



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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C. primero (1°) de septiembre de dos mil veintidós (2022)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2017-01650-01(25546)
Demandante: NETREADY COLOMBIA SAS
Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

Temas: Renta 2012. Deducciones. Prueba

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, contra la sentencia del 3 de julio de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que resolvió¹:

«PRIMERO: DECLÁRASE la nulidad parcial de la Resolución No. 3224120160000120 del 28 de junio de 2016 contentiva de la Liquidación Oficial de Revisión por el Impuesto sobre la Renta contra NETREADY COLOMBIA S.A.S. y de la Resolución 004440 del 22 de junio de 2017 por medio de la cual se confirmó en todas sus partes la primera, con base en la motiva de la presente providencia.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, DECLÁRASE que la demandante deberá pagar por concepto del mayor impuesto sobre la renta por el año gravable 2012 y sanción por inexactitud el saldo de \$178.622.640, de acuerdo con la liquidación efectuada por el Tribunal.

TERCERO: NIÉGANSE las demás pretensiones de la demanda.

CUARTO: Por no haberse causado, no se condena en costas [...]».

ANTECEDENTES

El 15 de abril de 2013, Netready Colombia SAS presentó la declaración de renta por el año gravable 2012², en la que registró saldo a favor de \$52.509.000.

Previo Requerimiento Especial 322402015000132 del 13 de noviembre de 2015³ y respuesta al mismo⁴ -con la cual presentó corrección a la declaración para reducir el saldo a favor a \$41.071.000⁵- la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá profirió la Liquidación Oficial de Revisión 322412016000120 del 28 de junio de 2016, en la cual modificó la declaración privada para rechazar gastos operacionales de ventas de \$357.608.000 (para un total gastos de \$734.614.064.000).

¹ Fls. 359-375 c.p.

² Fl. 161 c.p. Corregida el 8 de febrero de 2013.

³ Fls. 225-265 c.a.

⁴ Radicada el 19 de febrero de 2016, fls. 276-288 c.a.

⁵ Fl. 78 c.p.



Así, determinó renta líquida gravable de \$450.792.000, impuesto a cargo de \$148.761.000, saldo a pagar por impuesto de \$73.671.000, sanción por inexactitud del 160% en \$192.084.000, para un total a pagar de \$265.755.000⁶.

El 29 de agosto de 2016 la contribuyente presentó recurso de reconsideración⁷, decidido mediante Resolución 004440 de 22 de junio de 2017, proferida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, en el sentido de modificar la liquidación oficial de revisión, para aplicar favorabilidad (100%) a la sanción por inexactitud⁸.

DEMANDA

Netready Colombia SAS, en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del CPACA., formuló las siguientes pretensiones⁹:

«Que se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos:

- Liquidación Oficial de No. 3224120160000120 del 28 de junio de 2016 y
- La resolución que resolvió el recurso de reconsideración No. 4440 del 22 de junio de 2017.

Como restablecimiento del derecho de la declaratoria de nulidad se solicita:

1. Se mantenga la firmeza de la declaración de renta del año gravable 2012, presentada inicialmente mediante formulario No. 113601867491 con auto adhesivo No. 91000173775451, la cual fue corregida voluntariamente a través del formulario No. 110360602526 (prueba No. 3 y 7).
2. Se exonere de toda responsabilidad a Netready Colombia SAS.
3. Se ordene el archivo del expediente administrativo No. AD20122015002967.
4. Condenar en costas y agencias en derecho a UAE DIAN

En el evento que, al momento de expedir sentencia, Netready SAS hubiera realizado pago por concepto de las Resoluciones demandadas, se ordene la devolución de las sumas pagadas junto a su indexación, intereses, y demás actualizaciones a las que tenga derecho la sociedad».

Invocó como disposiciones violadas los artículos 107, 107-2, 108, 177-2, 552-2, 647 y 664 del Estatuto Tributario.

Como concepto de la violación expuso que los actos acusados vulneraron normas superiores y adolecen de falsa motivación por lo siguiente:

En relación con el desconocimiento de deducciones por salarios de \$24.737.821¹⁰, por el presunto no pago de aportes parafiscales, la demandada reconoció el allanamiento parcial presentado con ocasión de la declaración de corrección, pero no aplicó los efectos del mismo, pues contrario a lo expuesto por aquella, el valor de la diferencia entre el monto aceptado (\$13.833.339) y el establecido en el requerimiento especial (\$13.815.562) es superior en favor de la demandada.

⁶ Fls 51-59 c.p.

⁷ Fls. 331 vto-345 c.a.

⁸ Fls. 61-76 c.p.

⁹ Fl. 4 c.p.

¹⁰ Esta glosa fue aceptada por el Tribunal.



Los gastos por medicina prepagada en cuantía de \$6.853.690 son procedentes, pues se efectuaron para velar por el bienestar y la seguridad de las personas que trabajan para la compañía, quienes aun cuando no estén vinculadas por una relación laboral, sino contractual, ayudan a desarrollar el objeto y actividad económica de la empresa.

De los gastos por arrendamiento de \$39.357.500 -cuenta PUC 522010- la DIAN no tuvo en cuenta los hechos probados por medio de los documentos aportados, que acreditaban que las personas que se albergaron en los inmuebles arrendados eran fundamentales para la prestación del servicio de Netready. La demandada exigió unos requisitos que la ley no establece para el reconocimiento de la expensa, tales como la existencia del contrato escrito donde se indiquen las personas que habitarían el inmueble, sin atender que de las circunstancias de tiempo, modo y lugar que dieron origen al arrendamiento podía determinarse que era un espacio para que el personal extranjero pudiera residir durante el tiempo de permanencia en el país y que resultaba menos costoso que el hospedaje en un hotel.

Para evaluar el criterio comercial y la necesidad y proporcionalidad del gasto se debe tener en cuenta que es una práctica común en el sector de hidrocarburos el pago de arrendamientos para el hospedaje de personal extranjero. La entidad demandada es concedora de la relación comercial entre la demandante y las empresas Pacific Stratus Energy Colombia y Meta Petroleum Corp Sucursal Colombia por lo que resulta contrario a la buena fe que aduzca no conocer la información que reposa en sus archivos. Además, los contratos de prestación de servicios son consensuales, sin que se requiera la entrega de contratos firmados.

Los gastos por servicios de consultoría de \$286.079.370 -cuenta PUC 523595- no pueden desconocerse porque los prestadores del servicio no cuentan con RUT, sin considerar que el artículo 3 del Decreto 3050 de 1997 -requisitos de procedencia de costos y deducciones relativos a los pagos efectuados a los trabajadores extranjeros- no exige la inscripción en dicho registro, siempre que su permanencia en el país no supere los seis meses. No es cierto que no se cumplieran los requisitos para que el documento equivalente se tuviera como válido, pues en el expediente -folio 566- se encuentra dicha información y tiene correspondencia con los libros auxiliares y diarios. También existen los contratos que están en poder de la demandada. En las visitas realizadas a la sociedad se aportaron los documentos requeridos, que cumplen con los presupuestos del artículo 3 del Decreto 3020 de 1999. La obligación de retener los impuestos fue cumplida. Así, el hecho de que en los contratos de prestación de servicios no esté discriminado el IVA no es óbice para el desconocimiento del rubro.

No debe imponerse sanción por inexactitud, pues los rubros rechazados corresponden a deducciones procedentes. Se configuró diferencia de criterios¹¹, que exonera a la actora de la sanción impuesta.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en los argumentos que se exponen a continuación¹²:

¹¹ Invocada sin sustentación.

¹² Fls. 290-307 c.p.



En la investigación se pudieron establecer diferencias en cuanto a los valores pagados como aportes a la protección social, que llevaron a desconocer deducciones por \$37.461.117. En la respuesta al requerimiento, la contribuyente presentó declaración de corrección, allanándose al desconocimiento de la suma de \$24.755.599¹³. No obstante, de acuerdo con los datos del balance de prueba del año 2012, la base de pago de los aportes era de \$93.023.339 para un valor a pagar por aportes de \$8.372.101. Pese a lo anterior, una vez verificadas las planillas de pago, se evidenció que la base sobre la cual la sociedad pagó los aportes fue de \$55.562.222, con una diferencia determinada de \$37.461.117.

La contribuyente registra un gasto de \$39.937.500, correspondiente a dos contratos de arrendamiento para vivienda de los asesores de consultoría y sus familias, quienes fueron contratados por prestación de servicios. Dicho gasto no cumple con los requisitos del artículo 107 del ET para tenerse como deducible, por no tener relación de causalidad con la actividad productora de renta, en tanto la actora no demostró que las personas a las que se suministró el lugar de habitación contaban con un contrato de prestación de servicios con la sociedad, esto es, no acreditó el nexo causal entre quienes se decían beneficiarios del servicio y la actividad productora de renta.

En relación con los gastos por servicios de consultoría y asesoría de mercadeo, no se cumplieron los requisitos del artículo 177-2 literal c) del ET. Revisadas las cuentas de cobro, solo aparece discriminada la retención en la fuente del 10% y el ICA del 0,96%, además que los contratos incumplen las normas tributarias al no discriminar el impuesto a las ventas generado, objeto de retención por parte del contratante, y los extranjeros superaron los seis meses de permanencia en el país. No existen soportes idóneos de las operaciones, ni los documentos que establece el artículo 3 del Decreto 3050 del 1997 -discriminación del IVA e inscripciones en el RUT-.

Sobre los gastos diversos -alquiler, *medicina prepagada*, aportes independientes, intereses moratorios por gastos bancarios y diversos- dijo que no tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta, pues se reconocen a terceros no vinculados laboralmente con la empresa -contratistas- y no corresponden a los aportes que por ley deban efectuarse por ser empleados, conforme lo establece el artículo 5 del Decreto Reglamentario 3750 de 1986. Además, el pago de medicina prepagada es esporádico y ocasional.

Procede la sanción por inexactitud por la inclusión de deducciones improcedentes en la declaración tributaria, sin el cumplimiento de los requisitos del artículo 107 del ET, de los que derivó un mayor saldo a favor. No se configuró la diferencia de criterios alegada.

AUDIENCIA INICIAL

El 27 de marzo de 2019, el Tribunal llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011¹⁴. En dicha diligencia se precisó que no se presentaron irregularidades procesales, nulidades, excepciones previas ni se solicitaron medidas cautelares. Al encontrarse saneado el proceso, se decretaron las

¹³ Discriminados así: i) \$13.833.339 correspondientes a gastos salariales determinados por la diferencia entre la base señalada por la DIAN y el IBC; y ii) \$10.922.260 como mayor valor causado en el gasto. De la suma advirtió que el ajuste obedece a que la Administración no tuvo en cuenta que los parafiscales y la seguridad social causada en diciembre de 2012 fue cancelada en enero de 2013.

¹⁴ Fl. 329 c. p. CD adjunto.



pruebas pertinentes y se dio traslado a las partes para alegar de conclusión. El litigio se concretó en determinar la legalidad de los actos acusados.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal anuló parcialmente los actos acusados y, a título de restablecimiento del derecho, reliquidó el impuesto a cargo y la sanción por inexactitud, sin condena en costas, con fundamento en lo siguiente¹⁵:

La actora acogió la glosa por pago de aportes a la protección social, -declaración provocada, art. 709 ET- y corrigió los valores relativos al mayor valor causado respecto de los pagos que correspondían al empleador, situación reconocida en la liquidación oficial y respecto de la cual la DIAN incurrió en incongruencias, con el fin de justificar un mayor monto a desconocer. Con el pago efectuado logró allanarse íntegramente a la glosa, por lo cual no debía desconocerse monto adicional. Así, el *a quo* le dio prosperidad.

No se acreditó en debida forma el cumplimiento de los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad para deducir la suma por concepto de cánones de arrendamiento para los contratistas. Si bien se aportaron unos contratos de prestación de servicios de tres contratistas y se acreditó el pago de los honorarios a los mismos, solo se evidenció el nexo de los contratistas con el servicio prestado en los contratos, que por demás, no están suscritos ni por ellos ni por la representante legal de la sociedad. El contrato de arrendamiento del predio determina que el número de personas a ocupar la vivienda es de tres, pero no se justifica el arrendamiento de un predio adicional. Tampoco acreditó que fuera una práctica común en el sector de hidrocarburos, por lo que no procede la deducibilidad de la expensa.

La deducción por pago de medicina prepagada opera únicamente con los trabajadores dependientes, que no con los contratistas. Si en gracia de discusión se aceptara su deducibilidad respecto de los trabajadores independientes, tampoco se trata de un programa permanente de la empresa para con los trabajadores, pues no está acreditado en el expediente.

La deducción de gastos por pagos de consultoría no es procedente, en los términos del artículo 177-2 del ET, en tanto los contratistas permanecieron en el país por un lapso superior a 6 meses, lo que los obligaba a inscribirse en el RUT. De la lectura de los contratos de prestación de servicios aportados tampoco pudo evidenciarse la discriminación del IVA, pues solo aparece la retención en la fuente del 10% y el ICA del 0,96%. De modo que si se aceptara la condición de no residentes fiscales de los extranjeros contratados, no se cumplen los requisitos para la deducción conforme al artículo 3 del Decreto 3050 de 1997.

No se configuró diferencia de criterios que permita exonerar de la sanción por inexactitud, la cual debe mantenerse en el 100% -como fue determinada en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración- y liquidada sobre la nueva diferencia entre el saldo a favor declarado y el saldo a pagar determinado en la sentencia.

¹⁵ Fls. 359-375 c.p.



RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** recurrió la decisión de primera instancia. Al efecto, insistió en que los gastos solicitados como deducibles -arrendamiento, medicina prepagada y consultoría- cumplen los requisitos del artículo 107 del ET.

Contrario a lo manifestado por el Tribunal, sí existen elementos probatorios que permiten inferir la relación entre las expensas causadas en los contratos de arrendamiento y de medicina prepagada, con la actividad económica generadora de renta desarrollada por Netready.

La demandada exigió unos requisitos que la ley no establece para el reconocimiento de la expensa, tales como la existencia del contrato escrito donde se indiquen las personas que habitarían el inmueble, sin atender que de las circunstancias de tiempo, modo y lugar que dieron origen al arrendamiento, podía determinarse que era un espacio para que el personal extranjero pudiera residir durante el tiempo de permanencia en el país y que resultaba menos costoso que el hospedaje en un hotel. Reiteró que la entidad demandada es conocedora de la relación comercial entre la demandante y las empresas Pacific Stratus Energy Colombia y Meta Petroleum Corp Sucursal Colombia, por lo que resulta contrario a la buena fe que aduzca no conocer la información que reposa en sus archivos. Además, los contratos de prestación de servicios son consensuales por lo que no se le puede exigir la entrega de contratos firmados.

Los gastos por servicios de consultoría no pueden desconocerse porque los prestadores del servicio no cuentan con RUT. Al ser trabajadores extranjeros no es exigible la inscripción en dicho registro, siempre que su permanencia en el país no supere los seis meses. La DIAN cuenta con los contratos de prestación de servicios que dan razón del cumplimiento de los presupuestos del artículo 3 del Decreto 3050 de 1997. La obligación de retener los impuestos fue cumplida.

No procede la sanción por inexactitud, pues los rubros rechazados corresponden a deducciones procedentes. Se configuró diferencia de criterios, que exonera a la actora de la sanción impuesta¹⁶.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación¹⁷. La **demandada** insistió en los argumentos de la contestación de la demanda¹⁸. El **Ministerio Público** no intervino.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide sobre la legalidad de los actos administrativos por medio de los cuales la DIAN modificó la declaración del impuesto de renta presentada por Netready Colombia SAS, respecto del año 2012.

¹⁶ Invocada sin sustentación.

¹⁷ Índice 20 Samai.

¹⁸ Índice 19 Samai.



En los términos del recurso interpuesto por la actora -apelante única- se debe establecer si proceden las deducciones por -arrendamiento de vivienda (\$39.357.500), medicina pre-pagada (\$6.853.690) y gastos por servicio de consultoría y asesoría (\$286.079.370)- y la sanción por inexactitud.

A continuación, se analizará la procedencia de cada una de las glosas discutidas, en el marco de lo dispuesto en el artículo 107 del ET, en concordancia con la jurisprudencia reiterada de la Sala y el análisis efectuado en los actos acusados y en la sentencia de primera instancia.

En cuanto a los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad de las deducciones, la Sección, en sentencia de unificación del 26 de noviembre de 2020¹⁹, precisó, entre otros aspectos, lo siguiente:

- La relación de causalidad es el nexo causa-efecto que se predica entre la erogación y la actividad generadora de renta, entendida «no como costo-ingreso, sino como gasto-actividad» y se verifica «cuando la expensa se realiza en el desarrollo o ejecución de la actividad generadora de renta, aunque esta no genere ingresos o utilidades gravables durante el periodo o no esté enunciada en el objeto social²⁰».
- En cuanto a la necesidad, la expensa debe intervenir directa o indirectamente en la obtención de ingresos, de forma que ayude a generarlos, y se valora con «criterio comercial», para lo cual se debe verificar si resulta razonable, «provechosa para el desarrollo de la actividad productora de renta en situaciones de mercado», y que «real o potencialmente, permita desarrollar, conservar o mejorar la actividad generadora de renta²¹».
- La proporcionalidad es el aspecto cuantitativo de la expensa, se mide con «criterio comercial» y alude a la mesura y prudencia de la erogación frente al provecho económico que en términos comerciales y de mercado representa, según la actividad del contribuyente²².

Así, la valoración de las expensas a la luz de los requisitos establecidos en el artículo 107 del ET, parte de las condiciones internas y externas de los contribuyentes, quienes deben demostrar las circunstancias que las justifiquen, en atención a los criterios señalados, en los eventos en que sean cuestionadas por la Administración²³.

¹⁹ Sentencia de Unificación 2020CE-SUJ-4-005 del 26 de noviembre de 2020, Exp. 21329, C. P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

²⁰ Se fijó como regla de decisión 1 que: «1. Tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta, todas las expensas realizadas por el contribuyente en desarrollo o ejecución de la actividad productora de renta. Para establecer el nexo causal entre el gasto y la actividad lucrativa, no es determinante la obtención de ingresos ni el enunciado del objeto social del sujeto pasivo».

²¹ Se fijó como regla de decisión 2 que: «2. Las expensas necesarias son aquellas que realiza razonablemente un contribuyente en una situación de mercado y que, real o potencialmente, permiten desarrollar, conservar o mejorar la actividad generadora de renta. La razonabilidad comercial de la erogación se puede valorar con criterios relativos a la situación financiera del contribuyente, las condiciones del mercado donde se ejecuta la actividad lucrativa, el modelo de gestión de negocios propio del contribuyente, entre otros. Salvo disposición en contrario, no son necesarios los gastos efectuados con el mero objeto del lujo, del recreo o que no estén encaminados a objetivos económicos sino al consumo particular o personal; las donaciones que no estén relacionadas con un objetivo comercial; las multas causadas por incurrir en infracciones administrativas; aquellos que representen retribución a los accionistas, socios o partícipes; entre otros».

²² Se fijó como regla de decisión 3 que: «3. La proporcionalidad corresponde al aspecto cuantitativo de la expensa a la luz de un criterio comercial. La razonabilidad comercial de la magnitud del gasto se valora conforme a la situación económica del contribuyente y el entorno de mercado en el que desarrolla su actividad productora de renta».

²³ Se fijó como regla de decisión 4 que: «4. Los contribuyentes tienen la carga de poner en conocimiento de las autoridades administrativas y judiciales las circunstancias fácticas y de mercado, demostraciones y carga argumentativa, conforme a las cuales una determinada expensa guarda relación causal con su actividad productora de renta, es necesaria y proporcional con un criterio comercial y tomando en consideración lo acostumbrado en la concreta actividad productora de renta».



Ha dicho también la Sala²⁴ que la causalidad, la necesidad y la proporcionalidad deben juzgarse conforme a las condiciones individuales de los contribuyentes, razón por la cual les corresponde a los obligados tributarios demostrar las circunstancias pertinentes, pues el artículo 167 del CGP dispone que las partes tienen la carga de probar el «*supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen*».

Entonces, cuanto más concreto el cuestionamiento de la autoridad tributaria respecto de la aplicación y alcance de los requisitos del artículo 107 del ET, mayor será la carga argumentativa y probatoria del administrado para desvirtuarla²⁵.

- **Arrendamientos por \$39.357.500**

La demandante consideró que los gastos por contratos de arrendamiento de vivienda sí cumplen los requisitos del 107 del ET para ser aceptados como deducción. La actividad productora de renta es empresarial y la destinación dada a los inmuebles es proveer viviendas a los contratistas que venían del extranjero a prestar servicios en el territorio nacional. A su juicio, la necesidad debe entenderse cumplida por el hecho de tratarse de personas nacionales y residentes extranjeras, para las cuales se requería un lugar de habitación mientras duraba su servicio o se ubicaban en otros lugares. Adicionalmente, que es una práctica común en el sector y que, por ende, el gasto debe mirarse bajo el criterio comercial propio del negocio.

Por su parte, en los actos acusados la DIAN concretó el desconocimiento en que «... sobre las personas a quienes la sociedad les suministró el lugar habitacional, no cuentan con un contrato de prestación de servicios donde se especifiquen las labores por las cuales serán contratadas. [...]».

A su turno, el *a quo* consideró que, si bien de las cuentas de cobro allegadas, junto con los documentos equivalentes y el libro auxiliar contable, se puede inferir la existencia de un contrato de prestación de servicios entre Netready Colombia SAS y los señores Rafael Simón Osorio Chirinos, Renato José Rodríguez Delgado y Marcos Gallardo, por la acreditación de unos honorarios a dichas personas, de las mentadas pruebas no es posible determinar el objeto del contrato -naturaleza del servicio-, la duración del mismo o las condiciones pactadas. Únicamente se aportaron unos contratos civiles que tampoco se encontraban suscritos por las partes, de suerte que no existe soporte del hecho económico que sustenta la deducción solicitada.

Para resolver, en el expediente se encuentran las siguientes pruebas:

1. Certificado de Cámara de Comercio de la sociedad actora, que registra como objeto social «[...] la distribución mayorista de combustibles líquidos derivados del petróleo a través de plantas de abastecimiento y 2) todos los negocios y actividades relacionadas con la exploración y explotación de petróleo, gas y otros hidrocarburos [...]»²⁶.
2. Facturas de venta en la que se describen **como servicios prestados el de asesoría y consultoría especializada**²⁷.
3. Órdenes de servicio de los clientes en las que se describe como actividad ejecutada por la demandante el servicio de consultoría y asesoría especializada²⁸.
4. Inventario y balance por terceros en el cual se verifica un pago de \$10.000.000 a favor de Rodríguez Renato²⁹.

²⁴ Sentencia del 15 de julio de 2021, Exp. 23179, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez.

²⁵ Ib. Sentencia 23179.

²⁶ Fl. 190 c.a.

²⁷ Fls. 111-113 c.a.

²⁸ Fl. 221 c.a.

²⁹ Fl. 242 c.a.



5. Impresión Libro Auxiliares en donde se detalla la presentación de las cuentas de cobro de Rafael Osorio y Renato José Rodríguez de las mensualidades de julio y noviembre³⁰.
6. Documento de compra de bienes o servicios a contribuyentes del régimen simplificado – documentos equivalentes- Nos. 17 y 20, correspondientes a los contratistas Gallardo Marcos y Osorio Rafael, cuya descripción del bien o servicio registra: servicios de consultoría en cuantía de \$10.786.800 y \$12.388.800, respectivamente³¹.
7. Contratos de arrendamiento suscritos entre la compañía actora y las señoras María del Pilar Plata y Magdalena Sánchez de Fajardo, por valores de \$5.136.500 y \$4.088.000, para dos inmuebles, cada uno por un periodo de 6 meses³².
8. Cuenta de cobro de Rafael Osorio por los servicios prestados como consultor especializado por el mes de agosto de 2012³³.
9. Dos contratos civiles de asesoría especializada de Rafael Simón Osorio Chirinos y Renato José Rodríguez Delgado, cuyo objeto es «*EL CONTRATISTA se obliga para con EL CONTRATANTE a prestar la consultoría especializada para la conceptualización, planteamiento de solución y definición de un plano de trabajo para el desarrollo e implementación de los sistemas de información: SIGIP (Sistema de información de gestión integral de proyectos), talento humano y Alejandría Fase II, todos ellos enmarcados dentro del marco conceptual de BPM (por sus siglas en inglés Business Process Management)*»³⁴.

Se precisa que respecto del señor Marcos Gallardo no obra contrato de prestación de servicios. Sin embargo, sí se encuentran en el expediente una cuenta de cobro, un documento equivalente a factura y el registro en libros auxiliares que dan razón del pago de honorarios por parte de la compañía actora al referido señor Gallardo y a los demás contratistas.

Ahora bien, el *a quo* consideró bien rechazada la deducción, porque los contratos allegados como prueba no contaban con la firma de los contratistas y de ellos no era posible determinar la labor adelantada en favor de la empresa. Sin embargo, de las demás pruebas aportadas -cuentas de cobro, documentos equivalentes, libros auxiliares- es posible determinar que los señores Rafael Simón Osorio Chirinos, Renato José Rodríguez Delgado y Marcos Gallardo prestaron servicios de consultoría a la sociedad Netready Colombia SAS y que, siendo de nacionalidad y residencia extranjera - argumento no fue cuestionado por las partes-, requerían de un lugar de habitación para alojarse mientras prestaban el servicio de consultoría, por lo cual la expensa por pago de arrendamiento de inmuebles para hospedarlos se relaciona con la actividad productora de renta. Al efecto y contrario a lo expresado por el tribunal³⁵, la DIAN se limitó a decir que la expensa no se relacionaba con la actividad productora de renta y que no estaba probado el nexo causal entre los contratistas y la contribuyente, desconociendo las pruebas que acreditan que los señores Rafael Simón Osorio Chirinos, Renato José Rodríguez Delgado y Marcos Gallardo -de nacionalidad venezolana- prestaron servicios de consultoría a la sociedad Netready Colombia SAS, conforme a lo aducido en precedencia. De ahí que prospere el reconocimiento de la deducción.

- **Medicina prepagada por \$6.853.690**

Esta Sección ha señalado de manera reiterada³⁶ que los pagos que realiza el

³⁰ Fls. 362-366 c.a.

³¹ Fls 83 y 87 vto. c.a.

³² Fls. 75-82 c.a.

³³ Fl. 84 vto. c.a.

³⁴ Fls. 85-90 c.a.

³⁵ Quien también aludió a motivos adicionales no planteados en los actos acusados.

³⁶ Sentencia del 30 de junio de 2022, **Exp. 25795**, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto que a su vez reiteró las sentencias del 02 de abril de 2009, Exp. 16595, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia; del 13 de agosto de 2009, Exp. 16217, CP. William Giraldo Giraldo; del 10 de marzo de 2011, Exp. 16966, CP. Martha Teresa Briceño De Valencia; del 22 de marzo de 2011, Exps. 17286 y 17152, CP. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; del 05 de mayo de 2011, Exp. 17361, del 23 de junio de 2011, Exp. 17369, CP. Y del 16 de septiembre de 2011, Exp. 17777, CP. CP. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; del 06 de octubre de 2011, exp. 17885,



empleador a favor de los trabajadores por concepto de medicina prepagada se enmarcan en la definición de pago laboral indirecto, conforme con el inciso 2 del artículo 5 del Decreto 3750 de 1986, susceptibles de ser considerados deducibles si cumplen los requisitos del artículo 107 del ET. También se ha dicho que las referidas erogaciones cumplen los requisitos de causalidad y necesidad que demanda la referida norma, en la medida en que *«la fuerza laboral constituye, sin duda, un elemento indispensable en la producción de la renta, y por la misma razón, resulta necesario el gasto, para la obtención efectiva del ingreso, en cuanto incide de manera directa en la productividad de la empresa»*³⁷.

Vale precisar que la referida norma autorizó que los pagos laborales indirectos realizados por el empleador por concepto de educación, salud y alimentación no estuvieran sometidos a retención en la fuente en la parte que no exceda del valor promedio que se reconoce a la generalidad de los trabajadores por tales conceptos, con la condición de que aquellos correspondan a programas permanentes de la sociedad a favor de los trabajadores.

De ahí que para la deducción de los pagos indirectos por salud, el contribuyente deba acreditar el cumplimiento de los requisitos del artículo 107 del ET y, además, que los mismos fueron base de retención y que la misma se practicó, o, en contraste, que la retención no se efectuó porque (i) *las erogaciones se enmarcaban en programas permanentes de la sociedad a la que tenían acceso todos los trabajadores, sin exclusión por cargo o por alguna condición especial; y (ii) que los pagos no excedieron el valor promedio que se reconoció a la generalidad de los trabajadores.*

Para determinar la deducibilidad de los pagos realizados por concepto de *medicina prepagada*, se destacan los siguientes hechos relevantes:

(i) En el escrito de contestación de la demanda, la DIAN expresó que *«los pagos de medicina prepagada se reconocen a los trabajadores [...] además que los beneficiarios son terceros no vinculados con la empresa y no corresponden a aportes que por ley deban efectuar los empleadores»* por lo cual concluyó que *«existe el pago de medicina prepagada solo a los contratistas y se realiza de manera esporádica y ocasional, ya que como lo ha reiterado el demandante a lo largo del proceso, el plazo del contrato fue de seis (6) meses y no todos los trabajadores de la compañía pueden acceder a ese servicio. Es claro entonces que no hay evidencias de que exista algún convenio para que el contribuyente haga pagos de medicina prepagada e interés de mora sobre estos, como de aportes independientes a contratistas, ya que estos últimos se responsabilizan de sus pagos de seguridad social, los cuales se deben presentar con la cuenta de cobro para el pago de la remuneración mensual por sus servicios»*.

(ii) Por su parte, en el escrito de demanda, la actora se limitó a decir que *«Netready al velar por el bienestar y seguridad de las personas que trabajan y prestan servicios para la compañía y en pro del beneficio de sus colaboradores, procedió a efectuar el pago de salud y medicina prepagada, con el fin de brindar un mejor ambiente para que tanto los trabajadores, como las personas que aunque no están vinculadas a través de una relación laboral, prestan servicios y ayudan a desarrollar el objeto económico y por ende la actividad productora de renta de la empresa»*.

(iii) En el plenario no obran pruebas que acrediten que se trataba de un programa permanente al que tenían acceso todos los trabajadores, ni que los pagos no

CP. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, citadas en la sentencia del 3 de julio de 2021, Exp. 24339, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez.

³⁷ Sentencias del 02 de abril de 2009, Exp. 16595, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia; del 13 de agosto de 2009, Exp. 16217, CP. William Giraldo Giraldo; del 12 de julio de 2012, Exp. 17995 y del 24 de octubre de 2013, Exp. 17550, CP. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.



excedieron el valor promedio reconocido a la generalidad de aquellos; o, en contraste, que las erogaciones formaron parte de la base de retención en la fuente por ingresos laborales y que la misma fue practicada. Al efecto, se advierte que el pago se efectuó a personas no vinculadas laboralmente, lo que impide su reconocimiento. En consecuencia, no prospera el cargo de apelación.

- **Gastos por servicio de consultoría y asesoría - \$286.079.370**

A juicio de la actora, la DIAN desconoció el gasto exigiendo el contrato de prestación de servicios de los contratistas y que no se cumplen los requisitos del artículo 177-2 del ET ni del artículo 30 del Decreto 3050 de 1997, pues los contratistas no cuentan con el RUT, desconociendo, además, que los trabajadores extranjeros no necesitan realizar dicha inscripción si su permanencia en el país no supera los seis meses.

El artículo 177-2 del ET, vigente para el momento de los hechos, exigía como requisito para la deducción de los pagos por concepto de operaciones gravadas con IVA, realizados a personas naturales no inscritas en el régimen común, la inscripción del vendedor o prestador del servicio en el régimen simplificado, so pena del rechazo de la expensa, en los siguientes términos:

«**ARTÍCULO 177-2. NO ACEPTACIÓN DE COSTOS Y GASTOS.** No son aceptados como costo o gasto los siguientes pagos por concepto de operaciones gravadas con el IVA: [...]

c) Los realizados a personas naturales no inscritas en el régimen común, cuando no conserven copia del documento en el cual conste la inscripción del respectivo vendedor o prestador de servicios en el régimen simplificado. Se exceptúan de lo anterior, las operaciones gravadas realizadas con agricultores, ganaderos y arrendadores, pertenecientes al régimen simplificado, siempre que el comprador de los bienes o servicios expida el documento equivalente a la factura a que hace referencia el literal f) del artículo 437 del Estatuto Tributario.

Sin perjuicio de lo previsto en los literales a) y b) de este artículo, la obligación de exigir y conservar la constancia de inscripción del responsable del Régimen Simplificado en el RUT, operará a partir de la fecha que establezca el reglamento a que se refiere el artículo 555-2.»

A su turno, el artículo 20 del Decreto 2788 de 2004, vigente para el año gravable en discusión, que reglamentó el artículo 555-2 del ET, disponía:

«**Artículo 20. Exigibilidad de Inscripción en el Registro Único Tributario.** Sin perjuicio de los plazos para la inscripción señalados en el artículo anterior, la exigibilidad de inscripción en el Registro Único Tributario tendrá lugar a partir de las siguientes fechas:

[...]

3. Los responsables del impuesto sobre las ventas pertenecientes al Régimen Simplificado inscritos en el Registro Nacional de Vendedores, no declarantes del impuesto sobre la renta, el 1° de julio de 2005.

Parágrafo. Las obligaciones del responsable del régimen simplificado de entregar en la primera venta o prestación de servicios a los adquirentes no pertenecientes al régimen simplificado, el documento en que conste la inscripción en dicho régimen y la exhibición en un lugar visible al público del documento en que conste su inscripción, como perteneciente al Régimen Simplificado, previstas en los numerales 2 y 4 del artículo 506 del Estatuto Tributario, serán exigibles a partir del 1° de julio de 2005.»



En cuanto a la exigibilidad de la inscripción en el régimen simplificado del vendedor o prestador del servicio para efectos de la deducción de que trata el artículo 177-2 del ET, esta Sala ha indicado³⁸:

«Conforme con el artículo 177-2 literal c) del Estatuto Tributario, cuando se trate de bienes o servicios gravados con IVA procede el rechazo de costos y gastos por pagos realizados a personas naturales que pertenezcan al régimen simplificado de IVA, si no se acredita que están inscritas en dicho régimen.»

Según el último inciso del artículo 177-2 del Estatuto Tributario, la obligación de exigir y conservar la constancia de inscripción en el RUT del responsable del régimen simplificado opera a partir de la fecha que establezca el reglamento a que se refiere el artículo 555-2 del mismo estatuto³⁹.

Por su parte, el artículo 20 del Decreto 2788 de 2004, vigente para el año gravable en discusión, que reglamentó el artículo 555-2 el E.T. dispuso lo siguiente:

«Artículo 20. Exigibilidad de Inscripción en el Registro Único Tributario. Sin perjuicio de los plazos para la inscripción señalados en el artículo anterior, la exigibilidad de inscripción en el Registro Único Tributario tendrá lugar a partir de las siguientes fechas: [...]

3. Los responsables del impuesto sobre las ventas pertenecientes al Régimen Simplificado inscritos en el Registro Nacional de Vendedores, no declarantes del impuesto sobre la renta, el 1º de julio de 2005. [...] (Subraya fuera del texto original)

De acuerdo con las normas citadas, es claro para la Sala que a partir del 1 de julio de 2005, constituye un requisito para el reconocimiento de costos y gastos, la inscripción previa en el RUT de las personas naturales pertenecientes al régimen simplificado a las que se le realicen pagos por concepto de operaciones gravadas con IVA y la conservación del documento de inscripción». (se resalta)

Conforme con lo anterior, a partir del 1 de julio de 2005 es requisito indispensable la inscripción previa en el RUT de las personas naturales pertenecientes al régimen simplificado a quienes se realicen pagos por operaciones gravadas con IVA y la conservación de este documento para el reconocimiento de la deducción.

La DIAN alega que los contratistas Rafael Osorio, Marcos Gallardo y Renato Rodríguez, para el momento en que prestaron sus servicios a Netready Colombia SAS no se encontraban inscritos en el RUT, lo que evidenció el incumplimiento del literal c) del artículo 177-2 del ET. A su turno, la actora expresa que los contratistas no tenían obligación de inscribirse en el RUT, por cuanto su permanencia en el país fue inferior a seis meses.

Respecto de las personas naturales no residentes, el artículo 10 del ET, que regula la residencia para fines tributarios, en su versión vigente para la época de los hechos prescribía:

³⁸ Sentencias del 28 de febrero de 2019, Exp. 20844, CP. Milton Chaves García y del 9 de julio de 2021, Exp. 25061, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, que reiteran la sentencia del 19 de mayo de 2016, Exp. 20389, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia.

³⁹ **Estatuto Tributario, artículo 555-2. Registro Único Tributario – RUT. Artículo adicionado por el artículo 19 de la Ley 863 de 2003.**– El Registro Único Tributario, RUT, administrado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, constituye el mecanismo único para identificar, ubicar y clasificar las personas y entidades que tengan la calidad de contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y no contribuyentes declarantes de ingresos y patrimonio; los responsables del Régimen Común y los pertenecientes al régimen simplificado; los agentes retenedores; los importadores, exportadores y demás usuarios aduaneros, y los demás sujetos de obligaciones administradas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, respecto de los cuales esta requiera su inscripción. [...]

Los mecanismos y términos de implementación del RUT, así como los procedimientos de inscripción, actualización, suspensión, cancelación, grupos de obligados, formas, lugares, plazos, convenios y demás condiciones, serán los que al efecto reglamente el Gobierno Nacional. [...]



«ARTÍCULO 10. RESIDENCIA PARA EFECTOS FISCALES. La residencia consiste en la permanencia continúa en el país por más de seis (6) meses en el año o período gravable, o que se completen dentro de éste; lo mismo que la permanencia discontinúa por más de seis meses en el año o período gravable.

Se consideran residentes las personas naturales nacionales que conserven la familia o el asiento principal de sus negocios en el país, aun cuando permanezcan en el exterior.»

Por su parte, el artículo 771-2 del ET dispone:

«ARTICULO 771-2. PROCEDENCIA DE COSTOS, DEDUCCIONES E IMPUESTOS DESCONTABLES. <Artículo adicionado por el artículo 3o. de la Ley 383 de 1997. El nuevo texto es el siguiente:> Para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, se requerirá de facturas con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) de los artículos 617 y 618 del Estatuto Tributario.

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

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

En la misma línea, el Decreto 3050 de 1997, en el artículo 3, prescribe los requisitos que se deben cumplir para la procedencia de costos cuando se realicen operaciones con no obligados a facturar, y en el artículo 5 determina qué documentos deben entenderse como equivalentes a la factura si se realizan operaciones con extranjeros sin residencia en el país, así:

«ARTÍCULO 3. REQUISITOS PARA LA PROCEDENCIA DE COSTOS, DEDUCCIONES E IMPUESTOS DESCONTABLES POR OPERACIONES REALIZADAS CON NO OBLIGADOS A FACTURAR. De conformidad con lo estipulado en el inciso 3o. del artículo 771-2 del Estatuto Tributario, el documento soporte para la procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables por operaciones realizadas con personas no obligadas a expedir facturas o documento equivalente, será el expedido por el vendedor o por el adquirente del bien y/o servicio, y deberá reunir los siguientes requisitos:

1. Apellidos y nombre o razón social y NIT de la persona o entidad beneficiaria del pago o abono.
2. Fecha de la transacción
3. Concepto
4. Valor de la operación
5. La discriminación del impuesto generado en la operación, para el caso del impuesto sobre las ventas descontable.

ARTÍCULO 5. DOCUMENTOS EQUIVALENTES A LA FACTURA. Además de los contemplados en otras disposiciones, constituyen documentos equivalentes a la factura los siguientes:

1. Los expedidos para el cobro de peajes, siempre y cuando reúnan los requisitos previstos en el artículo 17 del Decreto 1001 de 1997.
2. Los contratos celebrados con extranjeros sin residencia o domicilio en el país, en cuyo caso, para la procedencia del IVA descontable se deberá acreditar, adicionalmente, que se ha practicado la respectiva retención en la fuente».

De otro lado, el Decreto Reglamentario 1165 de 1996, en su artículo 12 establece:



«ARTÍCULO 12. CONTRATOS CON EXTRANJEROS SIN DOMICILIO O RESIDENCIA EN EL PAÍS. *Para efectos de lo dispuesto en el numeral 3o del artículo 437-2 del Estatuto Tributario, en el contrato respectivo deberá discriminarse el valor del impuesto sobre las ventas generado que será objeto de retención por parte del contratante. El contrato servirá como soporte para todos los efectos tributarios».* (Se subraya).

En el caso concreto, de los libros auxiliares de contabilidad que obran en el plenario, se observa el registro de cuentas de cobro donde el tiempo de permanencia de los contratistas supera los 6 meses así: (i) para el caso de Marcos Gallardo se contabiliza desde mayo hasta noviembre de 2012; (ii) Rafael Osorio desde abril de 2012 hasta enero de 2013 y (iii) Renato Rodríguez desde mayo a diciembre de 2012⁴⁰. De ahí que, conforme con las pruebas que se encuentran en el expediente, resulte evidente que los contratistas tuvieron un término de permanencia en el país superior a seis meses, por lo cual, en los términos del artículo 10 del ET eran residentes en Colombia en el año 2012 para efectos fiscales, de suerte que debían inscribirse en el RUT como responsables del régimen simplificado.

Ahora bien, la condición de residentes de los contratistas se materializó una vez cumplidos los seis meses de su permanencia en el país, por lo cual, durante ese lapso sería procedente la deducción. No obstante, para la procedencia de la misma, la normativa también exigía que el documento soporte -para los extranjeros sin residencia en el país era el contrato- cumpliera con los requisitos del artículo 3 del Decreto 3050 de 1997, esto es, identificación del beneficiario del pago, fecha de la transacción, concepto, valor y discriminación del impuesto.

Así, en consonancia con el artículo 12 del Decreto Reglamentario 1165 de 1996, el contrato, entendido como el documento soporte con fines fiscales, debe discriminar el valor del IVA. En ese entendido, los contratos de prestación de servicios que obran en el plenario no tienen plena eficacia jurídica para el reconocimiento de la deducción solicitada, al no estar suscrito por ninguna de las partes, ni discriminar el impuesto.

Al efecto se tiene que, como se advirtió, la actora se limitó a aducir el cumplimiento de los requisitos y que la obligación de retener fue cumplida, sin acreditarlos ni aportar la prueba de pago del IVA. De modo que, aun cuando se aceptara la condición de no residentes fiscales de tales contratistas, no se cumplen los requisitos para la deducción de la expensa solicitada.

Por lo anterior y en línea con el Tribunal, se concluye la improcedencia de la citada deducción, por cuanto de las pruebas documentales aportadas se desprende que los contratistas permanecieron en el país de manera continua durante un periodo superior a seis meses, incumpliendo los presupuestos del artículo 177-2 ET para el reconocimiento del gasto y, si en gracia de discusión se aceptara que aquellos no debían inscribirse en el RUT por no materializarse los presupuestos para ser residente fiscal, tampoco procede la deducción en tanto no se cumplieron los requisitos previstos en el artículo 3 del Decreto 3050 de 1997 para su deducción. No prospera el cargo.

En este orden, teniendo en cuenta que prospera parcialmente la apelación de la parte demandante, en tanto se reconocen en forma parcial las expensas solicitadas -gastos por arrendamiento-, se reliquidará el impuesto a cargo de la actora, así:

⁴⁰ Fils. 360-367 c.a.



NETREADY COLOMBIA SAS				
IMPUESTO SOBRE LA RENTA AÑO GRAVABLE 2012				
CONCEPTO	LIQ. PRIV ⁴¹	LIQ. RECURSO	LIQ. TRIBUNAL	C. de E.
Efectivo, bancos, ctas, inv mobiliarias	63.029.000	63.029.000	63.029.000	63.029.000
Cuentas por cobrar clientes	199.761.000	199.761.000	199.761.000	199.761.000
Activos fijos	4.426.000	4.426.000	4.426.000	4.426.000
Total patrimonio bruto	267.216.000	267.216.000	267.216.000	267.216.000
Pasivos	34.205.000	34.205.000	34.205.000	34.205.000
Total patrimonio líquido	233.011.000	233.011.000	233.011.000	233.011.000
Ingresos brutos operacionales	711.074.000	711.074.000	711.074.000	711.074.000
Total ingresos brutos	711.074.000	711.074.000	711.074.000	711.074.000
Devoluciones, descuentos y rebajas	28.437.000	28.437.000	28.437.000	28.437.000
Total ingresos netos	682.637.000	682.637.000	682.637.000	682.637.000
Gastos operacionales de ventas	587.728.000	230.120.000	254.858.000	294.215.000 ⁴²
Otras deducciones	1.725.000	1.725.000	1.725.000	1.725.000
Total deducciones	589.453.000	231.845.000	256.583.000	295.940.000
Renta líquida del ejercicio	93.184.000	450.792.000	426.054.000	386.697.000
Renta presuntiva	1.616.000	1.616.000	1.616.000	1.616.000
Renta líquida gravable	93.184.000	450.792.000	426.054.000	386.697.000
Impuesto sobre renta gravable	30.751.000	148.761.000	140.597.820	127.610.000
Impuesto neto de renta	30.751.000	148.761.000	140.597.820	127.610.000
Total impuesto a cargo	30.751.000	148.761.000	140.597.820	127.610.000
Otras retenciones	75.090.000	75.090.000	75.090.000	75.090.000
Total retenciones	75.090.000	75.090.000	75.090.000	75.090.000
Saldo a pagar por impuesto	0	73.671.000	65.507.820	52.520.000
Sanciones	3.268.000	121.278.000	113.114.820	100.127.000
Total saldo a pagar	0	194.949.000	178.622.640	152.647.000
Total saldo a favor	41.071.000	0	0	0

Sanción por inexactitud

Acorde a las consideraciones expuestas se modifica la sanción por inexactitud impuesta por la DIAN en el 100% ante el reconocimiento parcial de las deducciones solicitadas, pues quedó demostrado que la demandante incurrió en la conducta sancionable prevista en el artículo 647 del ET -inclusión de deducciones improcedentes- lo que le generó una menor carga impositiva.

En lo que respecta a la diferencia de criterios alegada como exculpante de la sanción por inexactitud prevista en el artículo 647 del ET, la Sala ha sostenido que no procede el análisis cuando el actor no ahonda en argumentos que permitan inferir las razones por las cuales su equivocación en la inclusión de costos o deducciones improcedentes -como ocurre en el caso- estuvo fundada en un error sobre el derecho aplicable, suscitado

⁴¹ Correspondiente a la declaración de corrección presentada el 19 de febrero de 2016 con ocasión del requerimiento especial.

⁴² Con el reconocimiento de la glosa por arrendamiento de \$39.357.500.



por una diferencia de criterios interpretativos de las normas⁴³. Igualmente, ha sostenido que «la mera invocación de este precepto no basta para eximir del reproche punitivo, pues su aplicación supone que esté probado en el expediente la concurrencia de la causal exculpatoria»⁴⁴.

Con todo, procede la reliquidación de la sanción por inexactitud conforme con la liquidación precedente.

LIQUIDACIÓN DE SANCIONES		
Saldo a favor liq. privada antes de sanciones	44.339.000	
Saldo a pagar C de E. antes de sanciones	52.520.000	
Base sanción por inexactitud		96.859.000
Tarifa de sanción por inexactitud		100%
Sanción de inexactitud		96.859.000
(+) Sanción liquidada contribuyente		3.268.000
Total sanciones		100.127.000

Acorde con lo aducido se modificará la sentencia apelada que anuló parcialmente los actos acusados, en cuanto al restablecimiento del derecho, para tener como liquidación la inserta en precedencia. En lo demás, se confirmará.

Con fundamento en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso⁴⁵, no se condenará en costas en esta instancia, por no hallarse probadas.

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

FALLA:

1.- MODIFICAR los ordinales primero y segundo de la parte resolutive de la sentencia del 3 de julio de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, los cuales quedan así:

PRIMERO: DECLARAR la nulidad parcial de la Resolución 3224120160000120 del 28 de junio de 2016 -contentiva de la liquidación oficial de revisión- proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá y de su confirmatoria, la Resolución 004440 del 22 de junio de 2017 emitida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN.

SEGUNDO. A título de restablecimiento del derecho tener como liquidación del impuesto sobre la renta y complementarios a cargo de Netready Colombia SAS, por el año gravable 2012, la contenida en la parte motiva de esta providencia.

⁴³ Sentencia del 24 de junio de 2021, Exp. 24704, que reiteró la sentencia del 11 de junio de 2020, 21640, Exp. 21640, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez.

⁴⁴ Sentencias del 11 de junio de 2020 y 1 de julio de 2021, Exps. 21640 y 23951, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez.

⁴⁵ Código General del Proceso «Art. 365. *Condena en costas. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia en la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas: 1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código. 5). En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas (...)* 8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación».



Radicación: 25000-23-37-000-2017-01650-01(25546)
Demandante: NETREADY COLOMBIA SAS

2.- CONFIRMAR en lo demás la sentencia apelada.

3.- Sin condena en costas en esta instancia.

Notifíquese, comuníquese y devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase. La anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA
Salva voto parcial

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO