



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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., nueve (9) de noviembre de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2018-00216-01 (27173)
Demandante: UNISYS DE COLOMBIA SA
Demandado: DIAN
Temas: Renta 2010. Activos poseídos en Colombia por sucursales extranjeras. Cuentas por cobrar a vinculados económicos. Ingresos derivados de la prestación de servicios en el exterior. Regla de fuente. Registro de contrato de asistencia técnica

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por las partes, demandante y demandada, contra la sentencia del 19 de agosto de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que en la parte resolutive dispuso:

«PRIMERO: Se DECLARA LA NULIDAD PARCIAL de la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412016000077 del 17 de noviembre de 2016 y la Resolución 009029 de 17 de noviembre de 2017, actos por medio de los cuales, la DIAN modificó la declaración privada del impuesto sobre la renta del año gravable 2010 presentada por la sociedad UNISYS DE COLOMBIA S.A, de conformidad con lo expuesto en las consideraciones.

En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho, se tendrá como liquidación del impuesto sobre la renta por el año gravable 2010 a cargo de la sociedad UNISYS DE COLOMBIA S.A, la practicada por la Sala.

SEGUNDO: Se niegan las demás pretensiones de la demanda.

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

ANTECEDENTES

El 12 de abril de 2011, UNISYS DE COLOMBIA SA presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2010, en la que registró cuentas por cobrar a clientes por \$48.683.923.000, ingresos brutos operacionales de \$4.075.772.000, costos de venta por \$34.356.754.000 y un total saldo a favor de \$5.809.504.000¹, devuelto mediante Resolución 6282-1821 del 26 de diciembre de 2011.

Previo requerimiento especial y respuesta, el 17 de noviembre de 2016, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Grandes Contribuyentes expidió la Liquidación Oficial de Revisión 312412016000077², mediante la cual incrementó las

¹ Fl. 77 cp.

² Fls. 77 a 98 cp.



cuentas por cobrar a clientes a \$55.731.029.000 y los ingresos brutos no operacionales a \$4.298.987.000, disminuyó costos de venta a \$27.134.320.000, impuso sanción por inexactitud de \$7.652.174.000, y liquidó el total saldo a pagar en \$6.625.279.000.

Contra el acto de determinación se interpuso recurso de reconsideración, decidido por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN en la Resolución 009029 del 17 de noviembre de 2017³, en el sentido de modificar la liquidación de revisión para aplicar favorabilidad a la sanción por inexactitud (\$4.782.609.000), y fijar un total saldo a pagar de \$3.755.714.000.

DEMANDA

La demandante, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, formuló las siguientes pretensiones⁴:

«IV. PRETENSIONES

A. Nulidad de los actos administrativos:

1. Que se declare la nulidad total de la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412016000077 del 17 de noviembre de 2016, expedida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN.
2. Que se declare la nulidad total de la Resolución que resolvió el recurso de reconsideración No. 009029 del 17 de noviembre de 2017, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN.

B. A título de restablecimiento del derecho se reconozca:

1. Que la declaración privada del impuesto sobre la renta por el año gravable 2010 presentada con número de formulario 1101600774312 y adhesivo No. 91000108875519 se encuentra en firme.
2. Que al declararse la firmeza de la declaración privada se reconozca la titularidad de Unisys sobre el saldo a favor solicitado en devolución y contenido en la declaración privada de renta por el año gravable 2010 presentada con número de formulario 1101600774312 y adhesivo No. 91000108875519.

C. Condena en costas:

Que se condene en costas al demandado en virtud de la ilegalidad de los actos y, en el evento de no acceder a las pretensiones de la presente demanda, no se condene en costas a la parte demandante 4; lo anterior, en virtud de los fundamentos contemplados en el acápite VIII de este medio de control.»

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículos 13 y 230 de la Constitución Política
- Artículo 103 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo
- Artículo 191 del Código General del Proceso

³ Fls. 98 a 128 vto. cp.

⁴ Fls. 4 a 5 cp.



- Artículos 239-1, 261, 265-4, 647, 745 y 749 del Estatuto Tributario
- Decisión CAN 578
- Artículo 12 de la Decisión 291 de 1991
- Artículo 62 del Decreto 2649 de 1993
- Artículo 67 del Decreto 187 de 1975
- Decreto 259 de 1991.

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

Los actos adolecen de falsa motivación, desconocen la jurisprudencia⁵ y la normativa superior, pues conforme al numeral 4.º del artículo 265 del Estatuto Tributario, las sucursales de sociedades extranjeras no deben incluir en el patrimonio bruto las cuentas por cobrar a sus vinculados económicos en el exterior.

