y el liquidado por este Tribunal, como sigue:

CONCEPTO	VALOR
Total saldo a pagar determinado sin sanción (HA)	180.350.000
Menos: Valor declarado sin sanción (HA)	172.255.000
Valor Base Sanción	8.095.000
Por: porcentaje a aplicar principio de favorabilidad	100%
Sanción determinada	8.095.000
Total sanciones (la declarada por la demandante)	67.067.000

¹¹ “**PARÁGRAFO 5o.** El principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior”.

¹² Sentencia del 20 de febrero de 2017. Expediente No. 21.089. C.P. Dr. Jorge Octavio Ramirez Ramirez.

EXPEDIENTE No. 25000-23-37-000-2014-00838-00
 DEMANDANTE: VERYTEL S.A.
 SENTENCIA PRIMERA INSTANCIA
 MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

más la determinada por el Tribunal)	
-------------------------------------	--

LIQUIDACIÓN TRIBUNAL

CONCEPTO	VALOR DECLARADO	VALOR DETERMINADO EN LA L.O.R.	VALOR DETERMINADO POR EL TRIBUNAL
Ingresos Netos	28.189.228.000	28.189.228.000	28.189.228.000
Costos de Ventas	7.588.351.000	7.588.351.000	7.588.351.000
Otros Costos	13.165.375.000	10.786.962.321	13.100.425.000
Total Costos	20.753.726.000	18.375.313.321	20.688.776.000
Total deducciones	4.847.359.000	4.847.359.000	4.847.359.000
Renta líquida ordinaria	2.588.143.000	4.966.555.679	2.653.093.000
Renta presuntiva	183.061.000	183.061.000	183.061.000
Renta líquida gravable	2.588.143.000	4.966.555.679	2.653.359.000
Impuesto sobre la renta líquida gravable¹³	854.087.000	1.638.963.375	862.182.000
Total impuesto a cargo	854.087.000	1.638.963.375	862.182.000
(-) Total retenciones año gravable 2009	995.239.000	995.239.000	995.239.000
(+) Anticipo año gravable 2010	313.407.000	313.407.000	313.407.000
Saldo a pagar por impuesto	172.255.000	957.131.375	180.350.000
Sanción por inexactitud determinada		1.255.802.000	8.095.000
Total Sanciones (la declarada por la demandante más la de inexactitud del 100%)	58.972.000	1.314.774.000	67.067.000
Total saldo a pagar	231.227.000	2.271.905.375	247.417.000

Así las cosas, se procederá a la anulación parcial de los actos administrativos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, se declarará que la sociedad Verytel S.A. está obligada a sufragar por concepto del impuesto sobre la renta del año fiscal 2009, la suma establecida en el cuadro anterior.

En mérito de lo expuesto, el **TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE CUNDINAMARCA, SECCIÓN CUARTA, SUBSECCIÓN B**, administrando justicia en nombre de la República de Colombia, por autoridad de la ley,

¹³ Según la Resolución No. 1063 de 2008, el valor de la UVT para el año 2009 es de \$ 23.763. Renta Líquida Gravable dividida en el valor de UVT ($\$ 2.653.359.000 / \$ 23.763 = 111659.2601$ UVT). En atención a lo previsto en el artículo 241 del E.T., vigente para la época de los hechos, la tarifa a aplicar conforme el rango establecido es la del **33%**. Luego la fórmula para determinar el valor a pagar por impuesto sobre la Renta, es la siguiente: Renta gravable o ganancia ocasional expresada en UVT – 4.100 UVT * 33% + 788 UVT. Lo anterior en cifras, se traduce así: **111659.2601 – 4.100 UVT * 33% + 788 UVT * 23.763 = \$ 862.182.373**, que ajustado a múltiplo de mil, equivale a \$ 862.182.000.

EXPEDIENTE No. 25000-23-37-000-2014-00838-00
DEMANDANTE: VERYTEL S.A.
SENTENCIA PRIMERA INSTANCIA
MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

III. F A L L A

PRIMERO: DECLARAR la nulidad parcial de los actos administrativos contenidos en la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412013000014 del 12 de febrero de 2013, por medio de la cual se modificó la declaración privada del impuesto sobre la renta correspondiente al año 2009 a cargo de la sociedad Vertytel S.A.; y en la Resolución No. 900.069 del 18 de marzo de 2014, confirmatoria del acto anterior.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **DECLARAR** que la sociedad Vertytel S.A. está obligada a sufragar por concepto del impuesto sobre la renta del año fiscal 2009, la suma establecida en la liquidación que obra en la parte considerativa de esta providencia.

TERCERO: Archivar el expediente, una vez ejecutoriada esta providencia, previas las desanotaciones de rigor.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE

Discutido y aprobado en sesión de la fecha. Acta No.

CARMEN AMPARO PONCE DELGADO
Magistrada

LINA ÁNGELA MARÍA CIFUENTES CRUZ
Magistrada

(pasan firmas)

EXPEDIENTE No. 25000-23-37-000-2014-00838-00
DEMANDANTE: VERYTEL S.A.
SENTENCIA PRIMERA INSTANCIA
MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

(vienen firmas)

JOSÉ ANTONIO MOLINA TORRES
Magistrado