



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

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., once (11) de abril de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	25000-23-37-000-2016-00896-01 (26634)
Demandante	TECNA ESTUDIOS Y PROYECTOS DE INGENIERÍA S.A. SUCURSAL COLOMBIA
Demandado	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES, DIAN
Temas	Impuesto a la renta. Año 2010. Precios de transferencia. Procedencia de gastos derivados de contratos de importación de tecnología.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, contra la sentencia del 13 de mayo de 2020, dictada por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que resolvió¹:

«**PRIMERO: DECLARAR LA NULIDAD** de la Liquidación Oficial de Revisión n.º 322412014000242 de 30 de diciembre de 2014 y la Resolución n.º 011332 de 17 de noviembre de 2015, por medio de las cuales modificó la declaración privada del impuesto sobre la renta año 2010, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **DECLARAR** la firmeza de la declaración privada del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2010.

TERCERO: No se condena en costas por las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia».

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 8 de abril de 2011, Tecna Estudios y Proyectos de Ingeniería S.A. Sucursal Colombia presentó la declaración del impuesto a la renta correspondiente al año gravable 2010, en la cual registró una pérdida líquida del ejercicio y un saldo a favor.

Previo requerimiento especial y su correspondiente respuesta, la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 322412014000242 del 4 de noviembre de 2014, mediante la cual modificó la declaración de renta de la actora en el sentido de desconocer costos registrados en el renglón 50 «otros costos», impuso sanción por inexactitud y determinó un saldo a pagar, desconociendo así el saldo a favor.

El 30 de diciembre de 2014, la sociedad demandante presentó recurso de reconsideración en contra de la liquidación oficial, el cual fue decidido por la DIAN por medio de la Resolución Nro. 011332 del 17 de noviembre de 2015, en el sentido de confirmar el acto recurrido.

¹ Índice 32 de SAMAI del Tribunal Administrativo de Cundinamarca.



ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones:

- «A. Que se declare la nulidad absoluta de la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412014000242 del 4 de noviembre de 2014 (en adelante la “**Liquidación Oficial**”), proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá -DIAN y la Resolución No. 011332 del 17 de noviembre de 2015, proferida por la División de Gestión de recursos jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica-DIAN (en adelante la “**Resolución**”), mediante las cuales se modifica oficialmente la declaración del impuesto sobre la renta presentada por TECNA correspondiente al año 2010, determinando un impuesto a cargo de (...)e imponiendo una sanción por inexactitud de (...).
- B. Que, como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho de TECNA en el sentido de reconocer la procedencia de (i) “otros costos” por valor de (...), (ii) la pérdida (sic) fiscal de (...)Y (iii) el saldo a favor de (...) contenidos en la declaración de (sic) impuesto sobre la renta inicialmente presentada por mi representada.
- C. Que, en consecuencia, se declare que NO existe inexactitud alguna que justifique la sanción impuesta por valor de (...)». (Énfasis del texto original).

A los anteriores efectos, invocó como normas violadas los artículos 29, 95 (numeral 9), 150 (numeral 12), 209, 228 y 363 de la Constitución; 108, 260-1, 683, 711, 772, 773 y 774 del Estatuto Tributario, 264 y 836 del Código de Comercio, 4 y 187 del Código de Procedimiento Civil y 67 del Decreto 187 de 1975.

Los cargos de nulidad se resumen así:

1. **Violación del principio de legalidad por indebida aplicación de los artículos 236 y 864 del Código de Comercio. Desconocimiento de la naturaleza jurídica de las sucursales.**

Bajo este argumento, indicó que las sucursales no son entes jurídicos diferentes de sus oficinas principales, y en esa medida no pueden suscribir contratos con estas. Para el efecto, sostuvo que, en la resolución del recurso, la DIAN insistió en que sí es jurídicamente viable que la demandante, en su condición de sucursal, celebre contratos con su oficina principal, en virtud del principio de libertad económica consagrado en el artículo 333 de la Constitución.

Señaló que el análisis efectuado por la Administración llevó al absurdo de comparar las relaciones jurídicas y económicas de una sucursal con su oficina principal con las existentes entre dos sucursales de oficinas principales diferentes, que pertenecen a un mismo grupo económico. Al respecto dijo que la relación económica entre la actora con otra sucursal del grupo no es comparable con la que tiene con su oficina principal, pues con la otra sucursal no constituye un mismo ente jurídico, por lo que no hay limitación para que celebren acuerdos contractuales.

Destacó que es completamente diferente la relación de la demandante con su oficina principal, puesto que, en su condición de sucursal, no puede suscribir contratos con su oficina principal por ser la misma persona jurídica, de conformidad



con el artículo 263 del Código de Comercio, lo que no obsta para que sí pueda hacerlo con otras compañías del mismo grupo empresarial que cuentan con personería jurídica propia. En ese sentido, resaltó que la demandada confunde las nociones de vinculación económica y unidad jurídica, pues deriva iguales efectos legales y económicos para ambos tipos de relación, con lo cual ignora que la naturaleza jurídica de las sucursales y el consecuente tratamiento que la ley le ha reconocido.

Consideró que la Administración Tributaria exige el cumplimiento de unas formalidades bajo el argumento de que el derecho tributario es el límite de la iniciativa privada, sin darse cuenta de que tales exigencias desfiguran la naturaleza jurídica de las sucursales.

Llamó la atención en cuanto a que, pese a la claridad de las normas y conceptos mencionados, la DIAN los haya ignorado al haber expedido los actos administrativos acusados. En ese sentido, argumentó que la demandada no cumplió con su obligación de estudiar las controversias teniendo en cuenta todos los hechos, normas y argumentos esgrimidos por las partes.

Precisó que la naturaleza jurídica de las sucursales no varía cuando se trata de sucursales colombianas de sociedades extranjeras. Esto, porque, aunque para efectos fiscales y cambiarios se consideren residentes independientes en el país y deban cumplir con una serie de deberes formales, siguen siendo una simple extensión de la oficina principal. Enfatizó en que así lo reconoció la Superintendencia de Sociedades en el Oficio Nro. 220-58253 del 19 de diciembre de 1996, reiterado en el Concepto Nro. 86962 del 15 de julio de 2013, y en el Concepto Nro. 055120 de 2006. Puntualizó que la DIAN ha asumido la misma posición de la Superintendencia de Sociedades en cuanto a que la sucursal no es persona jurídica, para lo cual citó el Concepto Nro. 37546 del 12 de junio de 2012.

Planteó que, desde el año 2009 y con el objetivo de desarrollar actividades en Colombia en los términos exigidos por las normas comerciales, la compañía extranjera TECNA Estudios y Proyectos de Ingeniería S.A. (TECNA Argentina) incorporó en Colombia a TECNA Colombia, sucursal que, conforme con la normativa colombiana, es una simple extensión de la personalidad jurídica de TECNA Argentina. Para la ejecución de las actividades comprendidas en su objeto en Colombia (que no es otro que el objeto de TECNA Argentina), afirmó que la sucursal utiliza ingenieros de TECNA Argentina.

Adujo que con el fin de regular apropiadamente la remisión de recursos para el funcionamiento de la sucursal y cumplir con el régimen de precios de transferencia, se aprobó la política de asignación de costos y gastos, la cual se aportó con ocasión de la respuesta al requerimiento especial. Dijo que en esa política se establecieron los criterios para fijar el costo que debe asumir la sucursal por los servicios que presten los ingenieros de TECNA Argentina, en virtud de las obligaciones laborales con estos.

Indicó que en las cláusulas segunda, quinta y sexta de la mencionada política se estableció que cada mes la sucursal debía reconocer el valor de las horas trabajadas por los ingenieros de TECNA Argentina. Que la cláusula sexta establece que el costo mensual de los ingenieros estará compuesto por el valor de su salario, bonificaciones y demás compensaciones derivadas de la relación laboral. Que, adicionalmente, deben imputarse los costos indirectos incurridos para la ejecución



de los trabajos correspondientes, tales como gastos de traslado y hospedaje, así como aquellos costos vinculados a las instalaciones en las cuales los trabajadores asignados a los proyectos desarrollan las tareas correspondientes de la sucursal (gastos de alquiler, expensas, impuestos, etc.) y gastos administrativos generales asociados a la relación laboral.

Aseveró que de otra forma no era posible implementar una metodología para reconocer los costos y gastos entre la sucursal y la oficina principal, dada la imposibilidad de que exista una relación contractual entre estas. Lo anterior, porque, según el artículo 864 del Código de Comercio, el contrato es un acuerdo de dos o más partes para regular o extinguir entre ellas una relación jurídica patrimonial. Así, adujo que la concurrencia de dos o más voluntades, es decir, el consentimiento, constituye un elemento primordial para que exista una relación jurídica contractual. En tal sentido, resaltó que es innegable la necesidad de que exista pluralidad de contratantes para que, conforme a la ley, se trabaje la relación contractual. Que, de acuerdo con lo anterior, resultaría un absurdo jurídico pretender la existencia de un contrato en el que la misma persona actúe simultáneamente como contratante y contratista.

Adujo que la política de asignación de costos y gastos es más que un simple acuerdo privado como pretende señalar la DIAN. Que, en realidad, es la materialización de la forma como jurídica y económicamente pueden verificarse las relaciones entre la sucursal y la oficina principal, de manera que se dé cumplimiento a las exigencias previstas en el régimen de precios de transferencia. Precisó entonces que el documento pertinente para soportar la asignación de expensas conforme al régimen de precios de transferencia es la política de asignación de costos y gastos, documento que no es un contrato y, por ende, ni siquiera hubiese podido ser aceptado para registro de contratos de importación de tecnología por parte del organismo correspondiente.

Sostuvo que, para efectos de la ejecución del contrato adjudicado por la sociedad TGI al consorcio conformado con la compañía Sadeven, TECNA Argentina asignó de su nómina personal técnico especializado para la prestación de los correspondientes servicios de ingeniería requeridos dentro del consorcio y que, en consecuencia, el valor de la nómina destinada para el proyecto específico fue asignado a TECNA Colombia, mediante un aporte de capital suplementario en especie que, al ser recibido por la sucursal, se utiliza para el desarrollo de las operaciones que se llevan a cabo en Colombia, específicamente, como aportes de la oficina principal al consorcio del que forma parte la oficina principal, a través de la sucursal.

Reconoció que, si bien los servicios contratados por TGI efectivamente corresponden a servicios técnicos, esta última compañía es la destinataria de tales servicios, pero no TECNA Colombia. En otras palabras, que nunca ha estado en discusión la prestación efectiva de servicios técnicos para cumplir el objeto del consorcio, que lo que se discute es que el receptor del servicio no es la demandante sino TGI. Precisó entonces que no se trata de una erogación por un servicio técnico originado en una relación contractual entre la sucursal y la oficina principal, como erróneamente pretende la DIAN, y que es jurídicamente inviable, sino que se trata del reconocimiento de un costo de nómina asignado a la sucursal.

Así, respecto a lo expuesto por la Administración en la resolución del recurso, en cuanto a que, al tratarse de un pago laboral para que opere la deducción era necesario realizar aportes parafiscales y al Sistema de Seguridad Social, conforme



con los artículos 108 del Estatuto Tributario y 9 del Decreto 841 de 1998, señaló que el gasto de nómina es incurrido por TECNA Argentina, pues se trata de personal contratado en Argentina, que corresponde a la nómina registrada por esa sociedad y que hace parte de su fuerza laboral. Dijo que, cosa distinta, era que para efectos de cumplir con las regulaciones del régimen de precios de transferencia y de acuerdo con lo establecido en la política de costos y gastos, TECNA Argentina le deba asignar la porción del costo que le corresponde a la sucursal.

Continuó señalando que los gastos laborales en comento se pagan en el exterior, los cuales están sujetos a la legislación del país en donde se encuentra contratado el empleado y, por tanto, la DIAN no puede pretender aplicar normas colombianas para la procedencia de un gasto relacionado con una relación contractual que no se rige por el derecho colombiano. Que todo lo anterior confirma que el gasto nace como consecuencia de una asignación de costos y gastos que realizó la oficina principal a su sucursal por los servicios que prestó el personal argentino a terceros.

Adicionalmente, precisó que el argumento relacionado con el incumplimiento de los artículos 108 del Estatuto Tributario y 9 del Decreto 841 de 1998 sólo se trajo a colación en la resolución del recurso, de manera que, con esa actuación, la DIAN vulneró el principio de correspondencia, consagrado en el artículo 711 del Estatuto Tributario.

2. Violación por indebida aplicación del artículo 67 del Decreto 187 de 1985

Comentó que, para que fuese aplicable el artículo 67 del Decreto 187 de 1975, es necesario que exista una relación contractual de servicios, que implique la importación de tecnología al país. Que, en ausencia de estos elementos, no se predica la obligación de registro contenida en esa norma.

Reiteró que el gasto que se discute no fue por concepto de servicios técnicos que haya implicado la importación de tecnología por parte de la sucursal, pues ello exigiría la presencia de dos entes jurídicos distintos (contratante proveedor del servicio y contratista independiente, importado de la tecnología que el servicio supone). Además, que la oficina principal es realmente la prestadora de ese servicio, a través de los ingenieros asignados por la oficina principal y que el receptor es el tercero que suscribió el contrato en Colombia (TGI y Ecopetrol), por consiguiente, no era procedente en este caso exigir el registro del contrato por parte de la sucursal, pues como extensión de su oficina principal, es proveedora y no beneficiaria del servicio de asistencia técnica.

En esas condiciones, consideró que quien debía haber cumplido con el registro del contrato era el tercero y no la sucursal, en la medida en que ella es la prestadora del servicio y de ninguna forma la beneficiaria. Adujo que las ficciones legales que se deben realizar para soportar y justificar dicha atribución no tienen la virtualidad de caracterizar la atribución efectuada entre la oficina principal y la sucursal de costos y gastos de personal especializado, a un contrato de prestación de servicios técnicos, para cumplir con lo previsto en el artículo 67 del Decreto 187 de 1975, entre otras razones, porque al tratarse de una ficción, el contrato no existe ni ha nacido a la vida jurídica.

3. Violación del artículo 260-1 y siguientes del Estatuto Tributario por indebida aplicación del régimen de precios de transferencia

Estableció que, si bien las sucursales no son otra cosa que una extensión de sus



oficinas principales y, por ende, no pueden celebrar contratos con ellas como si fueran sujetos independientes, lo cierto es que, para efectos exclusivos del régimen de precios de transferencia, el legislador tributario, bajo una ficción legal, consideró vinculados a las sucursales y sus oficinas principales, asimilándose a entes jurídicos independientes. Todo lo anterior para que la sucursal y su oficina principal determinen sus ingresos, costos y deducciones considerando los precios y márgenes de utilidad que habrían utilizado partes independientes en operaciones comparables.

Sin embargo, señaló que lo anterior no tiene la virtualidad de modificar la naturaleza jurídica que las normas societarias y comerciales han reconocido a las sucursales. Enfatizó en que lo mencionado ha sido reconocido por la OCDE, organismo que precisó que las operaciones entre una sucursal y su oficina principal no tienen consecuencias legales para la empresa como un todo. Además, señaló que la OCDE ha dicho que un establecimiento permanente (en este caso una sucursal) no es igual que una subsidiaria pues la sucursal no está legal ni económicamente separada del resto de la empresa de la cual forma parte (la de la oficina principal).

Destacó que lo anterior fue desconocido por la DIAN en la resolución del recurso, pues señaló que no existe fundamento legal, normativo o jurisprudencial «*que establezca que el contenido de las declaraciones obedece a una ficción jurídica*».

Aseguró que, con base en todo lo anterior, no le era permitido a la DIAN rechazar la deducción por falta de registro del contrato, con fundamento exclusivo en la clasificación que la sucursal le dio de servicio técnico en la declaración informativa y en la documentación comprobatoria, en tanto que tal clasificación únicamente tiene justificación para el régimen de precios de transferencia.

Resaltó entonces que había quedado demostrado que la operación cuestionada entre TECNA Argentina y TECNA Colombia correspondió a una asignación de los costos y gastos de nómina asociados al pago de personal técnico encargado de prestar los servicios de ingeniería que le fue asignado a la sucursal a través de un aporte de capital suplementario en especie. Y que era esta la realidad jurídica y económica de la operación, que la DIAN debía tener en cuenta para efectos fiscales.

Recalcó que, con el único propósito de cumplir las obligaciones de reporte, fue que en la declaración informativa y en la documentación comprobatoria, la actora asimiló el aporte de capital suplementario a una operación de prestación de servicios entre vinculados económicos, reportándola a la Administración como una operación de egreso por concepto de gastos por servicios técnicos. Esto, dijo, porque en su opinión y con fundamento en una interpretación lógica de las normas, esta asimilación resultaba el mecanismo válido para hacer aplicable la ficción del régimen de precios de transferencia.

Enfatizó en que exigir la suscripción de un contrato entre la actora y su oficina principal, así como su consecuente registro, implicaría no sólo el desconocimiento de la realidad de la operación, sino también la violación de las normas comerciales y societarias que determinan la naturaleza jurídica de las sucursales y de aquellas que regulan los elementos esenciales de los contratos.

Precisó que, si la Administración consideraba que, conforme con la realidad de la operación, la clasificación de la actividad que efectuó para efectos del régimen de precios de transferencia fue errada, ello configuraría un simple error formal que no



afectaba la determinación del impuesto, de las retenciones en la fuente ni conllevaba implicaciones adicionales de fondo. Que, por lo tanto, tal error podría ser corregido utilizando las herramientas de la Ley Antitrámites, pero no las consecuencias que la DIAN pretende imponer, pues tal actuar es violatorio de la Constitución y de la ley.

4. Desconocimiento del artículo 683 del Estatuto Tributario y 29 de la Constitución por transgresión del principio de justicia tributaria y del derecho al debido proceso al exigirle a la actora mayores cargas a las exigidas por la ley, de conformidad con su realidad económica

Enfatizó en que demostró con las explicaciones y soportes pertinentes la realidad económica de los hechos discutidos. Que dentro de las pruebas más sólidas está la política de asignación de costos y gastos, el organigrama del grupo y el acuerdo consorcial, el formulario cambiario 13, que documenta el aporte de capital suplementario, los auxiliares y documentos contables que reflejan la naturaleza de las operaciones que ahora se cuestionan (auxiliar de las cuentas contables 2365, 312001, libros oficiales y estados financieros con sus respectivas notas del año gravable 2010). Con lo anterior, afirmó que se demostraba efectivamente que no se está en presencia de un gasto por servicios técnicos sino frente a una asignación de costos laborales incurridos por la oficina principal para la prestación de servicios a favor de TGI.

Aseguró que, contrario a lo expuesto por la DIAN en la resolución del recurso, todas estas pruebas son conducentes, pertinentes e idóneas respecto de los hechos que se pretenden probar. Al respecto, dijo que la política de asignación de costos y gastos, el organigrama y el formulario 13 tienen la aptitud legal para demostrar que entre la sucursal y su oficina principal no hubo una prestación de servicios técnicos, que requiriera de un contrato sujeto a registro y, además, que el gasto correspondía a aportes en especie de capital suplementario. Todo lo anterior, en conjunto con las explicaciones de la operación que fueron suministradas por el área tributaria de la sucursal en las visitas de la DIAN.

No obstante, adujo que otra cosa es que la Administración no haya efectuado el análisis y la valoración que exige el sistema de sana crítica y que, por lo tanto, haya decidido descartar las pruebas aportadas, desestimando con ello la realidad de la operación que en ellas se evidenciaba. Añadió que la contabilidad del demandante cumple con los requisitos legales para ser considerada plena prueba, pues está respaldada por soportes internos y externos, que fueron presentados a la DIAN.

Sostuvo que las incongruencias puestas de presente por la DIAN parten de un análisis parcializado e incompleto de la información contable. Al respecto, señaló que existe perfecta correspondencia entre los estados financieros y el balance del año 2010 y que la inconsistencia aducida por la demandada parte de que ésta sólo tuvo en cuenta dentro del renglón costos y gastos «*el rubro de gastos que surge del libro mayor y balance por (...) (importe que se puede observar en la hoja del mencionado documento identificada en su margen derecho como LM #000014) sin considerar los costos de producción o de operación cuyo monto asciende a (...) (importe que se puede observar en la hoja del mencionado documento identificada en su margen derecho como LM #000015)*». Añadió que la sumatoria de los costos y gastos así discriminados en el libro mayor y balances resulta en la cifra efectivamente certificada en los estados financieros.

Precisó que esa suma incluía el valor de la provisión por concepto del impuesto a la renta, valor que conforme a las disposiciones vigentes debe estar incluido en el



rubro de costos y gastos incluidos en los estados financieros, aun cuando no se tome para efectos fiscales.

Respecto al valor total de los costos, gastos operacionales de administración, gastos operacionales de ventas y otras deducciones reportados en la declaración de renta que, según la DIAN, al sumarlos, no correspondían a las cifras reportadas en el libro mayor y el balance, dijo que las cifras del mayor valor y balance reportan un valor total por gastos y costos igual al valor reportado en los estados financieros, lo que constituía soporte del valor registrado en la declaración de renta por ese mismo concepto. Indicó que la única diferencia que se genera entre la declaración de renta y los estados financieros está representada en los costos y gastos que no pueden ser tomados para efectos fiscales (i. e. provisiones no deducibles, impuestos no deducibles, gastos varios no deducibles).

Sobre la diferencia manifestada por la DIAN frente al valor de los movimientos crédito de la inversión suplementaria, según el libro mayor y balances y el estado de cambios del patrimonio y las notas a los estados financieros, argumentó que esta partía de un análisis incompleto de la Administración.

Agregó que, según se acredita de las certificaciones del revisor fiscal, las pretendidas incongruencias, que por demás no había sido manifestados por la DIAN sino en la resolución del recurso y, por lo mismo, se desconoció el artículo 711 del Estatuto Tributario, no existen. Así las cosas, dijo que la contabilidad de la actora constituía plena prueba a su favor, a la luz del artículo 774 del Estatuto Tributario.

5. Violación del artículo 647 del Estatuto Tributario por improcedencia de la sanción por inexactitud

Sostuvo que la penalidad bajo análisis era improcedente porque la actora no omitió ningún ingreso ni incluyó costos inexistentes en su denuncia privado para dar lugar a la determinación de un saldo a favor. Dijo que el saldo a favor liquidado está soportado en datos reales y que la determinación de la base gravable se ajustó a la ley, de tal manera que ni la base ni el impuesto eran inexistentes, falsos, equivocados, incompletos o desfigurados. Añadió que, demostrado el debido reporte de ingresos y la existencia y realidad de los costos y gastos, era imperativo concluir la inexistencia de un ocultamiento de ingresos o una utilización artificial de costos, siendo este el hecho tipificado como sancionable por el artículo 647 del Estatuto Tributario.

Sin perjuicio de lo anterior, puso de presente que la sanción sería improcedente por la diferencia de criterios entre la DIAN y la actora sobre la interpretación de las normas aplicables. Destacó que, mientras que para la Administración el contribuyente debió incluir *«unos ingresos específicos y rechazar costos y gastos de administración e intangibles, lo correcto para la Compañía, de acuerdo con la realidad económica y el tratamiento fiscal aplicable, era reflejar los ingresos y gastos que fueron reportados en su denuncia»*. En esa medida, señaló que el hecho de que la DIAN tenga una interpretación diferente de cómo deben aplicarse las normas que regulan los aspectos bajo discusión no puede ser fundamento de una sanción por inexactitud.

Oposición de la demanda

La demandada solicitó que se negaran las pretensiones de la demanda, para lo cual expuso los siguientes argumentos.



Frente al cargo por violación del principio de legalidad por indebida aplicación de los artículos 263 y 864 del Código de Comercio, mencionó en qué casos tanto la ley comercial como la fiscal establece la vinculación económica de los entes económicos. A estos efectos, citó los artículos 260, 261, 263, 264 del Código de Comercio, 28 de la Ley 222 de 1995 y los supuestos contenidos en los artículos 450 y 452 del Estatuto Tributario.

Aclaró que para este caso concreto la vinculación devino del artículo 263 del Código de Comercio, en la medida en que las sucursales se consideran vinculadas. Dijo que, en este caso, la sucursal es subordinada de TECNA Argentina por cuanto la segunda participó directamente en la administración y control del capital, que fue dispuesto para el pago de los servicios técnicos. Que la sucursal nunca actuó de manera aislada, no tuvo autonomía ni independencia en la inversión y en el gasto denominado capital suplementario, pues desde un comienzo su participación fue predispuesta por la oficina principal. Que tanto es así, que quien participó directamente de la suscripción de los contratos fue TECNA Argentina y la sucursal tan solo fue utilizada para la recepción del capital con el que debía cumplir con sus obligaciones contractuales. Adujo que la inversión económica dispuesta como adición de capital suplementario en la sucursal «buscaba como único fin la (sic) de mejorar la productiva (sic) no de la sucursal sino de la principal, a través de unos terceros, tal como lo establece la dinámica de la subcuenta 132015».

Enfatizó en que la operación se llevó a cabo entre dos empresas de la misma persona jurídica, «Tecna Argentina, quien dispuso el traslado de capital a su sucursal, no para que se hiciera una inversión independiente, sino para dar cumplimiento al plan de costos y gastos de personal adquirido por la primera ante el ente consorcial y de la unión temporal, a través de su sucursal, según el artículo 260-1 del E.T., igualmente la sociedad principal, (sic) siempre, (sic) participó directamente en el control administrativo y financiero de la segunda y de esta su función, era atender las directivas de su principal».

Sostuvo que, de lo anterior, se desprendía que las empresas establecidas en el país pueden pagar al exterior servicios técnicos o asistencia técnica, regalías por explotación de intangibles, para lo cual se exige que estén soportados en los respectivos contratos y se hayan practicado las retenciones por los impuestos correspondientes, requisitos que no fueron cumplidos ni por Tecna Argentina ni por Tecna Colombia.

Destacó que la DIAN exigió el cumplimiento de las formalidades fiscales, las cuales tienen prioridad en el ámbito tributario, por lo que las sociedades mencionadas debían, en primer lugar, dar fe del registro del contrato, con el cual posteriormente propusieran sus deducciones.

En lo que tiene que ver con el cargo por violación del artículo 67 del Decreto 187 de 1975, aseveró que estaba probado que los recursos denominados costos y gastos laborales que la sociedad principal trasladó a la sucursal en Colombia, tenían un fin común, esto es, el pago de las obligaciones contractuales por la firma de los contratos de consorcio y unión temporal, obligaciones que estaban encaminadas al cumplimiento de la «asistencia técnica» a través de ingenieros especializados, «es decir que la demandante acepta que existía un pacto contractual entre su sucursal para que esta a través de la adición de patrimonio suplementario cancelara esa asistencia».

En ese orden, indicó que estaba probado que existía una relación contractual entre la principal y su subordinada (sucursal), como lo sostuvo la actora al señalar que existía un documento privado que, en conjunto con la vinculación y la subordinación,



era procedente registrarlo. Adujo que la actora aceptó que los recursos eran destinados únicamente al pago de acreencias laborales, de manera que no era posible que registrara unas deducciones sin cumplir con los requisitos que, aunque formales, era imperativos para que procediera el beneficio. Que, si esto no fuese así, no sería posible verificar la validez *«en cuanto que fue autorizado la ejecución del contrato, el cual no solamente tiene implicaciones desde el punto de vista contractual sino laboral, y como verificar el pago de los conceptos laborales (salud, pensión, riesgos laborales, etc.)»*.

Sobre este particular, citó los Conceptos Nro. 014751 del 9 de marzo de 1998, 016676 del 22 de marzo de 2005, la Decisión 291 de la Comunidad Jurídica, el Decreto 259 de 1992, el Oficio Nro. 085072 del 3 de septiembre de 2008. Con base en ello, esgrimió que el rechazo de la deducción tuvo lugar por cuanto la actora no cumplió con el registro del contrato, como requisito para su deducibilidad.

En lo que respecta al **cargo por violación del artículo 260-1 y siguientes del Estatuto Tributario, por indebida aplicación del régimen de precios de transferencia**, indicó que, aunque desde el ámbito comercial y el control administrativo y financiero, las sucursales se entienden que son una extensión de la oficina principal que no tienen personería jurídica, que actúa como un solo ente económico, lo cierto es que desde el punto de vista fiscal, las sucursales se consideran personas jurídicas independientes, subordinadas y por ende vinculados económicos.

Esgrimió que, como se estableció en la demanda, el rechazo del costo provino de la calificación del servicio prestado como técnico, lo cual está soportado en la documentación aportada en *«el decurso»* (sic) de precios de transferencia, sin embargo, no se cumplió con el registro del contrato de prestación de servicios, *«medio indispensable, para reconocer el valor probatorio de la contabilidad y de la deducción por (...) solicitada en el denuncia rentístico»*. Agregó que era imperioso el registro del contrato ante la autoridad competente, toda vez que entre la sociedad principal y la sucursal existe subordinación de la segunda a la primera.

En lo que tiene que ver con el cargo por **violación de los artículos 29 de la Constitución y 683 del Estatuto Tributario**, señaló que si la norma tributaria exige una formalidad para demostrar un beneficio fiscal se debe cumplir con ella. Aclaró que si la contribuyente quería demostrar que era beneficiaria de la deducción informada en su declaración de renta debió declarar la inversión extranjera (como lo hizo) y registrar el contrato con su sucursal, pues la norma tributaria las describe como subordinadas y vinculadas económicas. Y que, una vez cumplidos estos requisitos, debió proceder con el registro contable para así demostrar la viabilidad del beneficio tributario de la deducción.

Afirmó que la demandante confesó que existen diferencias entre la declaración de renta y los estados financieros. Que la valoración probatoria realizada fue integral y no descontextualizada del debido proceso, toda vez que se probó que los pagos efectuados y del cual se reclama su beneficio son derivados de la prestación de servicios técnicos, sin que la actora haya probado el registro del respectivo contrato, a la luz del artículo 67 del Decreto 187 de 1975.

Finalmente, en lo que respecta a la **sanción por inexactitud** adujo que la posición del Consejo de Estado *«ha variado en el sentido de señalar que dicha sanción no solo procede en el evento que los datos registrados en la declaración tributaria sean falsos, o contengan errores, sino que amplió el sentido del artículo 647 del Estatuto Tributario, para admitir que la sanción de inexactitud procede cuando la apreciación de los hechos por parte del contribuyente lleven a la*



presentación de ingresos exentos, deducciones, costos y gastos sin los requisitos legales, tal como ocurre en el presente asunto con lo cual se afianza la legalidad de los actos administrativos demandados». Lo anterior, máxime cuando la contribuyente no desvirtuó la glosa propuesta y no allegó la prueba idónea para demostrar que efectivamente había ocurrido la realidad de las operaciones económicas.

Agregó que, como no se trata de una diferencia de criterios, ni se está juzgando la condición subjetiva de la contribuyente, la sanción liquidada era procedente.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca anuló los actos administrativos acusados y, a título de restablecimiento del derecho, declaró la firmeza de la declaración de renta de la actora del año gravable 2010.

Luego de transcribir los artículos 67 del Decreto 187 de 1975, 12, 13 y 14 de la Decisión 291 del 21 y del 22 de marzo de 1991, 2 y 12 del Decreto 259 de 1992 que, en su conjunto, regulan la deducción por concepto de regalías u otros beneficios originados en contratos de importación de tecnología y sobre marcas y patentes y el registro de dichos contratos ante el Ministerio de Comercio, se refirió a la definición de servicios técnicos.

A continuación, precisó la relación existente entre la sucursal y la oficina principal. Al respecto, dijo que para que una sociedad extranjera pueda emprender negocios permanentes en Colombia debe establecer una sucursal con domicilio en el país. Que, según el artículo 263 del Código de Comercio, las sucursales son establecimientos de comercio abiertos por una sociedad, dentro o fuera de su domicilio, para el desarrollo de los negocios sociales o de parte de ellos, administrados por mandatarios con facultades para representar a la sociedad. Que todas las sucursales están sometidas a la vigilancia del Estado, función que ejerce la Superintendencia de Sociedades.

Citó el Concepto Nro. 220-038254 del 3 de agosto de 2007 de la Superintendencia de Sociedades, según el cual las sucursales son una prolongación de la casa matriz, de manera que no gozan de autonomía ni personería jurídica. Se refirió a la definición de sociedades subordinadas, filiales o subsidiarias y, adicionalmente, a las presunciones de subordinación previstas en el artículo 261 del Código de Comercio.

Manifestó que, conforme con el artículo 260-1 del Estatuto Tributario, los contribuyentes del impuesto a la renta que realicen operaciones con vinculados económicos del exterior están obligados a determinar los ingresos, costos y deducciones, considerando los precios y márgenes de utilidad que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables. Y que, para tal efecto, se entendía por vinculación económica la existencia de una relación de subordinación o control o situación de grupo empresarial, así como las sucursales.

Destacó que, en este caso, la demandada fundamentó el rechazo de los costos en discusión en que la sociedad demandante recibió servicios técnicos de su vinculada en el exterior (oficina principal), operación que debía estar registrada ante el Ministerio de Comercio Exterior, para que fuera deducible en la declaración de renta, lo cual no ocurrió, de manera que el costo debía ser rechazado por incumplir lo dispuesto en el artículo 67 del Decreto 187 de 1975.



A estos efectos, hizo referencia al certificado de existencia y representación legal de la demandante en el que consta que se constituyó como sucursal y que su objeto social era la realización de todo tipo de construcciones, obras públicas y privadas, mantenimiento, reparación y operación de instalaciones para la industria petrolera, la prestación de servicios profesionales de consultoría, asesoramiento, cálculo y proyectos relacionados con instalaciones industriales o construcciones de obras para la industria petrolera y, en general, que la sucursal podía comprometerse, transigir y desarrollar todas las actividades permitidas en la legislación colombiana.

Destacó que, en sede administrativa, la actora aportó un acuerdo de asignación de costos y pagos suscrita con su oficina principal (Tecna Argentina) el 20 de agosto de 2009. Además, que en el expediente obraba un acuerdo consorcial del 4 de junio de 2009, suscrito entre Tecna Argentina y Sedeven S.A. con el objetivo de presentar una propuesta conjunta para la construcción, ampliación y puesta en operación de las estaciones compresoras del gaseoducto, requeridas para el proyecto de expansión desde Cusiana y el proyecto de expansión desde Ballena. Y, en adición, un acuerdo de unión temporal del 8 de julio de 2009, suscrito entre Tecna Argentina y Tecnet S.A., cuyo objetivo era el desarrollo para Ecopetrol de varios trabajos. Precisó que, tanto en el consorcio como en la unión temporal, Tecna Argentina tenía una participación del 50%.

En cuanto a la política de asignación de costos y gastos suscrita con TECNA Argentina advirtió que esta consistía en que los trabajadores de esa compañía le suministrarían a TECNA Colombia los servicios de ingeniería, gerencia de proyectos, sistema de control y precomisionado y comisionado, en virtud de las obligaciones laborales contraídas entre los trabajadores y TECNA Argentina. Que la contraprestación por los servicios era asumida mensualmente por la sucursal y que los valores de los servicios se calcularían con base en los movimientos registrados en la contabilidad y los sistemas de TECNA Argentina durante el correspondiente mes, separando los gastos directos y asignación de recursos de personal. Que el costo mensual de cada trabajador por la prestación del servicio estaba compuesto por el sueldo bruto, aguinaldo, bonos, impuestos, vacaciones, licencias, costo de instalaciones, costo de los cursos dictados a los trabajadores y costos de licencia de software.

De otro lado, mencionó que, en el estudio de precios de transferencia, específicamente, en el acápite de egresos por servicios técnicos, la actora señaló que recibió servicios técnicos de ingeniería de su vinculada del exterior (Tecna Argentina), los cuales, a su vez, hicieron parte del aporte tanto al consorcio como a la unión temporal.

En ese contexto, analizó si entre TECNA Colombia y TECNA Argentina debía celebrarse un contrato de servicio técnico, como lo afirmaba la DIAN, para que fuera deducible el costo registrado por la demandante o si, por el contrario, existía la imposibilidad jurídica entre la sucursal y la matriz para celebrar el contrato.

A estos efectos, señaló que, en materia tributaria, las sucursales de sociedades extranjeras son independientes de la oficina principal, pues la sucursal tenía obligaciones sustanciales y formales en los impuestos a la renta y a las ventas y que, en caso de que realizara operaciones con su vinculada en el exterior (casa matriz), debía presentar un estudio de precios de transferencia en el impuesto a la renta. Precisó que, en materia comercial, la situación de la sucursal era distinta, en la medida en que no tenía personería jurídica para realizar actividades distintas a



las establecidas por la casa matriz, de modo que no tenía independencia ni autonomía para tomar decisiones diferentes a las dispuestas por la casa matriz.

Bajo este entendimiento, aseveró que TECNA Colombia no estaba en la posibilidad jurídica para celebrar un contrato de servicio técnico con la oficina principal (matriz) por dos razones. En primer lugar, porque TECNA Colombia no era un ente autónomo diferente a la matriz, por lo que no gozaba de personería jurídica independiente para realizar negocios jurídicos con sociedades comerciales, incluida la casa matriz. Lo anterior, teniendo en cuenta que la sucursal es la prolongación de la sociedad extranjera.

En segundo lugar, adujo que esto era así porque a TECNA Colombia sólo le está permitido hacer lo determinado por TECNA Argentina, ya que la sucursal en Colombia sólo es mandataria de la sociedad extranjera, de manera que la sucursal actuaba en nombre de la sociedad extranjera, *«por lo que resulta sin sentido que Tecna Colombia realice un contrato de servicio técnico con su matriz que es la misma sociedad»*.

Afirmó que, si bien no desconocía que las sucursales son contribuyentes del impuesto a la renta, tampoco podía obviarse la naturaleza jurídica de la sucursal de la sociedad extranjera, puesto que esta no tenía autonomía para contratar sin autorización de la casa matriz y, por ende, no podían realizar contratos entre ellas, porque son la misma sociedad.

A continuación, analizó si la política de asignación de costos y gastos establecida entre Tecna Colombia y Tecna Argentina debía registrarse ante la autoridad competente, al ser considerada como un contrato de servicio técnico, tal y como lo manifestó la demandada. Al respecto, citó lo dispuesto en el artículo 2 del Decreto 259 de 1992 que contiene los requisitos que debían contener los contratos que se registran en el Ministerio de Comercio Exterior. Bajo ese entendimiento, observó que la política de asignación de costos y gastos está suscrita por Tecna Argentina y que se entiende que fue aceptada por Tecna Colombia, en la medida en que ésta realizó toda la operación de servicio técnico conforme lo disponía la política, de ahí que dijo que se podría entender que están definidas las partes.

En cuanto a la modalidad de la transferencia de tecnología que se importa, adujo que correspondía al servicio técnico prestado por los empleados de TECNA Argentina relacionados con servicios de ingeniería, gerencia de proyectos, sistema de control y precomisionado y comisionado.

Frente a los requisitos del valor contractual de los elementos de transferencia de tecnología y la determinación del plazo de vigencia, encontró que las partes no identificaron estos requisitos, pues sólo definió cuál fue el valor del servicio y el costo mensual por empleado, sin que se estableciera cuantitativamente un valor. En adición, dijo que no se determinó un plazo de vigencia.

Aunado a lo anterior, indicó que esa política no podía asimilarse como contrato porque no cumple con un elemento esencial del contrato, esto es, la capacidad para contratar, es decir, la aptitud para hacer el contrato, elemento que la sucursal no tiene, puesto que no tiene capacidad para celebrar contratos con otras sociedades ni con la casa matriz, como ocurre en este caso.

Así las cosas, afirmó que la demandada aplicó el artículo 67 del Decreto 187 de 1995 de forma indebida, toda vez que desconoció la naturaleza jurídica de la



sucursal de la sociedad extranjera (TECNA Colombia), imponiéndole unos requisitos que no estaba en la posibilidad de cumplirlos, por lo que la deducción discutida sí era procedente.

Finalmente, señaló que no era procedente la condena en costas porque prosperaron las pretensiones de la demanda.

Recurso de apelación

La **demandada** apeló la sentencia de primera instancia para que se revoque y, en su lugar, se nieguen a las pretensiones de la demanda, por los siguientes motivos.

Precisó que la vinculación económica para este caso deviene del artículo 263 del Código de Comercio, pues esa norma considera a las sucursales como vinculadas y porque frente a las sucursales se predica la existencia de la subordinación en tanto dada la unidad de fines, objetivos, actividades y dirección determinados por la casa matriz.

Enfaticó que la operación cuestionada se llevó a cabo entre dos empresas de la misma persona jurídica. Esto es, TECNA Argentina, quien dispuso el traslado de capital a su sucursal, pero no para que hiciera una inversión independiente, sino para dar cumplimiento a un plan de costos y gastos de personal adquirido por TECNA Argentina ante un consorcio o unión temporal. Todo, a través de la sucursal, según el artículo 260-1 del Estatuto Tributario e, igualmente, la sociedad principal siempre participó directamente en el control administrativo y financiero de la sucursal y su función era atender las directivas de la principal.

Dijo que las empresas establecidas en el país pueden pagar al exterior servicios técnicos, asistencia técnica, regalías por explotación de intangibles, para lo cual se exige que estén soportados en los respectivos contratos y se hayan practicado las retenciones por los impuestos correspondientes, requisitos que, afirmó, fueron incumplidos por TECNA Argentina y TECNA Colombia.

Planteó que la DIAN le exigió a la actora el cumplimiento de formalidades, que tienen prioridad en el ámbito jurídico tributario, de manera que esta debía, en primer lugar, dar fe del registro del contrato, y posteriormente proponer las deducciones denominados costos y gastos de personal, aparte del cumplimiento de las normas laborales.

Afirmó que está probado en la actuación administrativa que los recursos denominados costos y gastos laborales que la sociedad principal trasladó a su sucursal en Colombia tenía un fin común, es decir, el pago de las obligaciones contractuales adquiridas a raíz de la firma de los contratos con el consorcio y la unión temporal, las cuales están encaminadas al cumplimiento de la «*asistencia técnica*», mediante ingenieros especializados en la materia. En ese sentido, adujo que «*la demandante acepta que existía un pacto contractual entre su sucursal para que está (sic) mediante la adición de patrimonio suplementario cancelara esa asistencia*».

Observó que está demostrada la relación contractual entre la oficina principal y su subordinada (sucursal), en tanto que fue la actora quien indicó que existía un documento privado, pacto interno, que debía haber sido registrado, más aún cuando el accionante reconoció que los recursos eran destinados únicamente al pago de las acreencias laborales. Precisó que, «*si lo que pretendía era hacer valer unas deducciones,*



debía cumplir con dicho registro que sigue siendo un requisito formal pero indispensable para que se pudiera acoger al beneficio de la deducción», requisito previsto en el artículo 67 de Decreto 187 de 1975.

Oposición al recurso de apelación

La **demandante** solicitó confirmar la sentencia impugnada. A estos efectos, reiteró lo expuesto en la demanda y, en adición, precisó que la DIAN insiste en que es jurídicamente viable que la sucursal y su oficina principal celebren contratos, pues afirma que se encuentra probada la relación contractual entre ellas. Y, además, que la actora es una sociedad subordinada de TECNA Argentina, al punto que afirmó que la operación cuestionada se llevó a cabo entre dos empresas de la misma persona jurídica.

Al respecto, precisó que las subsidiarias son sociedades con vida propia e independientes, sólo que por efectos del control que otra ejerce sobre ella, se califica como subsidiaria. Que tiene órganos de decisión y capital propios, por lo que no hay limitación para que celebren acuerdos. No obstante, indicó que la relación entre la sucursal y su oficina principal es distinta, pues la sucursal no es más que una extensión jurídica de su oficina principal y, por ende, no puede ser considerada una persona jurídica diferente. En tal sentido, reiteró que la sucursal no puede suscribir contratos con su oficina principal por ser la misma persona.

Llamó la atención respecto del análisis y sustento hecho por la DIAN en la apelación, pues simplemente repitió frases traídas de los actos administrativos demandados «pero sin siquiera debatir los dispuesto por el Tribunal en el fallo». Agregó que la DIAN confunde la noción de vinculación económica con el de unidad jurídica, desconociendo así la naturaleza jurídica de las sucursales y el consecuente tratamiento que la ley ha reconocido, por lo que reiteró la violación del principio de legalidad explicada en la demanda.

Advirtió que, tal y como ocurrió en la resolución del recurso, en la apelación la DIAN sigue absteniéndose de pronunciarse sobre los argumentos legales presentados por la demandante, es decir, normas, conceptos y jurisprudencia. Añadió que es cuestionable que la demandada haya señalado que, según el artículo 263 del Código de Comercio, entre la matriz y la sucursal hay subordinación cuando lo que esa norma dispone es que las sucursales no son otra cosa que la extensión de la personalidad jurídica de la oficina principal, sin que en forma alguna puedan considerarse como entes con personería independiente.

Repitió que la naturaleza jurídica de las sucursales no varía cuando se trata de sucursales colombianas de sociedades extranjeras pues, aunque para efectos fiscales y cambiarios se consideren residentes independientes en el país y, por tanto, deben cumplir con una serie de deberes formales, siguen siendo consideradas una simple extensión de su oficina principal.

Replicó que, desde el año 2009 y con el objeto de poder llevar actividades en Colombia en los términos exigidos por las normas comerciales, TECNA Argentina incorporó en Colombia a TECNA Estudios y Proyectos de Ingeniería S.A. Sucursal en Colombia, la cual es una simple extensión de la personalidad jurídica de TECNA Argentina. Así las cosas, sostuvo que no entendía el cuestionamiento de la DIAN en la apelación en cuanto a que la sociedad principal siempre participó directamente en el control administrativo y financiero de la sucursal y que su función era atender



las directivas de la principal. Lo anterior, afirmó, porque la sucursal no es un ente independiente, es una extensión de la oficina principal.

Repitió que no es aceptable que la DIAN afirme que esté probada la existencia de una relación contractual entre TECNA Argentina y su sucursal, pues a lo largo del proceso, ha demostrado que *“no se trata de un gasto por un servicio técnico que haya implicado la importación de tecnología por parte de TECNA”*, pues ello exigiría la presencia de dos entes jurídicos diferentes. Que la sucursal realmente es la prestadora de ese servicio, a través de los ingenieros asignados por la oficina principal y que el receptor de los servicios son los terceros con los que se suscribieron los contratos en Colombia (TGI y Ecopetrol).

Insistió en que las ficciones legales que se deben realizar para cumplir con el régimen de precios de transferencia no tienen la virtualidad para caracterizar la atribución, en este caso, de costos y gastos de personal especializado, como un contrato de prestación de servicios técnicos, para los fines informativos en cumplimiento del artículo 67 del Decreto 187 de 1975, entre otras razones, porque, al tratarse de una ficción, el contrato no existe ni ha nacido a la vida jurídica.

Resaltó que las normas del régimen de precios de transferencia y los comentarios del OCDE constituyen soporte legal suficiente para demostrar que, para efectos de reporte en las declaraciones informativas y los estudios de precios de transferencia las sucursales deben asimilar sus operaciones con la oficina principal a operaciones efectuadas con partes independientes, pero que eso no les confiere personalidad jurídica ni les confiere el estatus de sujetos independientes de derechos y obligaciones. En todo caso, dijo que este punto no fue ni siquiera mencionado en la apelación, por lo que sólo se traía para dar mayor contexto.

Llamó la atención respecto a que en la apelación no se cuestionó ninguna de las pruebas aportadas con la demanda, entre ellas, los auxiliares de las cuentas contables, la política de asignación de costos y gastos, entre otros.

Finalmente, reiteró la improcedencia de la sanción por inexactitud.

Ministerio Público

El Procurador Quinto Delegado ante esta Corporación solicitó confirmar la sentencia impugnada. Manifestó que la tesis defendida por la Administración se sostiene sobre un presupuesto erróneo al considerar que una sucursal puede celebrar contratos con la oficina principal. En tal sentido, manifestó que la procedencia de la deducción de los costos solicitados en la declaración de renta no podría estar sujeta al registro de un contrato que la sucursal estaba en incapacidad jurídica de celebrar. En esa medida, dijo que no era procedente aplicar el artículo 12 de la Decisión 291 de 1991.

Señaló que estaba claro que la actora fue constituida en Colombia como sucursal de la oficina principal. Asimismo, que esta última celebró el acuerdo de costos y pagos en el cual se estableció que los trabajadores de casa matriz suministrarían a la sucursal una serie de servicios, que corresponderían a las actividades realizadas por los trabajadores en virtud de las obligaciones laborales contraídas entre estos y TECNA Argentina. Afirmó que esto tuvo como sustento el Acuerdo Consorcial Sadeven-Tecna y la Unión Temporal TECNA Colombia-Tecnet, los cuales justificaron los servicios de ingeniería prestados a la sucursal por su vinculada en el exterior, lo que implicó que una serie de gastos fueron cargados a TECNA Colombia



y manejados a la cuenta de inversión suplementaria de capital. Gastos solicitados en deducción, la cual debió declararse procedente al no existir un contrato a registrar por la imposibilidad jurídica de su celebración.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Como cuestión previa, se observa que la Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto, mediante escrito del 31 de enero de 2024², manifestó estar impedida para conocer de este asunto, por encontrarse incurso en la causal de impedimento consagrada en el numeral segundo del artículo 141 del Código General del Proceso³. La Sala aceptará dicho impedimento, comoquiera que la Dra. Carvajal Basto conoció del proceso de la referencia en primera instancia, al suscribir el auto que admitió la demanda, en su condición de magistrada del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Por consiguiente, será separada del presente asunto.

Corresponde a la Sección Cuarta del Consejo de Estado resolver el recurso de apelación formulado por la parte demandada contra la sentencia de primera instancia que declaró la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 322412014000242 del 4 de noviembre de 2014 y de la Resolución Nro. 011332 del 17 de noviembre de 2015, por medio de las cuales la DIAN modificó la declaración de renta de la actora correspondiente al año gravable 2010.

Antes de establecer el problema jurídico a resolver, la Sala precisa que, contrario a lo expuesto por la demandante en el trámite de segunda instancia, el recurso de apelación formulado por la DIAN sí contiene reparos que, de manera concreta y directa, atacan y refutan los fundamentos de la sentencia impugnada, tal y como lo exigen los artículos 320 y 328 del Código General del Proceso. En efecto, a partir de una lectura integral de ese escrito, se advierte que la DIAN discute que el *a quo* haya considerado que la actora estaba revelada de cumplir con la obligación de registrar el contrato de servicios técnicos para que procediera la deducibilidad del costo que registró en su declaración de renta, a la luz del artículo 67 del Decreto 187 de 1975. Lo anterior, puesto que, con independencia de que la actora sea una sucursal de una sociedad extranjera, lo cierto es que tal obligación está prevista en una norma especial de carácter tributario para la procedencia de un costo en el impuesto a la renta. Esto resulta suficiente para abrir la discusión en esta instancia y dictar una sentencia que resuelva de fondo la discusión entre las partes.

El problema jurídico a resolver en esta instancia consiste en determinar si resulta procedente detraer de la base gravable del impuesto a la renta el costo derivado de la operación de egreso realizada entre la demandante y su oficina principal en el exterior, calificada en el estudio de precios de transferencia presentado por la demandante como de servicios técnicos, a pesar de que no se haya cumplido el requisito del registro del contrato de importación de tecnología, previsto en el artículo 67 del Decreto 187 de 1975.

Para la demandada, ahora apelante única, el registro del contrato resulta procedente porque constituye un requisito obligatorio en materia tributaria para la procedencia del costo en discusión. Lo anterior, con independencia de que

² Samai, índice 33.

³ Esta causal de impedimento consiste en «Haber conocido del proceso o realizado cualquier actuación en instancia anterior, el juez, su cónyuge, compañero permanente o algunos de sus parientes indicados en el numeral precedente».



provenga de una operación realizada entre la demandante, como sucursal, y su oficina principal en el exterior, en tanto que, según el artículo 67 del Decreto 187 de 1975, el registro del contrato de importación de tecnología es obligatorio para que proceda la detracción de costos por concepto de servicios técnicos en el impuesto a la renta.

En contraste, la demandante considera que el registro del contrato de importación de tecnología es improcedente. En primer lugar, porque, a la luz de las normas comerciales y la doctrina de la Superintendencia de Sociedades, es jurídicamente imposible la celebración de contratos entre una sucursal y su oficina principal, en tanto que son la misma persona jurídica. Además, porque el documento que llamó «*política de costos y gastos*» y que sirvió de soporte para la asignación a la sucursal del costo discutido, a la luz del régimen de precios de transferencia, no es un contrato y, por lo mismo, no hubiese sido aceptado para registro por parte del órgano competente.

En segundo lugar, destacó que, a su parecer, el beneficiario del servicio técnico no fue la actora, sino que lo fueron los terceros con los cuales el consorcio y la unión temporal (constituidos por la demandante y otras sociedades) suscribieron los contratos para llevar a cabo diferentes labores en Colombia. Por consiguiente, aseveró que, en realidad, el costo en discusión no fue por concepto de servicios técnicos originado en una relación contractual entre la demandante y su oficina principal en el extranjero, sino que se trató de un costo por concepto de nómina que le fue asignado por parte de su oficina principal, para efectos de cumplir con el régimen de precios de transferencia.

Y, finalmente, en tercer lugar, porque, en su opinión, las ficciones legales que se deben realizar para soportar y justificar dicha atribución no tienen la virtualidad de caracterizarla en un contrato de prestación de servicios técnicos sometido a la exigencia prevista en el artículo 67 del Decreto 187 de 1975, pues, al tratarse de una ficción, el contrato nunca existió.

El Tribunal le concedió la razón a la demandante, por lo que anuló los actos administrativos demandados. A estos efectos, adujo que, en su condición de sucursal, la demandante no era un ente autónomo de su oficina principal y, por lo tanto, no podía celebrar un contrato con ella, puesto que carecía de personería jurídica para celebrar negocios jurídicos con sociedades comerciales, incluida su casa matriz. A su vez, determinó que, la actora, como sucursal, sólo era una mandataria de la oficina principal en el extranjero carecía de sentido que celebrara un contrato con tal sociedad, en tanto que son la misma persona jurídica. En adición, el *a quo* consideró que la política de asignación de costos y gastos no cumpliría con los requisitos previstos en el artículo 2 del Decreto 259 de 1992 para ser registrable ante el Ministerio de Comercio Exterior y, en todo caso, que dicha política no podría asimilarse a un contrato puesto que no cumplía con uno de los elementos esenciales, esto es, la capacidad para contratar.

Para resolver el problema jurídico planteado por las partes, la Sala iniciará por esclarecer la obligación de registro de los contratos de importación de tecnología como requisito de procedibilidad para deducir costos y gastos de la base gravable del impuesto a la renta. A continuación, determinará si las sucursales, también como contribuyentes del impuesto a la renta sometidos al régimen de precios de transferencia, se encuentran eximidas de cumplir con tal obligación, en especial, cuando la prestación de servicios técnicos que involucran la importación de



tecnología al país se realiza por operaciones celebradas con su casa matriz del exterior.

1. El registro de los contratos de importación de tecnología como requisito para la deducibilidad de costos y gastos en el impuesto a la renta

En materia del impuesto a la renta, la factura y el documento equivalente, cuando existe la obligación de expedirlo, constituyen la tarifa legal probatoria para la procedencia de costos o gastos deducibles. Así, el artículo 771-2 del Estatuto Tributario establece que para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto a la renta se requieren facturas que cumplan los requisitos establecidos en las letras b), c), d), e), f) y g) de los artículos 617 y 618 *ibidem*. Y que, respecto de los documentos equivalentes, deben cumplirse los requisitos de los literales b), d), e) y g) del artículo 617 *ibidem*.

A su vez, el numeral 2 del artículo 5 del Decreto 3050 de 1997 establece que, constituye documento equivalente a la factura, los contratos celebrados con extranjeros sin residencia o domicilio en el país. Con fundamento en esta norma, en conjunto con el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, esta Sala⁴ ha considerado que el contrato celebrado con extranjeros sin domicilio o residencia fiscal en el país es una prueba pertinente y conducente para acreditar el derecho a detraer costos y gastos en el impuesto a la renta, «*toda vez que los contratos, por ley, fungen como documento equivalente a la factura en las operaciones en que se contratan servicios con residentes en el exterior*⁵».

Adicionalmente, esta Judicatura también ha advertido que, para el reconocimiento de la deducibilidad de expensas relacionadas con la importación de tecnología, el registro de los contratos resulta obligatorio, «*pero sin que la inscripción correspondiente sea previa a la causación del gasto*»⁶, pues no existe norma que determine un plazo para llevar a cabo tal registro⁷.

Al respecto, se tiene que la deducción por concepto de regalías u otros beneficios originados en contratos sobre importación al país de tecnología fue instituida por el artículo 67 del Decreto 187 de 1975, bajo la vigencia de la Decisión 24 de 1970 de la Comunidad Andina de Naciones, luego sustituida por la Decisión 220 de 1987 y esta, a su vez, por la Decisión 291 de 1991. El citado artículo prescribe lo siguiente:

«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».

⁴ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 13 de diciembre de 2017, Exp. 19747. C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

⁵ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 7 de mayo de 2009, Exp. 16846. C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

⁶ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 13 de diciembre de 2017, Exp. 19747. C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

⁷ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 1 de junio de 2016, Exp. 20351. C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia (E).



La Decisión 291 de 1991 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena actualizó el Régimen Común de Tratamiento a los Capitales Extranjeros y sobre Marcas, Patentes, Licencias y Regalías, y eliminó la obligación de aprobación o autorización de los acuerdos entre particulares por parte del organismo oficial competente, manteniendo únicamente el registro de estos⁸. En efecto, el artículo 12 de la Decisión 291 de la CAN estableció que los países miembros deben registrar los contratos de importación de tecnología con la finalidad de evaluar la contribución de esta mediante la estimación de las utilidades probables, el precio de los bienes que incorporen la tecnología o cualquier otra forma de cuantificación de su efecto.

Adicionalmente, el artículo 13 dispuso que los contratos objeto de registro deben cumplir al menos los siguientes requisitos: (i) identificar a las partes con su nacionalidad y su domicilio, (ii) identificar las modalidades que reviste la transferencia de tecnología que se importa, (iii) indicar el valor contractual de cada uno de los elementos involucrados en la transferencia de tecnología y (iv) determinar el plazo de vigencia del contrato.

En la sentencia del 28 de julio de 2011 (Exp. 17864, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia), que tiene efectos *erga omnes* por haberse expedido bajo el medio de control de nulidad, esta Sección precisó que dicha modificación no conllevó la pérdida de fuerza ejecutoria del artículo 67 del Decreto 187 de 1975, por lo que esa norma reglamentaria debía interpretarse conforme con la Decisión 291 de 1991. En tal sentido, dispuso que «para efectos de la procedencia de la deducción por importación de tecnología, marcas y patentes, se hace necesaria la inscripción, o mejor, el registro del contrato ante la autoridad competente, pues (...) la prueba para la procedencia de la deducción en comento no puede ser otra que el registro del respectivo contrato ante el organismo competente (Ministerio de Comercio, Industria y Turismo)».

La Decisión 291 de 1991 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena fue reglamentada por el Decreto 259 de 1992 que, en el artículo 1 determinó que el Instituto Colombiano de Comercio Exterior- INCOMEX, adscrito al Ministerio de Comercio Exterior, era el competente para registrar los contratos de importación de tecnología, esto es, los relativos a la licencia de tecnología, asistencia técnica, servicios técnicos, ingeniería básica, marcas, patentes y demás contratos tecnológicos. En ese decreto también se señalaron los requisitos, condiciones y restricciones para el respectivo registro que, en general, reiteran lo dispuesto en los artículos 12 y 13 de la Decisión 291 de la CAN, ya mencionados.

La competencia para registrar los contratos de importación tecnología continuó en cabeza del Ministerio de Comercio Exterior, según se observa de los artículos 5 (numeral 18) del Decreto 2553 de 1999 y 2 (numeral 25) del Decreto 210 de 2003, modificado por el artículo 1o del Decreto 4269 de 2005. Valga precisar que la Ley 790 de 2002, en el artículo 4, fusionó los Ministerios de Comercio Exterior y de Desarrollo Económico y conformó el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

Para racionalizar algunos trámites y procedimientos de comercio exterior, el Gobierno Nacional expidió el Decreto 4149 de 2004, mediante el cual creó la

⁸ Al respecto, el artículo 12 de la Decisión 291 de 1991 de la Comunidad Andina de Naciones, dispone: «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».



Ventanilla Única de Comercio Exterior [VUCE], administrada por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, soportada en medios electrónicos. En ese mismo decreto se ordenó la implementación del Formulario Único de Comercio Exterior (FUCE) que se diligenciaba a través de la VUCE y se sustituyeron los formularios exigidos para los diferentes trámites relacionados con la exportación e importación de tecnología.

Del recuento de esta normativa, la Sala resalta que, no debe perderse de vista que la finalidad del registro es la de contar con información para cuantificar la tecnología importada, de manera que Colombia, como país miembro de la CAN, pueda evaluar la contribución efectiva de este tipo de importaciones. Así mismo que, el registro de que trata el Decreto 2591 de 1991 es una exigencia de obligatorio cumplimiento para el reconocimiento de las expensas relacionadas con la importación de tecnología como costo o gasto deducible, bajo el artículo 67 del Decreto 187 de 1975, sin que exista un término perentorio para ello, puesto que «la finalidad del artículo 67 del Decreto 187 de 1975 era demostrar la existencia del contrato y la realización del registro correspondiente ante el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, pero ni esta norma, la Decisión 291 de 1991, el Decreto 259 de 1992 establecieron un término para que se realizara el registro»⁹.

Analizado lo anterior, entra la Sala a estudiar la legislación aplicable a las sucursales, y si las mismas, también como contribuyentes sometidos al régimen de precios de transferencia, se encuentran eximidos de registrar los contratos de importación de tecnología, cuando la prestación de servicios técnicos que involucra la importación de tecnología al país se da por operaciones celebradas con la casa matriz en el exterior.

2. Legislación del impuesto sobre la renta aplicable a las sucursales. El régimen de precios de transferencia no exime a estas de registrar la importación de tecnología para deducir costos y gastos de la base gravable del impuesto a la renta.

El artículo 263 del Código de Comercio define sucursal en los siguientes términos:

«Artículo 263. Sucursales. Son sucursales los establecimientos de comercio abiertos por una sociedad, dentro o fuera de su domicilio, para el desarrollo de los negocios sociales o de parte de ellos, administrados por mandatarios con facultades para representar a la sociedad.

«Cuando en los estatutos no se determinen las facultades de los administradores de las sucursales, deberá otorgárseles un poder por escritura pública o documento legalmente reconocido, que se inscribirá en el registro mercantil. A falta de dicho poder, se presumirá que tendrán las mismas atribuciones de los administradores de la principal».

De acuerdo con lo transcrito, las sucursales son establecimientos de comercio abiertos para desarrollar los negocios sociales y están administrados por mandatarios con facultades de representación de la sociedad. Se presume que el mandatario encargado de la sucursal tiene las mismas atribuciones de los administradores de la principal, salvo que exista un poder que delimite esas atribuciones.

Al analizar el artículo 263 del Código de Comercio, norma de carácter netamente

⁹ Al respecto ver, Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencias del 1 de junio de 2016, Exp. 20351. C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; del 13 de diciembre de 2017, Exp. 19747. C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez; y del 1 de julio de 2021, Exp. 23951, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



comercial y societario, esta Sección ha reconocido que las sucursales «no son personas distintas de la oficina principal o casa matriz. Al contrario, las sucursales dependen económica y jurídicamente de dicha oficina principal o casa matriz, pues de estas se predica el control de los recursos y de las actividades económicas»¹⁰. Esto es así, porque las sucursales carecen de capital propio y responsabilidad separada de la sociedad de la cual forman parte, al punto que llevan contabilidad especial que es consolidada con la de oficina principal¹¹.

En este orden de ideas, la Sala coincide con la demandante en el sentido de que la actora, en su condición de sucursal de una sociedad extranjera, no es una persona jurídica distinta de su oficina principal y, por lo mismo, en principio y bajo las normas comerciales y societarias, no podría celebrar contratos con su oficina principal, en tanto que son la misma persona y, como bien lo señala la actora en su demanda, en el ordenamiento jurídico colombiano no existe norma alguna que regule la figura del autocontrato. Empero, lo cierto es que, para efectos de lo que atañe al caso concreto y a esta Sección, lo relevante es determinar el tratamiento tributario que se les da a las sucursales, en virtud de la legislación en materia de impuesto sobre la renta y del régimen de precios de transferencia.

Para estos efectos, el artículo 20 del Estatuto Tributario, vigente para la fecha de los hechos, señalaba que:

“Salvo las excepciones especificadas en los pactos internacionales y en el derecho interno, son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, las sociedades y entidades extranjeras de cualquier naturaleza, únicamente en relación a su renta y ganancia ocasional de fuente nacional.

Para tales efectos, se aplica el régimen señalado para las sociedades anónimas nacionales, salvo cuando tengan restricciones expresas.”

De acuerdo con lo anterior, las entidades y sociedades extranjeras con independencia si incorporan o no una sucursal en el país son considerados contribuyentes del impuesto sobre la renta, únicamente respecto de su renta y ganancia ocasional de fuente colombiana. Así mismo, para efectos de determinar el impuesto le son aplicables las disposiciones contenidas en el Estatuto Tributario para las sociedades anónimas nacionales, salvo que expresamente se indicara lo contrario.

Es claro entonces que, hay un tratamiento tributario particular para las entidades extranjeras incluidas las sucursales, muy a pesar de que, bajo las normas comerciales y societarias, estas no sean más que una extensión de la oficina principal, carentes de personería jurídica, patrimonio propio y capacidad decisoria. Y es que, contrario a lo previsto en el régimen mercantil y societario, el Estatuto Tributario contempla escenarios en los que, para efectos del impuesto a la renta, la sucursal se entiende como una entidad distinta de su oficina principal, con patrimonio determinado y capacidad jurídica para contraer derechos y obligaciones

¹⁰ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 13 de diciembre de 2017, Exp. 19747. C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

¹¹ Sobre la naturaleza y características de las sucursales, la Superintendencia de Sociedades se pronunció en el Oficio Nro. 220-082903 del 21 de abril de 2017, así: «(...) podemos insistir en que la sucursal, en este caso de sociedad extranjera, no es un ente autónomo distinto de la casa matriz por cuanto no goza de personería jurídica independiente, toda vez que es esta quien la crea, por decisión del órgano de dirección, otorgándole a la sucursal ciertas facultades para el desempeño de las actividades que le asigna, observando las formalidades exigidas por la ley y sin desbordar el marco de capacidad de la persona jurídica creadora de este instrumento de descentralización e internacionalización del capitalismo».



con la principal, lo cual no es novedoso en el ámbito tributario nacional.

En efecto, nótese que el artículo 124 del Estatuto Tributario, vigente para el año 2010¹², reconoce la posibilidad de que las sucursales en Colombia de sociedades extranjeras deduzcan de sus ingresos a título de costo o deducción las cantidades pagadas o reconocidas a sus casas matrices u oficinas del exterior, por concepto de gastos de administración o dirección, siempre que sobre los mismos se haya practicado retención en la fuente a título del impuesto a la renta. Lo previsto en este artículo parte del entendimiento de que entre la sucursal y la oficina principal en el exterior existe una obligación, susceptible de ser extinguida mediante un pago. Nuevamente, muy a pesar de que, bajo las normas comerciales y societarias, este escenario sería jurídicamente inviable, puesto que, se reitera, las sucursales de sociedades extranjeras no son una persona jurídica distinta de su oficina principal.

A su turno el artículo 124-1 preveía que son deducibles para las sucursales de sociedades extranjeras los intereses y demás costos o gastos financieros, incluida la diferencia en cambio generados en operaciones de corto plazo para la adquisición de materias primas y mercancías en las cuales *la principal* o su casa matriz extranjera o agencias, sucursales o filiales de la misma con domicilio en el exterior operen como proveedores directos, reconociendo para efectos fiscales la procedencia de los contratos de compraventa y su financiación entre las sucursales y la oficina principal o la casa matriz extranjera.

Otro ejemplo, es lo dispuesto en el inciso primero del artículo 287 del Estatuto Tributario, vigente para el año gravable en discusión, que reconoce que las sucursales pueden tener deudas con su oficina principal domiciliada fuera del país, las cuales, para efectos tributarios, se consideran que forman parte del patrimonio de las primeras.

Igualmente, los artículos 260-1 y siguientes del Estatuto Tributario, vigentes para el año gravable 2010¹³, regulaban el régimen de precios de transferencia, que era aplicable a los contribuyentes del impuesto a la renta que celebraran operaciones con vinculados o partes relacionadas ubicadas en el exterior. En virtud de este, y respecto de las operaciones que celebraran con dichos vinculados, los contribuyentes estaban obligados a determinar los ingresos, costos y deducciones, teniendo en cuenta los precios y márgenes de utilidad que se hubieren utilizado con o entre partes independientes (no vinculadas), en operaciones comparables, con el fin de que prevalezcan los precios de mercado y no los fijados artificialmente por las partes debido a la vinculación que existe entre ellas (principio de plena competencia). Se trata entonces de un régimen orientado a combatir la erosión de la base gravable del impuesto sobre la renta, pues evita que las entidades vinculadas manipulen los precios de las operaciones que realizan entre sí, con el objetivo de obtener ventajas tributarias, principalmente, cuando las transacciones tienen lugar entre jurisdicciones con distintos niveles impositivos¹⁴.

Particularmente, encontramos que el inciso tercero del artículo 260-1 del Estatuto Tributario, establecía que, para efectos de la aplicación del régimen de precios de transferencia, se consideraban vinculados o partes relacionadas, entre otros, el caso previsto en el artículo 263 del Código de Comercio, es decir, el de las

¹² La Ley 1819 de 2016, artículo 73 adicionó el artículo 124 con un parágrafo, advirtiendo que, los gastos de administración o dirección sean de fuente nacional o extranjera, estarán sujetos a retención en la fuente.

¹³ Es decir, aquellos introducidos por la Ley 788 de 2002, modificados por la Ley 863 de 2003 y vigentes hasta antes de la modificación introducida por la Ley 1607 de 2012.

¹⁴ Corte Constitucional. Sala Plena. Sentencia C-690 de 2003. M.P. Rodrigo Escobar Gil.



sucursales respecto de la sociedad o principal. En esa medida, se entiende que las sucursales pueden realizar operaciones con sus oficinas principales, como si las primeras fueran independientes de las segundas, pues no de otra forma podría verificarse el cumplimiento del principio de plena competencia respecto de las operaciones que celebren entre ellas. Bajo este escenario, la legislación exige soportar o documentar tales operaciones como lo habrían hecho partes independientes, con personería jurídica y patrimonio propios, en situaciones comparables.

Lo anterior se traduce en el cumplimiento de las obligaciones formales del régimen de precios de transferencia, consistentes en presentar la declaración informativa y preparar y enviar la documentación comprobatoria, regulada en el artículo 260-4 del Estatuto Tributario. En estos documentos, los contribuyentes deben demostrar la correcta aplicación del régimen, y, para ello, deben suministrar la información necesaria para la identificación de las operaciones realizadas con sus vinculados. Bajo el artículo 7 del Decreto 4349 de 2004, que reglamenta el contenido de la documentación comprobatoria, se obligaba a los contribuyentes a conservar la documentación relacionada con la descripción de cada una de las operaciones llevadas a cabo en el periodo gravable objeto de estudio, especialmente, en lo que tiene que ver con las «Partes intervinientes, objeto, término de duración y valor de los contratos, acuerdos o convenios celebrados entre el contribuyente y los vinculados económicos o partes relacionadas domiciliados o residentes en el exterior y/o en paraísos fiscales» (subrayado de la Sala).

Las anteriores disposiciones permiten entonces afirmar que, el ordenamiento jurídico tributario, les concede atributos y características a las sucursales de sociedades extranjeras que no le son reconocidas bajo las normas comerciales, sin que ello signifique que se estén desnaturalizando el carácter que les concede la ley comercial o llegando a absurdos jurídicos, como lo indicó la actora en su demanda. Por el contrario, todas estas disposiciones parten de la libertad de configuración que la Constitución le reconoce al legislador en materia de política tributaria para asegurar la existencia de los recursos necesarios para que el Estado pueda cumplir con sus finalidades¹⁵.

En estas condiciones, la Sala no comparte lo expuesto por el Tribunal de primera instancia en cuanto a que, como bajo las normas comerciales y societarias las sucursales de sociedades extranjeras no son una persona jurídica distinta de su oficina principal, no le era aplicable a la actora las normas tributarias que exigían que esta soportara y documentara la operación que realizó con su oficina principal mediante un acuerdo que cumpliera los 4 requisitos del artículo 13 de la Decisión 291, para ser susceptible de ser registrado a la luz del artículo 67 del Decreto 187 de 1975, y en esa medida poder detraer el costo derivado de tal operación de la base gravable del impuesto a la renta a su cargo.

Para la Sala, en materia de impuesto sobre la renta se debía aplicar a las sucursales el régimen de las sociedades anónimas, lo cual implicaba cumplir con los requisitos

¹⁵ Aunque no se encontraba vigente para el año gravable en discusión, también vale la pena mencionar que, con ocasión del artículo 90 de la Ley 1607 de 2012, el legislador tributario, a contrario lo de que ocurre bajo el régimen comercial y societario, previó que se entendía como dividendo o participación en utilidades *«La transferencia de utilidades que corresponden a rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional obtenidas a través de los establecimientos permanentes o sucursales en Colombia de personas naturales no residentes o sociedades y entidades extranjeras, a favor de empresas vinculadas en el exterior»*. Todo lo cual demuestra que, para efectos tributarios, las sucursales tienen atributos y cualidades que no poseen bajo el régimen comercial y societario.



generales y específicos para que una expensa fuera deducible, así como con el régimen de precios de transferencia, pues tal posición ignora que las operaciones que realicen las sucursales con sus oficinas principales en el extranjero deben pactarse, a la luz del principio de plena competencia y para todos los efectos del impuesto a la renta, como si se hubiesen celebrado entre partes independientes.

Considerando lo anterior, y que el artículo 67 del Decreto 187 de 1975 no previó excepción alguna para las sucursales, bajo una interpretación sistemática y regida por el principio “*del efecto útil de las normas*”, debe entenderse que la obligación de registrar un “contrato” de importación de tecnología en el caso de operaciones entre sucursal y su casa matriz se refiere a un documento que contemple los requisitos señalados en el artículo 13 de la Decisión 291 de la CAN, arriba mencionados, sin perjuicio de que, desde la óptica comercial no pueda predicarse que dicho documento es un contrato propiamente dicho, por ser este suscrito entre casa matriz y sucursal. Recuérdese que la finalidad del registro es recolectar información que permita la evaluación y medición de la importación de tecnología de una jurisdicción a otra, que en todo caso se produce cuando se trata de operaciones entre sucursal y su matriz del exterior, sin que esto se vea alterado porque se trate de la misma persona jurídica.

En la medida de lo anterior, se reitera, el requisito del registro de la importación de tecnología como requisito de deducibilidad del costo o gasto en materia de impuesto sobre la renta, también es aplicable a sucursales de sociedades extranjeras cuando celebran operaciones de ese tipo con estas. Adicionalmente, la Sala precisa que lo previsto en el artículo 260-7 del Estatuto Tributario, vigente para el año 2010, no modifica esta conclusión. En efecto, esa norma revela a los contribuyentes sometidos al régimen de precios de transferencia de ciertas disposiciones que prohíben deducciones, y de las limitaciones de costos y gastos para vinculados económicos. Sin embargo, no los excluye de la aplicación del artículo 67 del Decreto 187 de 1975.

En primer lugar, porque el artículo 67 del Decreto 187 de 1975 no se encuentra dentro de las disposiciones que el artículo 260-7 autoriza no aplicar por efectos del régimen de precios de transferencia. Y, en segundo lugar, porque la regulación de la deducción de costos y gastos derivados de la suscripción de contratos sobre importación de tecnología al país no es una limitación a los costos y gastos, que es de lo que el artículo 260-7 exceptúa a los contribuyentes del impuesto a la renta sometidos al régimen de precios de transferencia. Sino que, por el contrario, constituye un requisito de procedibilidad de la deducción, en tanto que el Decreto 187 de 1975 exige que el valor solicitado como deducción provenga de un contrato de importación de tecnología registrado ante la autoridad competente (*i. e.* Ministerio de Comercio, Industria y Turismo).¹⁶

Repárese en que tal disposición precisa que la deducción por concepto de regalías u otros beneficios originados en contratos sobre importación al país de tecnología

¹⁶ De hecho, en la sentencia del 13 de diciembre de 2017 (Exp. 19747. C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez) esta Sala analizó un caso en el que una sucursal realizó una operación con su casa matriz en el exterior, la cual estaba documentada en un contrato de importación de tecnología que fue efectivamente registrado ante el Ministerio de Comercio. Todo lo cual acredita que, por virtud del régimen de precios de transferencia y para efectos del impuesto a la renta, las operaciones entre vinculados económicos deben documentarse en la forma en la que lo habrían hecho partes independientes en operaciones comparables y, a su vez, cumplir con los requisitos de procedibilidad de los costos y gastos en el impuesto a la renta.



será procedente «**siempre que** se demuestre la existencia del contrato y su autorización por parte del organismo oficial competente», expresión que denota que, en todos los casos, se debe exigir el registro para la procedencia del costo o deducción.

A lo expuesto, cabe agregar que, frente al artículo 260-7 del Estatuto Tributario, esta Sala ha señalado, reiteradamente, que:

«No puede perderse de vista que el objeto del artículo 260-7 del Estatuto Tributario no es exceptuar a los contribuyentes sometidos al régimen de precios de transferencia del cumplimiento de los requisitos de procedencia de los costos y deducciones, sino únicamente de algunas prohibiciones previstas en materia de costos y deducciones, y de las limitaciones de costos y gastos previstas para los vinculados económicos.

(...)

De modo que, como la ley no sustrajo a estos contribuyentes del cumplimiento de los requisitos de procedibilidad de las deducciones, los mismos deben cumplir los requisitos dispuestos sobre las operaciones de costos y gastos que procedan en el régimen de precios de transferencia. Para lo cual se debe atender, los presupuestos que exige la norma para que pueda aceptarse como deducción»¹⁷.

3. Caso concreto

En el presente caso, la demandante señala en la oposición a la apelación que *“Sorprendentemente la DIAN pretende caracterizar esta asignación de costos y gastos, dentro de una misma sociedad, como si se tratara de la prestación de servicios y aplicar las reglas y limitaciones aplicables a pagos entre compañías independientes. Esta interpretación se mantiene en el escrito de apelación.”*

Ahora bien, de acuerdo con las pruebas que obran en el expediente la Sala observa que en los actos acusados la DIAN no hacen una re-caracterización de las operaciones y que efectivamente hubo una operación de servicios técnicos (importación) entre vinculados, toda vez que:

- En el estudio de precios de transferencia la sociedad demandante señaló, en el acápite de funciones, que Tecna Colombia participa en la construcción de cuatro estaciones compresoras de gas natural, tres en el gasoducto Ballena-Barrancabermeja y una ubicada en el gasoducto Cusiana-El Porvenir- La Belleza, en cumplimiento de una oferta con TGI. Se indica allí mismo que para la participación de Tecna Colombia en la construcción, esta *“recibió servicios de ingeniería de su vinculada del exterior para el diseño e ingeniería de las estaciones compresoras. Tecna Estudios y Proyectos de Ingeniería S.A. compañía argentina, se encargó de realizar todos los estudios técnicos debido que cuenta con la infraestructura y capital necesario para el desarrollo del proyecto.”* Igualmente, que *“La prestación de estos servicios involucró cargos por concepto de personal, ingeniería, pasajes, capacitación, servicios jurídicos y técnicos, licencias autorizadas, entre otros.”* y, que el valor de los servicios técnicos fue cargado a Tecna Colombia a través de la cuenta de inversión suplementaria de capital.
- De los soportes contables aportados durante el proceso y según lo indicado por la actora, se observa efectivamente que el valor de los servicios se registró en la contabilidad de la sucursal, en la cuenta de inversión suplementaria de capital. Sobre esta cuenta debe recordarse que en ella se registra las disponibilidades de capital en forma de, entre otros, servicios que permanezcan en la cuenta corriente

¹⁷ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 9 de mayo de 2019, Exp. 20780, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, reiterada, entre otras, en las sentencias del 9 de septiembre de 2021, Exp. 24282, CP. Milton Chaves García y del 23 de marzo de 2023, Exp. 25885, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



de la casa matriz durante la vigencia a la que le correspondan las utilidades generadas en sucursales de empresas extranjeras¹⁸.

- En el documento denominado política de asignación de costos y gastos, se indica que en el mismo se regula *“los siguientes términos y condiciones generales de la política de asignación de Recursos y gastos (la “Política”) aplicables a los servicios prestados por la sociedad”* (Tecna Argentina) *“a favor de la sucursal”*. Así mismo, en el artículo primero se establece que *“los trabajadores de la Sociedad suministrarán a la Sucursal los servicios descritos en la cláusula tercera del presente documento (...)”*.
- La actora señaló en su demanda que *“nunca ha estado en discusión la prestación efectiva de servicios técnicos”*, hecho que efectivamente no es discutido por la DIAN. A su vez, tampoco se discute que la actora no registró tal documento a la luz del artículo 67 del Decreto 187 de 1975.

De acuerdo con el acervo probatorio, esta Judicatura no comparte lo expuesto por la demandante respecto a que la Administración pretendió caracterizar una operación como de servicios cuando esta no lo era. Tampoco, las afirmaciones según las cuales el beneficiario de los servicios técnicos de los que se derivó el costo en discusión, son los terceros, contratantes de los servicios (*i. e.* TGI y Ecopetrol) y no la sucursal. Estas afirmaciones contrarían las pruebas antes señaladas, entre ellas lo expuesto por la actora en su estudio de precios de transferencia.

Para efectos de este último, no debe perderse de vista que, el Decreto 4349 de 2004 señalaba que los contribuyentes debían declarar la información necesaria para la identificación y ubicación de los vinculados que celebraron las operaciones e identificar *“por separado aquellos tipos de operación que se denominen de manera idéntica o similar pero que al momento de realizarse presenten diferencias significativas en relación con las funciones efectuadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos, aun cuando se hubieren celebrado con el mismo vinculado económico o parte relacionada”*¹⁹. En este sentido si la operación no calificará como un servicio técnico prestado por la oficina principal a la actora, la misma ha debido, entre otros identificar la operación de otra manera, por ejemplo, el mismo decreto contemplaba la posibilidad de clasificar la operación como *“Otros egresos”*.

Considerando entonces que se trató de servicios técnicos prestados por Tecna Argentina en favor de la sucursal, la Sala considera que no es posible aceptar la procedencia del costo solicitado por la actora (*i. e.* prestación de servicios técnicos con su casa matriz del exterior) a la luz del artículo 67 del Decreto 187 de 1975, pues para esto era fundamental que, para efectos tributarios, ésta hubiese registrado un contrato que acreditaba la importación de tecnología al país, tal y como se indicó anteriormente, lo cual no ocurrió en el presente caso. El hecho de que la actora carezca de personería jurídica bajo las normas comerciales y societarias, en su condición de sucursal de sociedad extranjera, y que, a su vez, estuviese sometida al régimen de precios de transferencia no cambia esta conclusión.

Cabe adicionar que con lo anterior no se está indicando que el documento denominado asignación de costos y gastos que se adjuntó como prueba ha debido someterse a registro, pues como la misma demandante lo señala, este no era un contrato de aquellos de importación de tecnología sino un documento que fungía

¹⁸ Superintendencia de Sociedades, Oficio 340-73677 del 1 de diciembre de 2000

¹⁹ Artículo 5, Decreto 4349 de 2004



para efectos de soportar la asignación de las expensas a la sucursal en cumplimiento de las exigencias previstas en el régimen de precios de transferencia, similar a lo que se conoce, a partir de la Ley 1607 de 2012, como el “*estudio para la atribución de las rentas y ganancias ocasionales a establecimientos permanentes y sucursales*”, y diferente a lo exigido en el artículo 67 del Decreto 187 de 1975, que es el requisito que se dejó de cumplir en este caso.

Por todo lo expuesto, prospera el recurso de apelación formulado por la DIAN. En consecuencia, la Sala confirmará la decisión administrativa consistente en rechazar el costo registrado por la actor en su declaración de renta, relacionado con una operación de egreso por concepto de servicios técnicos celebrada con su oficina principal en el exterior.

Como prosperó el recurso de apelación de la DIAN, la Sala pasará a pronunciarse sobre los cargos de nulidad expuestos en el concepto de violación de la demanda que no fueron analizados ni resueltos por el Tribunal de primera instancia.

4. Violación del principio de correspondencia

El principio de correspondencia, previsto en el artículo 711 del Estatuto Tributario, exige que la liquidación oficial de revisión debe contraerse a los hechos analizados en el requerimiento especial o en su ampliación, pues ese acto preparatorio fija por primera vez los puntos en desacuerdo de la Administración con la declaración presentada por el contribuyente, es decir, revela los hechos que considera inexactos y cuestiona la presunción de veracidad del denunciado privado. El objetivo de esta disposición legal es garantizar la identidad de los hechos esgrimidos por la DIAN a lo largo del procedimiento de determinación oficial, de manera que se garantice el derecho de defensa y contradicción del contribuyente y no se vea sorprendido con glosas o hechos que no pudo controvertir antes de la expedición de la liquidación oficial.

Esta Sección²⁰ ha precisado, de forma reiterada y pacífica, que el principio de correspondencia también debe ser acatado en la resolución que resuelve el recurso de reconsideración, debido a que ese acto agota la discusión en sede administrativa y, por lo tanto, debe guardar coherencia con los hechos controvertidos en la actuación administrativa. Todo lo anterior, sin perjuicio de que la Administración pueda adicionar, mejorar o profundizar su posición inicial en sustento de una glosa propuesta en el requerimiento especial.

Sobre este particular, la jurisprudencia de esta Judicatura ha señalado que la Administración, en aras de asegurar la correcta determinación del impuesto a la renta, puede «*incluir o mejorar los argumentos en sustento de una glosa propuesta en el requerimiento especial*»²¹, tanto en la liquidación oficial como en la resolución del recurso de reconsideración, sin que ello signifique una vulneración de los mandatos del debido proceso o del principio de correspondencia, máxime cuando la inclusión

²⁰ Al respecto ver, entre muchas otras, Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencias del 23 de agosto de 2012, Exp. 18306, C.P. William Giraldo Giraldo, del 28 de diciembre de 2013, Exp. 19527, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, del 18 de marzo de 2021, Exp. 23743, del 10 de junio de 2021, Exp. 24283, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto y del 2 de noviembre de 2023, Exp. 26999, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

²¹ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 3 de agosto de 2023, Exp. 26528, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, que reitera las sentencias del 1 de junio de 2016, Exp. 20276, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, del 20 de mayo de 2021, Exp. 23396 y del 11 de agosto de 2022, Exp. 25760, ambas con ponencia de la Dra. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



o mejora de los argumentos por parte de la DIAN surge como consecuencia de lo planteado por el contribuyente, en ejercicio de su derecho de defensa y contradicción.

Descendiendo al caso concreto, la Sala observa que la demandante alega la violación del principio de correspondencia con fundamento en que, en la resolución del recurso, la Administración incluyó dos argumentos que no había expuesto en las etapas anteriores del procedimiento de determinación oficial. Puntualmente, que la documentación contable y financiera aportada por la actora contenía diferencias que no habían sido explicadas por la actora y que, por lo mismo, le restaban credibilidad. Y, en adición, que si la demandante pretendía calificar el costo cuestionado como uno de naturaleza laboral debió haber cumplido con los requisitos previstos en los artículos 108 del Estatuto Tributario y 9 del Decreto 841 de 1998 para que procediera su deducibilidad en el impuesto a la renta.

Pues bien, atendiendo al criterio jurisprudencial antes citado, la Sala considera que, en este caso concreto, no se advierte la violación del principio de correspondencia, puesto que los argumentos que la demandante considera novedosos fueron incluidos por la DIAN en la resolución del recurso de reconsideración en respuesta o como consecuencia de la discusión planteada por la actora en dicho recurso.

Adviértase que, en el recurso de reconsideración, la demandante precisó que, en virtud del principio de la prevalencia de la sustancia sobre la forma, así como en los auxiliares contables, libros oficiales y estados financieros, debía quedar claro que, si bien en la documentación comprobatoria se reportó la operación cuestionada como una operación de egreso, consistente en la prestación de servicios técnicos, realmente, tal operación había consistido a un aporte en especie al capital suplementario por asignación de costos laborales incurridos por la oficina principal para la prestación de servicios en Colombia, a terceros. En esas condiciones, se reitera que, la entidad demandada no vulneró el principio de correspondencia con la expedición de la resolución que decidió el recurso de reconsideración.

Con todo, cabe agregar que los dos argumentos que la actora considera novedosos y en los que sustentó el supuesto desconocimiento del principio de correspondencia, no fueron las razones principales para que la DIAN desconociera el costo en debate, sino meras cuestiones accesorias. De ahí que, incluso, si en gracia de discusión, hubiese existido la vulneración del principio de correspondencia (que no fue así), tal circunstancia no hubiese sido suficiente para declarar la nulidad de los actos administrativos enjuiciados.

En todo caso, vale la pena destacar que lo expuesto en la demanda respecto a la inexistencia de las supuestas irregularidades en la contabilidad advertidas en la resolución del recurso, carece de objeto, puesto que, como lo señaló la Administración en ese acto administrativo, lo cierto es que *«la contabilidad no es el medio de prueba idóneo de cara a las exigencias para la procedencia de una deducción por concepto de servicios técnicos desde el ámbito del derecho tributario, cuando para su reconocimiento se exige el cumplimiento de unas formalidades diferentes, las cuales no se probaron»*²². Esto es, la prevista en el artículo 67 del Decreto 187 de 1975.

De otro lado, aunque no haya sido el motivo esencial y principal por el cual la DIAN modificó la declaración de renta de la actora, también es necesario precisar que, lo señalado en la demanda frente a que no existía obligación de pagar aportes

²² FI. 115 del cuaderno principal.



parafiscales sobre el costo cuestionado de llegarse a considerar, en gracia de discusión, uno de carácter laboral (y no un servicio técnico, según fue caracterizado en la documentación comprobatoria), carece de sentido y no se aviene a las normas que regulan la obligación de pagar aportes parafiscales y al Sistema de Seguridad Social.

Lo anterior, si se tiene en cuenta que los servicios de ingeniería especializada prestados por el personal contratado por la oficina principal en Argentina fueron ejecutados en su totalidad en territorio colombiano, según lo mencionado por la misma actora. De ahí que sí existiera la obligación de pagar los mencionados aportes para llevar como costo en la declaración de renta el valor debatido en este caso concreto.

No prospera el cargo.

5. Sanción por inexactitud

El artículo 647 del Estatuto Tributario tipifica como infracción susceptible de sanción, entre otros eventos, la omisión de ingresos o impuestos generados por operaciones gravadas, la inclusión de costos, deducciones, descuentos, inexistentes o inexactos, la utilización de datos o factores falsos, desfigurados, alterados, simulados o modificados artificialmente, de los cuales se derive un menor impuesto a pagar o un mayor saldo a favor.

De acuerdo con lo anterior, para que la sanción resulte procedente, se debe presentar al menos alguna de las conductas y el objetivo de su realización debe ser la de obtener un menor pago de impuestos o la determinación de un mayor saldo a favor.

Ahora bien, bajo el artículo 647 del Estatuto Tributario no se configura inexactitud sancionable, en los eventos en los que el menor valor a pagar o el mayor saldo a favor declarado es el resultado de una apreciación o interpretación razonable del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos. Todo lo cual hace referencia a que la información suministrada por los contribuyentes coincida con su realidad económica o, en otras palabras, que no resulte falsa, equivocada o incompleta²³.

Por esa razón, según lo ha señalado la Sala²⁴, para que se configure el error sobre el derecho aplicable como eximente de responsabilidad es necesario que se cumplan dos condiciones de forma concurrente. La primera consiste en que los hechos y cifras denunciadas deban ser completos y verdaderos, exigencia que bien entendida significa que *«el obligado no le haya ocultado hechos de relevancia tributaria a la Administración, ni haya inventado factores negativos»*²⁵. En ese sentido, *«la prueba del incumplimiento del mencionado requisito nunca podrá ser el hecho de que la autoliquidación y el acto oficial arrojen resultados numéricos diversos, pues de lo que se trata es de establecer si ese resultado tiene como causa un error sobre la comprensión del derecho aplicable»*²⁶.

²³ Sobre este asunto ver, Corte Constitucional, Sala Plena, Sentencia C-571 de 2010, M.P. María Victoria Calle Correa.

²⁴ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 9 de junio de 2022, Exp. 25944. C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

²⁵ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 11 de junio de 2020, Exp. 21640. C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

²⁶ Ibidem.



La segunda condición se fundamenta en que no basta con que exista una mera «diferencia de criterios» entre los sujetos de la obligación tributaria, pues ello es connatural a toda controversia jurídica, sino que «Lo determinante con miras a exonerar de la reacción punitiva es establecer si el «criterio» desplegado por el administrado tuvo causa en un equivocado juicio de comprensión sobre la interpretación, vigencia o existencia del tipo infractor y sus respectivos ingredientes normativos, el cual propició en él la errónea creencia de no incurrir en un comportamiento antijurídico»²⁷. En esa medida, es necesario que el administrado sustente los motivos por los cuales su equivocación al momento de autoliquidar el tributo estuvo fundada en un error sobre el derecho aplicable (i. e. oscuridad de la normativa aplicable²⁸, pronunciamientos doctrinales de la autoridad tributaria²⁹, vicisitudes normativas, precedentes jurisprudenciales con identidad fáctica y jurídica con el caso juzgado³⁰, entre otros).

En este caso, según lo expuesto a lo largo de esta providencia, quedó acreditado que la actora incluyó un costo improcedente en su declaración de renta, puesto que no cumplió con el requisito de procedibilidad dispuesto para ello en el artículo 67 del Decreto 187 de 1975. Esta situación, en principio, constituye una conducta inexacta susceptible de ser penalizada con la sanción bajo análisis.

Empero, la Sala evidencia que, en este caso, se cumplen las dos condiciones a la que se hizo referencia para que proceda la causal exculpatoria de la sanción por inexactitud.

En primer lugar, nótese que la modificación oficial efectuada por la DIAN no se derivó de que algún factor declarado por la actora obedeciera a una falta probatoria o a operaciones inexistentes, carentes de sustancia económica. Por el contrario, la razón de la modificación se fundamentó en que la DIAN consideró que, para que procediera el costo rechazado, era necesario que se cumpliera con el registro de importación de tecnología y, como tal requisito formal no se efectuó, procedía su rechazo. La existencia y sustancia económica de la operación de la cual se originó el costo rechazo fue incluso puesto de presente por la Administración, tal y como se advierte en el siguiente aparte de la resolución del recurso:

«Así mismo, en ejercicio de sus facultades de fiscalización y en desarrollo de la investigación objeto de análisis, con base en los resultados obtenidos en los diferentes cruces a terceros, entrevistas, en la documentación recogida, y en visitas de verificación efectuadas a TECNA SUCURSAL COLOMBIA NIT 900,310.401-5 (folios 54 a 195), a la UNIÓN TEMPORAL TECNET - TECNA COC (folios 204 a 297), al CONSORCIO SADEVEN TECNA (folios 304 al 400), a TRANSPORTADORA DE GAS INTERNACIONAL S.A. E.S.P. (TGI) (folios 407 a 455), y de la información remitida por ECOPEPETROL S.A. (folios 462 a 487), se recaban pruebas que confirman que TECNA SUCURSAL COLOMBIA NIT900.310.401-5 efectivamente recibió servicios técnicos de su vinculada de Argentina, como así lo concluye el contenido del anexo al requerimiento especial No.322402014000003 del 6 de febrero de 2014 (folios 510 y 511) y la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412014000242 del 4 de noviembre de 2014 (folios 563 a 566), y teniendo en cuenta que dicha operación no se registró ante el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo (folios 488 a 490), de conformidad con lo señalado en el artículo 67 del Decreto 187 de 1975, el parágrafo 2° del artículo 3° del Decreto 259 de 1992, y la

²⁷ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 11 de junio de 2020, Exp. 21640. C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, reiterada, entre otras, en las sentencias del 24 de junio de 2021, Exp. 25215, C.P. Milton Chaves García; del 9 de julio de 2021, Exp. 23685, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto y del 17 de marzo de 2022, Exp. 25627, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

²⁸ Sobre este asunto, ver Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 1 de junio de 2023, Exp. 25928. C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

²⁹ Sobre este asunto, ver Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 10 de marzo de 2022, Exp. 24970. C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

³⁰ Sobre este asunto, ver, entre otras, Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencias del 4 de abril de 2019, Exp. 20204, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez y del del 9 de septiembre de 2021 Exp. 24282, C.P. Milton Chaves García.



Sentencia del 28 de julio de 2011 de la Sección Cuarta del Consejo de Estado con radicado No. 17864- C.P. MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA, sobre dichos pagos no es procedente la deducción». (Sujbrayado de la Sala).

A lo expuesto, cabe agregar que la apelante le aportó a la DIAN información exacta sobre el valor de la operación de servicios técnicos cuestionada. Tan es así, que la DIAN rechazó como costo el valor informado por la contribuyente. En consecuencia, no hay lugar a considerar que la demandante le haya ocultado información a la Administración o haya simulado factores negativos, por lo que, se reitera, se encuentra cumplida la primera condición para que proceda la causal exculpatoria de la sanción por inexactitud.

En cuanto a la segunda condición, se tiene que desde la respuesta al requerimiento especial y a lo largo del procedimiento administrativo y judicial, la actora indicó que no estaba obligada a documentar la operación llevada a cabo con su oficina principal en el exterior en un acuerdo registrable ante el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo en que, a la luz de las normas comerciales, puntualmente, los artículos 263 y 864 del Código de Comercio, y la doctrina especializada de la Superintendencia de Sociedades, las sucursales de sociedades extranjeras no tenían personalidad jurídica, es decir, no era una entidad distinta de su oficina principal y, por lo tanto, bajo la regulación comercial y societaria, no era posible que existiera un contrato entre una sucursal y su oficina principal en el exterior.

En esas circunstancias, es plausible y justificable que la actora entendiera que no debía documentar la operación de servicios técnicos en un acuerdo susceptible de ser registrado ante la autoridad competente para que el costo derivado de tal operación fuese procedente en el cálculo de la base gravable del impuesto a la renta a su cargo. Por consiguiente, resulta lógico que su argumentación se haya centrado en alegar que, con fundamento en la regulación comercial y societaria, las sucursales de sociedades extranjeras no podían celebrar contratos con su casa matriz, como si se tratara de un ente societario.

De lo anterior se predica entonces que, aunque la conducta es típica a la luz de lo establecido en el Estatuto Tributario respecto de la inexactitud, no sea susceptible del reproche sancionador, en razón a que la demandante carecía de conciencia sobre la antijuridicidad de la inclusión en su declaración de renta del costo derivado de la operación de servicios técnicos realizada con su casa matriz en el exterior, lo que se enmarca en la causal de exoneración de responsabilidad punitiva prevista en el artículo 647 del Estatuto Tributario.

Por las razones expuestas, se levanta la sanción por inexactitud.

6. Costas

A la luz de los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 (numeral 8) del Código General del Proceso, no habrá condena en costas (gastos del proceso y agencias en derecho) en esta instancia, por no encontrarse probadas en el expediente.

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. **Declarar fundando** el impedimento manifestado por la magistrada Stella Jeannette Carvajal Basto. En consecuencia, se le separa del conocimiento del presente asunto.
2. **Modificar** la sentencia del 13 de mayo de 2020, dictada por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A. En su lugar, se dispone:

«1. **Declarar la nulidad parcial** de la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 322412014000242 del 30 de diciembre de 2014 y de la Resolución Nro. 011332 del 17 de noviembre de 2015, por medio de las cuales la DIAN modificó la declaración de renta de la actora correspondiente al año gravable 2010, únicamente en lo que respecta al monto de la sanción por inexactitud.

2. A título de restablecimiento del derecho, **declarar** que la actora no está obligada a pagar monto alguno por concepto de la sanción por inexactitud».

3. Sin condena en costas en ambas instancias.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al tribunal de origen. **Cúmplase.**

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

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8086/Vistas/documentos/validador>