Las cuentas por cobrar debatidas no corresponden a «fondos», sino a «derechos de crédito», según la distinción hecha por la jurisprudencia sobre la materia. No es cierto que exista confesión por parte de la sociedad y aceptación de la glosa formulada, pues la DIAN tomó de forma aislada apartes de la respuesta al requerimiento especial, desconociendo la indivisibilidad de la confesión y que existen pruebas que desvirtúan las conclusiones de esa entidad. Se omitió valorar las pruebas que soportan el monto declarado por concepto de cuentas por cobrar, lo que configura falta de motivación.

La adición de renta líquida por omisión de activos no es procedente, por: *i)* interpretación errónea del artículo 239-1 del Estatuto Tributario, que solo aplica en casos de activos omitidos en periodos no revisables; *ii)* falsa motivación por indebida valoración probatoria; *iii)* violación a los principios de *in dubio pro contribuyente*, pues ante las afirmaciones de la DIAN de que «no se encuentra probado», se debía resolver la duda a favor del contribuyente, y *non bis in idem*, porque los supuestos activos omitidos en periodos no revisables, generaron renta líquida en los años 2002 a 2005 y 2009, con lo cual no procede llevarlos como renta líquida, nuevamente, en el año fiscalizado y, *iv)* desconocimiento del precedente *administrativo*, pues bajo circunstancias fácticas y jurídicas, pero del año 2004, la Administración aceptó la tesis defendida por la sucursal.

No procede la adición de ingresos por *mark-up*, que es un concepto integrado en el valor general de lo percibido por el servicio principal que prestó la sucursal a sus vinculadas económicas en el exterior, no incluido en la declaración por tratarse de una porción del ingreso que también es de fuente extranjera y no tiene costos asociados en Colombia. Teniendo en cuenta que la Administración admite que el servicio principal se prestó en el exterior, el *mark-up* debe seguir la misma suerte, por ser un ingreso accesorio.

Los costos de venta declarados son procedentes y la Administración se equivoca al exigir que el registro del contrato sea previo al giro de las divisas, desconociendo los pronunciamientos del Consejo de Estado. El único requisito exigible es el registro del contrato, y no de las prórrogas; adicionalmente, no todos los pagos al exterior (\$7.222.433.943) fueron por una asistencia técnica que exigiera el registro del contrato y, aun así, se aportó constancia de dicho registro por US\$2.200.000, equivalente a \$4.329.820.000. También se allegó constancia del rechazo del registro de los restantes \$2.892.613.943, los cuales corresponden a servicios prestados que, por no comportar

⁵ La sentencia del 5 de abril de 2018, exp. 19501, CP. Milton Chaves García, resolvió un asunto con identidad fáctica y jurídica, seguido entre las mismas partes, respecto del impuesto sobre la renta del año gravable 2003, y, por tanto, resulta aplicable al caso concreto.



asistencia técnica o importación de tecnología, no requieren registro para la procedencia del costo.

La sanción por inexactitud es improcedente, pues la conducta de la contribuyente no se enmarca en los supuestos sancionables. La sanción se impuso con fundamento en criterios objetivos y se evidencia diferencia de criterios.

Se debe condenar en costas *-agencias en derecho-* a la DIAN por desconocer la ley y la jurisprudencia y no motivar debidamente sus actos.

OPOSICIÓN

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

Las cuentas por cobrar con vinculados en el exterior son fondos poseídos en el país que deben incluirse en el patrimonio bruto de la sucursal, y según los artículos 261, 265 y 287 del Estatuto Tributario, las deudas con vinculados que obedezcan al giro ordinario de los negocios se declaran en el patrimonio de la sociedad. Las cuentas por cobrar de la sucursal no se enmarcan en las excepciones del artículo 266 *ib*, pues conforme al precedente, las deudas de las sucursales con la casa matriz integran el patrimonio común de las vinculadas y deben ser declaradas. Las sentencias citadas en la demanda no guardan identidad fáctica y jurídica con el caso.

La omisión en el reporte de cuentas por cobrar a vinculadas económicas en el patrimonio bruto de la sucursal, constituye renta líquida gravable conforme al artículo 239-1 del Estatuto Tributario. Los montos adicionados corresponden a periodos no revisables; el libro oficial mayor y balance aportado está a nivel de subcuenta sin terceros, lo cual impide verificar los saldos de cuentas por cobrar a vinculadas por los años 1996 a 2010. Por ello procede la adición de la renta líquida gravable.

Los ingresos obtenidos por *mark-up* son de fuente nacional, sin que ello dependa del lugar de facturación, cobro o prestación del servicio, sino de la clase de servicio prestado. Como en el objeto social de la sociedad se establece la prestación de servicios técnicos, así estos se suministren desde el exterior se trata de ingresos de fuente nacional, conforme al artículo 24 del Estatuto Tributario.

Según las normas que regulan la materia, para la procedencia de costos y deducciones por pagos relacionados con contratos de asistencia técnica, se deben cumplir las exigencias del artículo 107 del Estatuto Tributario, y el registro del contrato y sus prórrogas ante la DIAN. Ante la ausencia del registro de la prórroga del contrato, sobre el cual se realizaron los pagos discutidos, así fuera extemporáneo, procede el rechazo de los costos declarados.

La sanción por inexactitud es procedente, pues al omitirse la inclusión de cuentas por cobrar en el patrimonio se modificó la renta líquida gravable, se omitieron ingresos no operacionales y se declararon costos improcedentes, lo que configuró la inclusión de datos equivocados que derivaron en un menor saldo a pagar. No procede la condena en costas, por tratarse de un asunto de interés público.



TRÁMITE PROCESAL EN PRIMERA INSTANCIA

Mediante providencia del 12 de febrero de 2022, el *a quo* prescindió de las audiencias inicial y de pruebas, decretó como pruebas las aportadas por las partes en la demanda y su contestación y fijó el litigio en determinar la legalidad de los actos administrativos demandados. Se corrió traslado a las partes y al Ministerio Público para alegar y rendir concepto, respectivamente.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca anuló parcialmente los actos demandados y no condenó en costas, por las siguientes consideraciones:

Unisys de Colombia SA (*hoy Unisys de Colombia LLC*) es una sociedad constituida mediante escritura pública 3457 del 25 de julio de 1952, en Wilmington, Delaware, EE.UU, y desarrolla su objeto social en Colombia a través de una sucursal. Es un hecho aceptado por las partes que se trata de una sociedad domiciliada en el exterior.

La adición en el patrimonio bruto por cuentas por cobrar a vinculados económicos en el exterior (\$7.047.106.000) es improcedente, porque conforme al precedente del Consejo de Estado, las cuentas por cobrar soportadas en facturas pertenecen a la categoría de inversiones (*derechos de crédito*), sin que aplique el tratamiento previsto para fondos extranjeros. Bajo el entendido de que las sucursales de sociedades extranjeras solo están sometidas a tributación en renta respecto de los ingresos de fuente nacional y los activos poseídos en el país, la adición de las cuentas por cobrar a vinculadas en el exterior es improcedente. Así, como no se configuró omisión de activos, no se estudia la adición de renta líquida gravable prevista en el artículo 239-1 del Estatuto Tributario.

La adición de ingresos operacionales por *mark-up* (\$223.215.000) es procedente, al no existir certeza de que el contrato de servicio técnico recayó únicamente sobre la reparación y mantenimiento de equipos, requisito para ser considerado como ingreso de fuente extranjera; por el contrario, se observa la prestación de un servicio genérico. Adicionalmente, como la demandante tenía la carga de la prueba y no demostró que el ingreso originado por el servicio prestado es de fuente extranjera, se mantiene la connotación de ingreso de fuente nacional.

Respecto de los costos de ventas rechazados (\$7.222.434.000) y conforme a la doctrina DIAN, no se requiere registrar la renovación de los contratos de importación de tecnología. Aun así, se probó el registro del contrato con Unisys Corporation y de sus prórrogas, del cual se derivaron los pagos discutidos. El rechazo es improcedente.

Se justifica la sanción por inexactitud, pues la actora omitió ingresos por *mark-up*, lo que derivó en un menor saldo a pagar. No se condena en costas, pues no se demostraron.

RECURSOS DE APELACIÓN

La **demandante** interpuso recurso de apelación, con fundamento en lo siguiente:



La DIAN no cuestionó el tratamiento contable y fiscal dado a los ingresos por los servicios principales que la sucursal prestó a sus vinculadas en el exterior, que eran de fuente extranjera, lo que implica que el ingreso por *mark-up* también lo era, por ser accesorio del servicio principal. El *a quo* se apartó del objeto del litigio, al concluir que los ingresos son de fuente nacional, por considerar que la sucursal no probó que el servicio técnico que prestó a sus vinculadas era de reparación y mantenimiento de equipos. El Tribunal no analizó que el *mark-up* es un mayor valor que se adiciona al costo base para establecer el valor total del servicio, y como el servicio se prestó en el exterior, era un ingreso de fuente extranjera; tampoco verificó el tratamiento contable otorgado al valor del *mark-up* y se limitó a señalar que el registro contable no es óbice para desconocer la fuente del ingreso.

La sanción por inexactitud es improcedente, por evidenciarse error de apreciación y diferencia de criterios. Hay lugar a condenar en costas, conforme a las pruebas del expediente que demuestren su causación.

La **DIAN** interpuso recurso de apelación, por las siguientes razones:

El artículo 265-5 del Estatuto Tributario define como poseídos en el país los fondos que el contribuyente tiene en el exterior, vinculados al giro ordinario de los negocios.

Conforme al artículo 287 *ib.*, las deudas entre vinculadas económicas constituyen patrimonio propio de la sucursal. La finalidad del legislador es evitar que a través de préstamos por parte de vinculados económicos, se afecte en forma negativa la base gravable del impuesto sobre la renta.

Las cuentas por cobrar a filiales de la casa matriz con residencia en el exterior no pueden entenderse como patrimonio poseído en el exterior, ya que el servicio profesional se prestó por personal remitido por la sucursal y facturado y contabilizado en Colombia.

Al omitirse el registro de las cuentas por cobrar a vinculados económicos, procede la adición de renta líquida gravable conforme al artículo 239-1 del Estatuto Tributario, en los montos correspondientes a periodos no revisables. Además, como el libro oficial mayor y balance aportado estaba a nivel de subcuenta sin terceros, no fue posible verificar los saldos de cuentas por cobrar a vinculadas por los años 1996 a 2010, y por ello procedía la adición de la renta líquida gravable.

El rechazo de los costos de venta se dio por no registrarse la prórroga del contrato de asistencia técnica, ni antes ni después de la realización de los pagos.

La sanción por inexactitud debe mantenerse en los términos de los actos acusados.

TRÁMITE PROCESAL EN SEGUNDA INSTANCIA

La demandante se pronunció sobre el recurso de apelación interpuesto por la DIAN dentro del término previsto en el artículo 247-4 del CPACA. Solicitó desestimar los argumentos de la DIAN, reiterando, en lo sustancial, lo señalado en la demanda y en la apelación contra el fallo de primera instancia. **El Ministerio Público** guardó silencio.



CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios de UNISYS DE COLOMBIA SA, correspondiente al año gravable 2010.

En los términos de los recursos de apelación interpuestos por las partes, demandante y demandada, se debe establecer sí: *i)* las cuentas por cobrar a vinculadas en el exterior forman parte del patrimonio de la sucursal; *ii)* existen activos omitidos que constituyan renta líquida gravable para la actora; *iii)* los ingresos por *mark-up* son de fuente nacional; *iv)* se cumplió el requisito del registro del contrato de asistencia técnica y; *v)* hay lugar a imponer sanción por inexactitud.

En vista de que ambas partes presentaron recurso de apelación contra el fallo de primera instancia, se resolverá sin limitaciones sobre los puntos apelados, conforme a lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 328 del CGP.

Cuentas por cobrar a vinculadas sin domicilio fiscal en Colombia

La DIAN sostiene que, como las cuentas por cobrar discutidas se entienden poseídas en Colombia en el año 2010, debieron incluirse en el patrimonio bruto de la actora; los activos supuestamente omitidos eran fondos a la luz del artículo 265-5 del ET y, constituían saldos con la casa matriz o sus filiales, al tenor del artículo 287 *ib*.

Señala que, por tratarse de títulos de crédito, esas cuentas constituyen fondos en el extranjero vinculados al giro ordinario de los negocios de la sucursal en Colombia, por lo que cumplen los supuestos del artículo 265-5 del ET para estar sometidas a tributación en el país. En contraste, la demandante alega que las referidas cuentas por cobrar no son fondos vinculados al giro de sus negocios en el país, sino derechos de crédito que no se registran en el patrimonio bruto de la sucursal.

Sobre la inclusión en el patrimonio bruto de las cuentas por cobrar a vinculadas económicas en el exterior, la Sala⁶ fijó su criterio de decisión en casos promovidos entre las mismas partes, con identidad fáctica y jurídica que, en lo pertinente, se reiterarán.

Para efectos fiscales, y en particular del impuesto sobre la renta, el artículo 261 del Estatuto Tributario, vigente para el periodo gravable en discusión, establecía que el patrimonio bruto está constituido por el total de los bienes y derechos apreciables en dinero poseídos por el contribuyente en el último día del año o periodo gravable.

Esa norma disponía que, en el caso de **las sucursales de sociedades extranjeras**, el patrimonio no incluye los bienes poseídos en el exterior y, por tanto, **deben declarar en su patrimonio únicamente los bienes poseídos en el país**, conforme a las reglas establecidas en el artículo 265 del ET⁷:

⁶ Sobre las cuentas por cobrar a vinculados económicos, se reiteran las sentencias del 27 de marzo de 2014, exp. 17714, CP. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; 13 de diciembre de 2017, exp. 19747, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez; 5 de abril de 2018, exp. 19501, CP. Milton Chaves García; y 26 de febrero de 2020, exp. 22727, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez y 2 de diciembre de 2021, exp. 25405, CP. Milton Chaves García.

⁷ «Artículo 265. Bienes poseídos en el país. Se entienden poseídos dentro del país:

1. Los derechos reales sobre bienes corporales e incorporales ubicados o que se exploten en el país. (...)

4. **Los demás derechos de crédito, cuando el deudor tiene residencia o domicilio en el país** y salvo cuando se trate de créditos transitorios originados en la importación de mercancías o en sobregiros o descubiertos bancarios.» Se resalta.



Sobre la naturaleza de las cuentas por cobrar a vinculadas, la Sección precisó que «*son derechos de crédito*», por lo que resulta aplicable el artículo 265 numeral 4 del ET, y que no operaba el artículo 265 numeral 1 *ib.*, porque una cuenta por cobrar **es un derecho de crédito** o derecho personal y no un derecho real, conforme a lo señalado en los artículos 665 y 666 del Código Civil.

Atendiendo la normativa aplicable, esta Corporación determinó que «*las cuentas por cobrar soportadas en facturas pertenecen a la categoría de inversiones (constituidas como derechos de crédito), de modo que no les es aplicable el tratamiento fiscal previsto para fondos extranjeros por el ordinal 5.º del artículo 265 del ET*». Se resalta.

Lo anterior, desestima el argumento de la demandada, en el cual señala que las cuentas por cobrar debatidas corresponden a «*fondos*» vinculados al giro ordinario de los negocios de la sucursal en Colombia.

Así pues, el artículo 265 numeral 4 del ET establece que los derechos de crédito se consideran poseídos en Colombia, **cuando el deudor tiene residencia o domicilio en el país** y, en ese contexto, es un hecho no discutido por las partes que las cuentas por cobrar de la actora, sucursal de sociedad extranjera, corresponden a servicios prestados a vinculadas económicas sin domicilio en Colombia, como reseñó la demandante, así:

Sociedad	Domicilio	Prueba
Unisys Chile Corp	Chile	Certificado de constitución, apostilla, traducción oficial
Unisys Brasil Ltda	Brasil	Certificado de constitución, apostilla, traducción oficial
Unisys Corp	Estados Unidos	Estatutos, apostilla, traducción oficial
Unisys de Centro América (Costa Rica)	Costa Rica	Estatutos, apostilla, traducción oficial
Unisys de México S.A. de C.V.	México	Estatutos, apostilla, traducción oficial
Unisys de Venezuela CA	Venezuela	Acta de Constitución, apostilla, acuerdo de fusión y acta de asamblea
Unisys del Perú L.L.C.	Perú	Documento Constitutivo, legalizado y apostillado
Unisys Puerto Rico Inc.	Puerto Rico	Acta de Constitución, Apostilla y Certificado de la Oficina de Sociedades, Valores y Licencias Comerciales, Apostilla
Unisys Sudamericana Ltd (Uruguay)	Uruguay	Acta notarial de Constitución, legalizado y apostillado
Unisys Sudamericana SRI (Argentina)	Argentina	Acta de Constitución, enmiendas, apostilla, traducción oficial

Por ello, comoquiera que las deudoras no tienen domicilio en el país, las cuentas por cobrar no se consideran poseídas en Colombia, y, en consecuencia, no hacen parte del patrimonio de la sucursal.

Ahora bien, la demandada, en el recurso de apelación, defiende los actos acusados basándose en las previsiones del artículo 287 del ET, que para la ocurrencia de los hechos en controversia establecía⁸:

«**Artículo 287.** Deudas que constituyen patrimonio propio. Inciso modificado por el artículo 9 de la Ley 1370 de 2009. Las deudas que por cualquier concepto tengan las agencias, sucursales, filiales o compañías que funcionen en el país, para con sus casas matrices extranjeras o agencias, sucursales, o filiales de las mismas con domicilio en el exterior, y las deudas que por cualquier concepto tengan los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios en Colombia con los vinculados económicos o partes relacionadas del exterior de que trata el Artículo 260-1, se considerarán para efectos tributarios como patrimonio propio de las agencias, sucursales, filiales o contribuyentes del impuesto sobre la renta en Colombia.

⁸ El artículo 287 del ET fue derogado por el artículo 198 de la Ley 1607 de 2012.



Adicionado por el artículo 17 de la Ley 49 de 1990. *Los saldos contables débitos o créditos que tengan las sucursales de sociedades extranjeras con su casa principal o agencias o sucursales de la misma, no constituyen deuda entre las mismas, harán parte de su patrimonio y no darán lugar a costo o deducción.*

Parágrafo adicionado por el artículo 112 de la Ley 223 de 1995. *Constituyen pasivos, para todos los efectos, los saldos pendientes de pago al final del respectivo ejercicio, que den lugar a costos o deducciones por intereses y demás costos financieros, incluida la diferencia en cambio, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 124-1 de este Estatuto». Se Subraya.*

Según el inciso primero del artículo 287 ET, las deudas deben contraerse por agencias, sucursales y filiales con la respectiva **casa matriz** extranjera o con las agencias, sucursales y filiales de dicha casa matriz⁹. En cambio, el inciso segundo del citado artículo dispone que los saldos créditos o débitos deben ser de la sucursal de la sociedad extranjera constituida en Colombia (*no alude ni a agencias ni a filiales*). Y, tales saldos débitos o créditos deben tenerse con la **casa principal** o con las agencias y sucursales de dicha casa principal (*no alude a las filiales*)¹⁰.

Sobre el alcance del inciso segundo del artículo 287 del ET, en un caso seguido entre las mismas partes por otro periodo gravable, la Sala resaltó que «*está acreditado que los saldos objeto de discusión son debidos a la sucursal demandante por entidades que, a pesar de pertenecer a su mismo grupo empresarial, no pueden identificarse con la casa principal ni agencias o sucursales de aquella, en los términos prescritos por el inciso segundo del artículo 287 del ET. Lo anterior, puesto que, según los reconoce la propia demandada en los actos enjuiciados y en la contestación de la demanda (ff. 85 y 812 respectivamente), las deudoras de la parte actora son subordinadas de la casa matriz de la sociedad extranjera [también lo reconoce en el sub-lite] y no de la casa principal de la parte actora*»¹¹. Se resalta.

Y que, «*a la luz del criterio jurisprudencial construido por esta corporación, no es dable concluir que las acreencias objeto de pronunciamiento constituyeran patrimonio poseído en Colombia por la sucursal demandante, en la medida en que el inciso segundo del artículo 287 ET - vigente para el momento en que ocurrieron los hechos sujetos a debate- se refería en forma exclusiva a los saldos débitos o créditos que tuviera la sucursal establecida en Colombia con su casa principal o con las agencias y sucursales de esta última*».

En consecuencia, comoquiera que la casa principal de la demandante es Unisys de Colombia – Delaware, y las vinculadas con las que celebró operaciones son filiales o subsidiarias de Unisys Corporation (*casa matriz*), no aplica el inciso segundo del artículo 287 del ET¹². No prospera el cargo.

En ese orden de ideas, como las cuentas por cobrar no fueron poseídas en Colombia, por sustracción de materia la Sala se releva de estudiar si la omisión de dichos activos constituye renta líquida gravable especial en el período discutido.

Ingresos no operacionales por *mark up*

Respecto de la adición de ingresos no operacionales por *mark-up* (\$223.215.000), por la prestación de servicios a vinculadas en el exterior, la actora señaló que eran rentas de fuente extranjera, por estar asociadas a un servicio principal prestado en el extranjero, no sometidas a imposición en Colombia. Por su parte, la DIAN alegó que el margen de

⁹ Sentencia del 13 de diciembre de 2017, exp. 19747, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez.

¹⁰ Ibidem.

¹¹ Sentencia del 26 de febrero de 2020, exp. 22727, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez.

¹² En idéntico sentido se resolvió en la sentencia del 5 de abril de 2018, exp. 19501, CP. Milton Chaves García. Actor: Unisys de Colombia.



utilidad o *mark up* es de fuente nacional, pues según el objeto social la compañía presta servicios técnicos que, aunque se ejecuten en el exterior, son ingresos de fuente nacional. Sobre este tema, la Sección tuvo la oportunidad de pronunciarse en un asunto con similares circunstancias fácticas y jurídicas que, en lo pertinente, se reiterará¹³.

Las partes coinciden en que la contribuyente prestó servicios en el exterior; sin embargo, la demandada dedujo, al verificar el objeto social de la compañía, que la prestación del servicio obedecía a un servicio técnico, sin determinar con certeza la naturaleza de los servicios prestados.

No debe perderse de vista que, conforme lo ha señalado esta Sección¹⁴, cuando se trate de la adición de ingresos, corresponde a la Administración la carga de la prueba, conforme con el artículo 167 del CGP, aplicable por disposición del artículo 742 del ET, pues estaba invocando a su favor la modificación del aspecto positivo de la base gravable; por lo tanto, en ejercicio de su potestad de fiscalización, le correspondía agotar una actividad de verificación suficiente respecto de la determinación, en este caso, de la naturaleza de los servicios prestados y si se trataba o no de un ingreso de fuente nacional, y no lo hizo.

En ese contexto, obra en el expediente un dictamen pericial aportado por la actora¹⁵, que acredita que los ingresos por concepto de *mark-up* corresponden al mayor valor recibido por servicios prestados a las vinculadas económicas de la sucursal en el exterior, que generaron ingresos de fuente extranjera. De manera que, en casos como el presente, la operación económica debe valorarse en su integridad, razón por la cual, si los ingresos del servicio principal son de fuente extranjera, el *mark-up* tiene la misma connotación.

Así las cosas, como ocurrió en el caso que se reitera, la Sala se atiene a la regla general de la fuente fijada en el inciso primero del artículo 24 del ET, conforme a la cual, solo son de fuente nacional los ingresos provenientes «de la explotación de bienes materiales e inmateriales dentro del país y la prestación de servicios dentro de su territorio, de manera permanente o transitoria, con o sin establecimiento propio».

Comoquiera que las sucursales de sociedad extranjera tributaban en Colombia únicamente con respecto de sus ingresos de fuente nacional, concluye la Sala que la adición de ingresos por la prestación de servicios en el exterior no es procedente. En consecuencia, prospera el cargo de apelación de la demandante.

Validez del registro de contratos de asistencia técnica

La DIAN rechazó costos de venta (\$7.222.434.000), porque no se demostró el registro ante la autoridad competente de la prórroga del contrato de asistencia técnica que dio origen a la erogación. En oposición, la demandante sostuvo que registró todos los contratos de asistencia técnica que suscribió, sin que se exija su registro en un plazo perentorio, y que no es obligatorio registrar las prórrogas. El Tribunal señaló, con base en la doctrina de la DIAN, que no era obligación registrar las prórrogas de los contratos, y que, en todo caso, la demandante acreditó los respectivos registros.

¹³ Sentencia del 26 de febrero de 2020, exp. 22727, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez.

¹⁴ Al respecto, ver, entre otras, sentencia del 4 de mayo de 2023, exp. 26349, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹⁵ F. 556 cp.



Sobre la obligación del registro de los contratos de asistencia técnica e importación de tecnología, el artículo 67 del Decreto 187 de 1975 establece:

«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, 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.»

Por su parte, la Decisión 291 de 1991 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena que actualizó el Régimen Común de Tratamiento a los Capitales Extranjeros y sobre Marcas, Patentes, Licencias y Regalías, dispuso lo siguiente en lo referente a la importación de tecnología:

«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.»

La Decisión 291 fue reglamentada por el Decreto 259 del 12 de febrero de 1992, así:

«ARTICULO 1o. 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.

PARAGRAFO. 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 2º 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 [...].»

Mediante Decreto 4149 de 2004, el Gobierno creó la Ventanilla Única de Comercio Exterior (VUCE), administrada por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, entidad que tuvo a su cargo el registro de los contratos de tecnología hasta el traslado de esa competencia a la DIAN mediante el Decreto 4176 de 3 de noviembre de 2011.

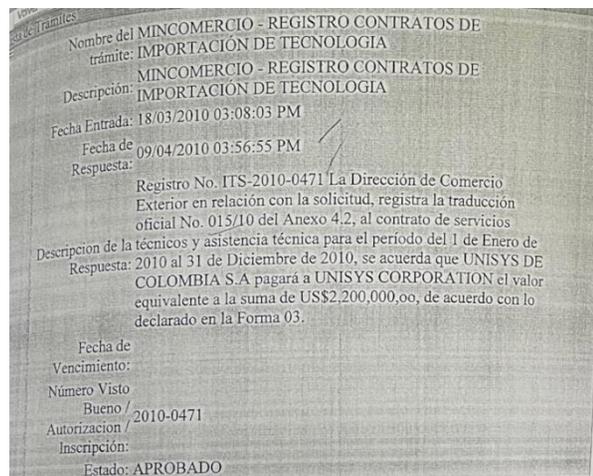
Esta Corporación precisó que no es una exigencia legal contenida en la Decisión 291 de la CAN o en el Decreto 259 de 1992, que los contratos de importación de tecnología deban registrarse ante la autoridad competente en un plazo perentorio, **ni que deban registrarse de forma previa a la solicitud de la deducción que de este se desprenda**. Sin embargo, aclaró que la finalidad del artículo 67 del Decreto 187 de



1975, para efectos de la deducción de dichos pagos, es demostrar tanto la existencia del contrato como su respectivo registro¹⁶.

En el expediente se observa que la sucursal suscribió un acuerdo de servicio y asistencia técnicos el 1.º de enero de 1999, con Unisys Corporation, cuya contraprestación o precio se fijaría anualmente. A partir de dicho acuerdo, anualmente se expedía el respectivo contrato. La contraprestación y precio eran aspectos que se consignaban en los anexos de los contratos. Tales anexos, se registraban en la Dirección General de Comercio Exterior¹⁷, con la finalidad de cumplir el requisito previsto en el artículo 67 del Decreto 187 de 1975, y demás normas señaladas.

En el caso concreto, para el año 2010, la contribuyente registró ante el Ministerio de Industria, Comercio y Turismo, el anexo 4.2, correspondiente al Contrato de Servicio Técnico y Asistencia Técnica entre Unisys Corporation y Unisys de Colombia SA, documento en el cual consta el valor a pagar (US\$2.200.000), que fue solicitado como costo de venta en la declaración cuestionada¹⁸.



Así pues, no le asiste razón a la DIAN al rechazar los costos de venta declarados, pues no se puede desconocer que el anexo 4.2 registrado hace parte integral del contrato de asistencia técnica que reclama la DIAN, y es en dicho anexo donde se fija el precio del servicio prestado, que posteriormente fue solicitado por la contribuyente como costo de venta. Adicionalmente, obra prueba de los registros efectuados por la actora de los años 2002 a 2009 (*excepto en el 2003*), del respectivo anexo 4.2 de los contratos, acreditando el requisito previsto en la norma, aspecto aceptado por la Administración.

En ese orden de ideas, se cumplió la obligación de realizar el registro del contrato para la procedencia de los costos de venta declarados en el año 2010 (\$4.329.820.000).

Por lo demás, se observa que la DIAN, al exigir el registro de la prórroga del contrato, fundó la motivación de la liquidación de revisión en el numeral 5.5 de la Circular 027

¹⁶ Sentencia del 1.º de junio de 2016, exp. 20351, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia. Ver también sentencias del 28 de noviembre de 2019, exp. 23344, CP. Milton Chaves García, y del 1.º de julio de 2021, exp. 23951, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez. Reiteradas en sentencia del 10 de noviembre de 2022, exp. 25718, CP. Milton Chaves García.

¹⁷ Fls. 522 a 555 cp.

¹⁸ Conforme a lo declarado por concepto de costos de venta, los \$4.329.820.000, corresponden a pagos efectuados por el contrato de asistencia técnica suscrito con Unisys Corp.



del 2009, proferida por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo¹⁹, disposición que fue parcialmente anulada por esta Corporación en sentencia del 30 de octubre de 2019²⁰. Por ello, al tratarse de una decisión que tiene jurídicos inmediatos sobre situaciones jurídicas no consolidadas²¹, como la aquí debatida, se considera que el acto principal acusado, en esta glosa, adolece de falsa motivación.

Respecto de los restantes \$2.892.613.943, la actora aportó constancia de que intentó registrar el contrato que dio origen a dichos costos y que fue rechazado por la Dirección General del Ministerio de Comercio, por tratarse de servicios de naturaleza administrativa. En efecto, los contratos de gestión administrativa -*contabilidad, recursos humanos, nómina, entre otros*²²-, no requieren registro ante la autoridad competente, por no comprender transferencia de tecnología, ni tratarse de servicios de asistencia técnica²³. De igual forma, se advierte que la demandante aportó con el recurso de reconsideración facturas para soportar la prestación de servicios administrativos; sin embargo, la Administración no se pronunció sobre tales documentos y mantuvo la glosa insistiendo en la ausencia del registro como si se tratara de servicios de asistencia técnica. No prospera la apelación y se aceptarán los costos de venta por \$7.222.434.000.

En consecuencia, la Sala revocará la sentencia apelada. En su lugar, anulará en su totalidad los actos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, declarará la firmeza de la declaración privada del impuesto sobre la renta del año gravable 2010, presentada por la demandante. Se negarán las demás pretensiones comoquiera que el proceso de determinación no es la instancia para pronunciarse sobre la devolución del saldo a favor declarado.

Finalmente, de conformidad con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso²⁴, no se accederá a la condena en costas en ambas instancias (*agencias en derecho y gastos del proceso*) solicitada por la demandante, comoquiera que no se encuentran probadas en el proceso.

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

¹⁹ Ver páginas 32 a 34 de la Liquidación Oficial de Revisión 312412016000077 del 17 de noviembre de 2016.

²⁰ Exp. 22877, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

²¹ Sobre los efectos de sentencias de nulidad de actos generales sobre las situaciones jurídicas no consolidadas, ver, entre otras, las sentencias del 23 de julio de 2009, exp. 16404, CP. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; del 11 de marzo de 2010, exp. 17617, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia; del 16 de junio de 2011, exp. 17922, CP. William Giraldo Giraldo; del 3 de julio de 2013, exp. 19017, CP. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; del 26 de febrero de 2014, exp. 19684, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia y del 8 de febrero de 2018, exp. 21803, CP. Milton Chaves García. Reiteradas en sentencia del 9 de febrero de 2023, exp. 27115, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.

²² A folio 575 ca obra Acuerdo de Nivel de Servicios de los Centros de Servicios Compartidos de Unisys y a folios 2813 a 2822 ca facturas (traducidas oficialmente), documentos aportados con el recurso de reconsideración para demostrar la prestación de servicios de naturaleza administrativa.

²³ Ver, entre otras, sentencia del 13 de julio de 2023, exp. 26161, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.

²⁴ C.G.P. «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.*».



FALLA

1.- **REVOCAR** la sentencia del 19 de agosto de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B. En su lugar, se dispone:

«**PRIMERO: ANULAR** la Liquidación Oficial de Revisión 312412016000077 del 17 de noviembre de 2016, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Grandes Contribuyentes y, de la Resolución 009029 de 17 de noviembre de 2017, expedida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, mediante la cual se modificó la declaración privada del impuesto sobre la renta del año gravable 2010 presentada por la sociedad UNISYS DE COLOMBIA SA.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **DECLARAR** en firme la declaración privada del impuesto sobre la renta del año gravable 2010, presentada por la demandante».

2.- **NEGAR** las demás pretensiones de la demanda.

3.- Sin condena en costas en ambas instancias.

Notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase. La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN