



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

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

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

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	25000-23-37-000-2019-00297-01 (27247)
Demandante	BRT SERVICES LTD. SUCURSAL COLOMBIA
Demandado	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Temas	Impuesto sobre la renta para la equidad CREE. Año 2016. Declaración de corrección provocada. Pago con saldo a favor. Costos. Descuentos. Depreciación acelerada.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 19 de mayo de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B¹, que resolvió lo siguiente:

“PRIMERO: DECLARAR la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 900.025 del 21 de diciembre de 2018, que modificó la declaración del impuesto sobre la renta para la equidad presentada por la sociedad demandante por el año 2016.

SEGUNDO: Como consecuencia de lo anterior, a título de restablecimiento del derecho **DECLARAR** que la liquidación del impuesto sobre la renta para la equidad CREE por el año 2016, a cargo de la sociedad demandante, es la insertada en la parte considerativa de esta sentencia.

TERCERO: NEGAR las demás pretensiones de la demanda.

CUARTO: Por no haberse causado ni demostrado, no se condena en costas. (...)”

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 11 de abril de 2017, BRT Services Ltd. Sucursal Colombia presentó la declaración del impuesto sobre la renta para la equidad (en adelante CREE) del 2016, en la cual registró saldo a favor.

El 5 de abril de 2018, la Administración expidió el Requerimiento Especial Nro. 900009 mediante el cual propuso adicionar ingresos brutos, rechazar parcialmente costos y deducciones, lo que llevó a reliquidar el impuesto y la sobretasa e imponer sanción por inexactitud (tarifa 100 %), determinando un saldo a pagar.

El 11 de julio de 2018, el contribuyente presentó declaración de corrección a través de la cual aceptó parcialmente: *i)* el rechazo de costos, en particular los referentes a la cuenta de “viáticos empleados”², y *ii)* el desconocimiento de deducciones relativas a “asesoría jurídica” y “trámites consulares” y liquidó la sanción por inexactitud, recalculando el saldo a favor.

¹ Samai Tribunal, índice 18. PDF: “8_SENTENCIA(.pdf) NroActua 18”.

² Pese a que aceptó el rechazo de costos, la demandante registró la totalidad de rubros aceptados en el renglón de deducciones.



El 21 de diciembre de 2018, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 900025 del 21 de diciembre de 2018 que rechazó la declaración de corrección y confirmó las glosas propuestas en el requerimiento especial.

El contribuyente presentó demanda *per saltum*.

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 pretensiones³:

“PRIMERO.- Que se declare la nulidad de toda la actuación administrativa por medio de la cual se estableció, en contra de la sociedad BRT SERVICES LTD SUCURSAL COLOMBIA - NIT 900.451.379-5, un mayor impuesto, sobretasa y una sanción de inexactitud del Impuesto sobre la renta para la equidad (en adelante Cree o impuesto de renta) por el año 2016, actuación que comprende los siguientes actos, sin perjuicio de los previos o preparatorios expedidos:

- a. Liquidación de Revisión No. 900025 de diciembre 21 de 2018 de la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Grandes Contribuyentes de Bogotá (en adelante Liquidación o LOR).
- b. Los demás actos que compongan la actuación administrativa bajo el Expediente DIAN: AD 2016 2017 900515.

Se aclara no existe resolución alguna que decida recurso alguno (en adelante Resolución) ya que se utiliza la figura de la Demanda Per Saltum consagrada en el parágrafo del artículo 720 ET.

SEGUNDO.- Que como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho de mi poderdante, consistente en resumen, en reconocer que no estaba obligado a corregir o modificar la declaración del impuesto del Cree por el año 2016, y exonerarla de la sanción de inexactitud y los valores a pagar determinados en dicha Liquidación, y se condene a la DIAN al archivo del expediente, y se condene en costas a la demandada (según sentencia del 22 de febrero de 2002 del Consejo de Estado, expediente 12659 ponente Germán Ayala M. y Tribunal Administrativo de Córdoba, sentencia de marzo 14 de 2019, expediente 2014-00315, y radicación 24154 de febrero 28 de 2019 del Consejo de Estado, MP Milton Chaves), sin perjuicio de las nulidades visualizadas en el proceso, conforme con los parámetros alegados y argumentados en esta demanda”

A los anteriores efectos, la demandante invocó como violados los artículos 6, 16, 333, 338 de la Constitución Política; 59, 64, 90, 107, 107-1, 553, 588, 590, 647, 648, 683, 709, 723, 742, a 746, 747 y 749 del Estatuto Tributario; 264 de la Ley 223 de 1995; 197 de la Ley 1607 de 2012; y 113 de la Ley 1943 de 2018. El concepto de la violación se resume así:

1. Deficiencia probatoria

Calificó de contrasentido que la DIAN dé prevalencia a los informes de terceros (como los certificados de agentes de retención) sobre los registros del contribuyente investigado, pese a que no son plena prueba, y olvidando que la declaración del contribuyente goza de presunción de veracidad. Además, cuestionó que la demandada, a su conveniencia, soporta las actuaciones en la doctrina oficial y en la jurisprudencia, por encima de la normativa aplicable.

³ Samai. Índice 2. PDF " ED_C01_02 DEMANDA NroActua 2"



Advirtió que, en los actos acusados, la demandada no observó el Concepto DIAN Nro. 051651 de 2004 en cuanto a la interpretación de la ley y, además, aplicó de manera incorrecta la jurisprudencia que invoca como sustento.

Relató que, a lo largo del proceso, se dio acceso a la contabilidad y se suministraron certificaciones contables, actas de entrega, copias del contrato y documentos que soportan la declaración tributaria, los cuales fueron desacreditados con simples afirmaciones; por lo que solicitó se verifiquen en forma directa en sede judicial.

Discutió que la DIAN se limite a señalar que no se ha demostrado un determinado hecho y pida pruebas adicionales a las que ya son el soporte adecuado y suficiente, pues ello cercena el derecho de defensa.

2. Corrección provocada de la declaración tributaria

Indicó que, el pago de la declaración tributaria corregida se realizó con el saldo a favor registrado en la misma, pues de lo contrario, el contribuyente se hubiere expuesto a solicitar un pago en exceso.

Cuestionó que la presentación de una corrección provocada no implica que la sociedad aceptó el asunto de fondo debatido, ni impide controvertir las glosas. Agregó que, resulta un contrasentido que se rechace la declaración corregida, y se afirme al mismo tiempo, que no existe discusión sobre los costos y deducciones en cuanto fueron modificados en la misma.

Sostuvo que el artículo 723 del Estatuto Tributario, relativo a los hechos aceptados por el contribuyente, fue parcialmente derogado por la adición que realizó la Ley 1943 de 2018 al artículo 590 del citado estatuto (correcciones provocadas), en tanto esta última norma establece la posibilidad que tiene el contribuyente de seguir discutiendo los asuntos de fondo, sobre lo cual referenció la exposición de motivos de la mencionada ley. Estimó que dicha adición normativa se trata de una disposición procedimental de aplicación inmediata, y aun considerándola sustancial, debe observarse en virtud del principio de retrospectividad de la ley tributaria.

Que, como la DIAN determinó que no procede la corrección, tampoco tiene lugar la aplicación del artículo 723 del Estatuto Tributario. De manera que, se insiste con el desacuerdo de las glosas que se incluyeron en la corrección provocada: *costos con factura de 2015, viáticos, asesoría legal, y gastos consulares.*

Cuestionó que la doctrina oficial invocada por la DIAN desconoce el principio de irretroactividad tributaria, y solicitó la aplicación de las normas más favorables que existan *“en la actualidad”*.

3. Inconformidades de fondo

a) **Cuenta 417515- “Mal denominada Penalidades”**: Señaló que la denominación de una cuenta no otorga su tratamiento, ni su regulación. Aclaró que, pese a la denominación, en la cuenta no se registraron sanciones o penalidades, sino el valor acordado dentro de un contrato, en donde el contribuyente (contratista) recibió equipo usado de Ecopetrol (contratante) como parte del pago de obligaciones nuevas contraídas en el marco del acuerdo.

Expuso que, como se trata de equipos usados, se pactó *“un valor medido en un porcentaje de su valor como nuevo”*, que, posteriormente, al ser desmantelado para obtener una reutilización de sus componentes (el equipo como un todo ya no es



reutilizable), supone la pérdida, obsolescencia o desuso de alguno de sus componentes. De manera que, la parte no recuperada de dicho equipo se registra como costo o menor valor del ingreso recibido, en la medida que con este no se obtiene la remuneración del servicio facturado.

Especificó que, el contrato establece la exigencia de recibir como parte del pago del servicio, equipos ya utilizados por Ecopetrol, a través de un “descuento acordado (denominado factor IR -intercambio por reparación)”, que implica asumir el costo del desensamble y el desecho de las partes o componentes no aptas para uso. Así, siendo un descuento o mayor costo, es procedente dentro de la depuración de la actividad económica.

Afirmó que la DIAN acepta que el descuento reconoce el proceso de desarme y recuperación del equipo usado recibido, ya que por esas mismas condiciones solo puede ser utilizado en los porcentajes de componentes recuperables. Que por tanto, corresponde “al reconocimiento de ese evidente costo del servicio prestado que se reflejará en el costo del inventario suministrado”, como se describe en los estados financieros. Y ello es así, porque Ecopetrol obliga al contratista a recibir los equipos usados, y los repone con los nuevos que se le suministran en la prestación del servicio.

Reprochó que, a pesar de haber aportado los listados y movimientos de la cuenta, solicitados como prueba, la DIAN centró el debate en que no puede cotejar la información pues algunos de los documentos están en dólares y otros en pesos, aunque sí cuantifica la glosa con exactitud. Que, es falso que la contabilidad no estuviese debidamente soportada con los comprobantes internos y externos, o que omitiera señalar la aplicación de una NIC específica, pues lo que ocurre es que la Administración no entiende la actividad del actor.

Indicó que, de considerarse que la cuenta contable no es correcta para llevar el descuento (menor valor del ingreso facturado), en aplicación de los principios de justicia y asociación, así como de la jurisprudencia⁴, este se debe reconocer como costo inherente a la operación.

- b) **Cuenta 611511- Equipo electro sumergible:** Sobre el “*Ajuste a conteo físico*”, dijo que en el desarme de los equipos usados, algunas piezas se desechan por inútiles y obsoletas. Que, dada la agilidad de la operación y el volumen de las piezas, esos componentes son de fácil pérdida, en tanto los inutilizables se chatarrizan y no se puede realizar un conteo por unidad, pues esa verificación se efectúa hasta final del año.

Dijo que todo lo recibido como equipo usado integra el “*costo del inventario*”, haya sido o no incorporado al mismo, forma parte del costo de producción del inventario final. Reprochó que la DIAN busque rechazar la pérdida del inventario a partir de los soportes allegados, pese a que estos dan claridad de la misma.

Anotó que la demandada acepta expresamente que el conteo de inventario se realizó con funcionarios de auditoría externa y revisoría fiscal, con certificado. Agregó que, si bien el inventario no se registró en forma oportuna, corresponde a costos asociados a la actividad, siendo esta una confesión del contribuyente que debe tomarse tanto en lo favorable como lo desfavorable.

Sostuvo que la glosa no puede sustentarse en el hecho de que el “*Instructivo por Valuación de Inventario*” no mencione que las piezas son de fácil destrucción o pérdida, porque esto se deriva de la naturaleza de la actividad y del inventario, que recae sobre equipos usados.

Invocó la sentencia de 8 de mayo de 2008, exp. 15564 del Consejo de Estado, como precedente que avala la deducción por destrucción de inventarios siempre que se prueben los requisitos de deducibilidad, como ocurre en este caso, dada la actividad

⁴ Citó la sentencia del 21 de febrero de 2019, exp. 21366 del Consejo de Estado.



del proveedor y el servicio inherente al sector de hidrocarburos. Subrayó que el contribuyente al recibir la mercancía devuelta la registraba nuevamente en el inventario a un precio menor al inicial, y que es natural que el precio de la transacción de los bienes usados, sea inferior a su costo de reproceso.

En cuanto al “**costo del material vendido**”, indicó que en la operación de venta de los equipos, la DIAN rechazó solo su costo, sin modificar el precio de venta, lo cual es un contrasentido dado que acepta la operación, pero la segrega parcialmente para aumentar la carga fiscal. Que, la DIAN no podía desconocer el costo por el solo hecho de ser superior al valor de la venta, sin tener en cuenta que vender a pérdida es común en el sector petrolero debido a su crisis y, además, se sustenta en el artículo 90 del Estatuto Tributario.

Advirtió que no obra evidencia de que la DIAN hubiese presentado soportes para establecer si la operación se efectuó a valores por fuera de mercado. Agregó que, esa entidad señaló que algunas facturas de venta tenían precios superiores, pero esto se debió a que por error el contribuyente explicó la operación realizada con Acernox, cuando correspondía la relativa a Ecopetrol y Occidental Andina, como lo demuestran los comprobantes allegados.

Adujo que las pruebas del precio de venta y el costo del inventario, dan cuenta que se generó una pérdida, la cual, como se explicó a la DIAN, se deriva porque Ecopetrol requiere un equipo que la demandante no tiene, pero ésta para cumplir con el contrato, le suministra uno en mejores condiciones por el precio del solicitado. De manera que, la pérdida tiene relación de causalidad.

- c) **Cuenta 611520- Penalidades y notas débito:** Explicó que estas erogaciones son producto de lo estipulado en el punto 1.1. de la cláusula vigésima segunda del contrato MA-0019221 suscrito con Ecopetrol, por lo que deriva de los pactos contractuales, y no de una “*actividad no lícita*”, como lo considera la DIAN. Clarificó que no corresponden a sanciones legales o penalidades, ni a un incumplimiento contractual, pues se originan en las previsiones acordadas por las partes, y son expensas necesarias, tanto que de no incurrir en estas habría lugar a terminar el contrato.

Acotó que el artículo 553 del Estatuto Tributario se refiere a pactos sobre impuestos y su liquidación, lo cual no aplica en este caso, en cuanto se trata de un acuerdo contractual sobre su actividad empresarial, cuyo desconocimiento vulneraría la libertad de empresa y la voluntad privada.

- d) **Cuenta 730201 – Transferencia de tecnología:** Relató que es otra previsión contractual a cargo del contratista, que inicialmente comprendía capacitaciones al personal de Ecopetrol y otros servicios, pero que por temas de coyuntura económica, fueron reemplazados por bienes, de lo cual obran actas de entrega. Adujo que, contablemente, se descargaba el inventario para el pago de lo debido, sin requerir el uso de la provisión, sino directamente a resultados del ejercicio. Que la demandada pudo comprobar que al no usarse la provisión, el gasto se produjo con la entrega de equipos.

Dijo que el rechazo sustentado en que no se hubiese indicado la tasa de cambio utilizada es insuficiente, pues ello se concluye de una simple operación matemática. Cuestionó que la DIAN considerara que era necesario soporte de terceros para “*validar*” la utilización de los recursos en bienes y servicios objeto del contrato, pese a que de sus mismos hechos hace ver que se cumplió con este clausulado con bienes “*objeto*” del acuerdo.

Concluyó que con base en la cuenta 7302 es claro que se afectan directamente los resultados del año, de manera que, no se trata de la utilización de una provisión contable, sino del cumplimiento directo del compromiso de pago en bienes y servicios, como alternativa.



- e) **Cuenta 529520- gastos de representación:** Discutió que la DIAN desconoció que el artículo 107-1 del Estatuto Tributario, aplica en virtud del principio de retrospectividad. Que a partir de esta norma, la deducción es procedente, en tanto son erogaciones por atención a clientes y no superan el tope indicado. Defendió la necesidad y causalidad del gasto con base en que este deriva de prácticas comerciales orientadas a satisfacer al cliente y a incrementar el desarrollo de la actividad comercial, para alcanzar el éxito de las negociaciones, lo cual es normalmente acostumbrado⁵.
- f) **Cuenta 531030- retiro de propiedad planta y equipo:** Citó los artículos 128 y 129 del Estatuto Tributario, para indicar que el contribuyente puede aumentar la deducción por depreciación de activos durante el periodo que le queda de vida útil al bien, siempre que se den las explicaciones pertinentes, sin que la normativa exija pruebas ni trámites ante la DIAN. Explicó que la deducción se hizo por razones de obsolescencia, y no por disminuirse la vida útil de los bienes, de lo cual obran actas y estudios en el expediente⁶.
- g) **Cuenta 730710- Viáticos empleados:** Reconoció que los gastos registrados corresponden a facturas de venta del año 2015. No obstante, señaló que el artículo 771-2 del Estatuto Tributario da especial relevancia al momento de realización fiscal sobre la fecha de emisión de la factura. Y, dado que la prestación del servicio ocurrió durante la vigencia 2016, en este año deben reconocerse, en aplicación del principio del devengo. Agregó que la DIAN ha reconocido la deducibilidad de viáticos en el Concepto 071735 de 2000.
- h) **Cuenta 511025- Asesoría Jurídica:** Citó jurisprudencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca⁷ que avala la necesidad de los gastos de asesoría jurídica y su relación de causalidad. Solicitó tener en cuenta la aceptación de la deducción de expensas indirectas como asistencia técnica y consultoría.
- i) **Cuenta 524025- Trámites consulares:** Relató que, en desarrollo del giro ordinario de los negocios, es indispensable que parte del personal de la empresa se desplace a diferentes lugares fuera del país con la finalidad de representar a la compañía por nuevas oportunidades de negocio o para ejecutar contratos en curso. Que anexa documentos que evidencian que los gastos cobijan empleados de la compañía en ejercicio de sus funciones.

4. Improcedencia de la sanción

Manifestó que los hechos declarados están probados y que se configura una diferencia de criterios, en tanto la interpretación del contribuyente se sustenta en la jurisprudencia y la doctrina de la DIAN. Anotó que no actuó con ánimo fraudulento y que registró datos verdaderos⁸.

Oposición de la demanda

La DIAN contravirtió las pretensiones de la demanda con los siguientes argumentos⁹:

Frente a la **cuenta 417515 penalidades**, relató que adicionó ingresos en relación con el contrato suscrito en el 2012, entre Ecopetrol y la contribuyente, porque el valor que afectó la conciliación contable fiscal en la cuenta 417575 difiere de la suma soportada.

⁵ Citó las sentencias del 16 de marzo de 2001, exp. 11607, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié; y del 13 de octubre de 2005, exp. 14372, C.P. María Inés Ortiz Barbosa del Consejo de Estado.

⁶ Trajo a colación las sentencias del 30 de septiembre de 2010, exp. 17097; y del 10 de febrero de 2011, exp. 17069 del Consejo de Estado; así como el Concepto DIAN 34535 de 2008.

⁷ Sentencias del 16 de febrero de 2011, exp. 00285, del 22 de marzo de 2011, exp. 17286 y del 27 de abril de 2001, exp. 10864 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, entre otras.

⁸ Citó en apoyo las sentencias del 19 de agosto de 2010, exp. 16948, del 20 de agosto de 2009, exps. 16787 y 16382, 17390 y del 13 de agosto de 2009, exps. 16256 y 16510 del Consejo de Estado.

⁹ Samai. Índice 2. PDF "ED_C01_14 CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA NroActua 2"



Indicó que los soportes incurren en inconsistencias, pues los valores registrados en el libro auxiliar están en pesos, mientras que las facturas y actas se liquidan en dólares, sin conocerse la tasa de cambio utilizada para la conversión, además, los comprobantes no relacionan los ingresos sino provisiones, ni precisan las facturas contabilizadas.

Anotó que el comprobante de reclasificación L.019-362 de 2016 tampoco indica qué factura registra, tiene anexa la factura 715 de 3 de noviembre de 2016, fecha posterior al comprobante, junto con el acta con cantidades en dólares y sin firmas. Agregó que se solicitó la composición del auxiliar por tercero de la cuenta y la información no permitió establecer la forma de registro de los valores.

Advirtió que la demandante no aclaró cómo se determinan los descuentos, que alude fueron pactados en el contrato, ni la manera en que se distribuyen entre la cuenta de inventarios y penalidades. Agregó que, no fue posible comprobar que la contabilidad se respaldara con comprobantes en forma ordenada y lógica.

Manifestó que el contribuyente no precisó si aplicó la NIC 18 en su contabilidad para registrar los ingresos, lo que tampoco pudo verificarse en los estados financieros.

Señaló que la sucursal registró equivocadamente los descuentos, pues en la cuenta 417515 se deben registrar devoluciones en ventas, lo cual genera que la contabilidad no se lleve conforme las normas aplicables.

En lo que respecta a **la cuenta 611511 equipo electro sumergible**, en particular sobre el **“ajuste de conteo físico”**, cuestionó que el demandante afirme que el valor de los bienes derive del acuerdo suscrito con Ecopetrol en el que recibe material inservible, y que por ello, pueda llevarlo como una disminución de inventarios prevista en el artículo 64 del Estatuto Tributario, pues desconoce que esta norma solo aplica sobre el material que se tiene para ser distribuido, pero de ninguna manera sobre aquel que no se usa dentro de la comercialización.

Añadió respecto de los documentos aportados que, las relaciones no muestran totales; las requisiciones 888 y 889 tienen documentos de reclasificación que registran cantidades pero sin valor, además, se soportan en el mismo comprobante; y que el comprobante de contabilidad L-001-49 no evidencia la salida y costo de cada ítem ajustado, ni el retiro del inventario, como tampoco la justificación de la destrucción o pérdida.

Precisó que las salidas de inventario no cumplieron los requisitos del artículo 64 *ibidem*, pues no se demostró el hecho que dio lugar a la pérdida o destrucción, lo cual tampoco se acredita en la instrucción por valuación de inventario. Agregó que el contribuyente no probó los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario.

Con relación al **“costo del material vendido”**, aclaró que las facturas fueron emitidas a Ecopetrol y Occidental Andina LLC, y no a Acernox SAS como afirma el demandante, para lo cual presentó una relación aleatoria, con lo cual las explicaciones dadas no son consistentes.

Sobre la cuenta **611520 penalidades**, expuso que estos gastos por incumplimiento de obligaciones contractuales no son necesarios, ni se relacionan con la actividad productora de renta, en tanto se originan en la omisión del demandante, y en esa medida, no pueden ser asumidos por el Estado.



En lo que toca a la **cuenta 730201 transferencia de tecnología**, relacionó los comprobantes de contabilidad aportados, para advertir que están en dólares y no indican la tasa de cambio utilizada, además de que se trata de provisiones y no de erogaciones reales.

Dijo que en la conciliación contable fiscal está la cuenta 611512 CABLE que se aceptó como costo de “*cable bes*”, con lo cual se afectó el concepto de transferencia de tecnología, como se verifica en las actas de recibo. A partir de esto, señaló que el total de esta cuenta aceptada fiscalmente ya contiene el valor cuestionado.

Transcribió las explicaciones del representante legal, para apuntar que los documentos aportados no explican el ajuste fiscal y que el hecho económico no estaba soportado por comprobantes.

En torno a la **cuenta 52950 gastos de representación**, expuso que el artículo 107-1 del Estatuto Tributario no es aplicable, pues no estaba vigente. Esto, por cuanto las normas sobre impuestos de período solo rigen a partir del período fiscal siguiente a su vigencia, a excepción de los casos en que el legislador autorice su aplicación inmediata¹⁰, lo que no ocurre en el asunto analizado.

Frente a las **cuentas 730710 viáticos, 511025 asesoría jurídica, y 524025 trámites consulares**, advirtió que estas glosas fueron aceptadas con la respuesta al requerimiento especial, por lo que no pueden ser discutidas (art. 723 del Estatuto Tributario), sobre lo cual citó la sentencia del 14 de julio de 2015, exp. 19393 y que, en todo caso, estos rubros no cumplen los requisitos de necesidad y causalidad debido a que no se relacionan con el objeto social de la compañía ni obra prueba de su necesidad.

Estimó procedente la **sanción por inexactitud**, toda vez que el contribuyente omitió ingresos y, declaró deducciones y costos a los que no tenía derecho. Descartó la diferencia de criterios pues consideró que las normas eran claras, y advirtió que la inexistencia de dolo no es suficiente para levantar la sanción impuesta.

Sentencia apelada

El Tribunal declaró la nulidad parcial de los actos y no condenó en costas, con fundamento en las siguientes consideraciones¹¹:

Dijo que no era procedente que la Administración rechazara la **corrección provocada**, aludiendo que *i)* el gasto por viáticos fue declarado en el renglón costos y no deducciones, *ii)* se registró un mayor valor por sanción por inexactitud, y *iii)* no se aportó prueba de pago. Esto, porque la *primera* inconsistencia, no incide en la depuración del impuesto; la *segunda*, solo afecta al contribuyente y no a la DIAN; y la *tercera*, no se configuró, toda vez que la sociedad pagó la declaración de corrección con el saldo a favor, esto es, redujo el inicialmente declarado. A partir de esto, señaló que la corrección cumple con los requisitos legales.

Sobre la **adición de ingresos brutos**, transcribió las cláusulas primera y tercera del contrato suscrito entre Ecopetrol y la demandante, y los servicios contratados reflejados en el anexo de especificaciones técnicas, para resaltar que, establecen

¹⁰ Para soportar su afirmación citó la sentencia del 23 de noviembre de 2018, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, pero sin precisar el número del expediente.

¹¹ Samai Tribunal, índice 18. PDF: “8_SENTENCIA(.pdf) NroActua 18”.



descuentos que serían concedidos por la contribuyente, a título de intercambio de reparación de equipos. Lo que implicaba que la contratante entregara herramientas al contratista en estado defectuoso que merecían ser reparadas, y éste realizaría un descuento del precio del equipo a instalar, sin que le implicara a Ecopetrol asumir costos adicionales.

Consideró que la prestación del servicio no generó los mismos ingresos que pudieron haberse percibido respecto de elementos no defectuosos o que no merecieran arreglos y mantenimientos, con lo cual era viable registrar los descuentos otorgados como un menor ingreso en la cuenta 4175 “*devolución en ventas*”.

Argumentó que, no son válidas las razones de rechazo de los soportes por el registro de valores en dólares, por cuanto si lo pretendido por la demandada era adicionar los ingresos brutos declarados, debió asumir la carga de la prueba acudiendo a la conversión de la TRM establecida para la fecha en que se emitió la factura o en que se pagó el servicio por Ecopetrol lo cual, en el caso concreto, no sucedió. Adicionalmente, advirtió que el hecho de que los comprobantes se denominen “*provisiones*” no desvirtúa que el registro contable se efectuó en una cuenta que disminuye el ingreso y que está debidamente soportada. En consecuencia, desconoció la adición de ingresos.

Frente al **desconocimiento de costos**, prescindió del análisis del rechazo de los **costos por pago de viáticos**, dada la corrección provocada aceptada.

En relación con los **costos por equipo electro sumergible**, por “*ajustes de inventario por conteo físico*”, refirió el artículo 64 del Estatuto Tributario, y resaltó que la sociedad suministró como pruebas la relación de los bienes comprados y los ajustes del inventario que datan del 31 de marzo de 2017, esto es, en un periodo posterior al fiscalizado. Que, los comprobantes denominados requisición y los soportes de costeo no evidencian una cifra exacta que permita establecer con claridad el monto de la pérdida o destrucción de mercancías que afectó el inventario de la contribuyente.

Precisó que la relación de inventarios no explica con precisión la operación empleada para disminuirlos por faltantes de mercancías, ni tampoco justifica el hecho que dio origen a la pérdida o destrucción, incumpléndose de esta manera el requisito consagrado en la norma para incorporar ese concepto como costo.

De otro lado, en lo que refiere al “*costo material vendido*”, encontró que la demandante justificó esta erogación en las transacciones que, según su dicho, realizó con la sociedad Acernox S.A.S. No obstante, no suministró documentos que respaldaran la venta a un menor precio del costo, pues los allegados se refirieron a operaciones con Ecopetrol S.A. y Occidental Andina LLC, sociedades que son diferentes a la mencionada por la actora. En virtud de ello, se confirmó el rechazo.

En lo atinente a los **costos por transferencia de tecnología**, evidenció que la conciliación contable-fiscal aportada contiene un ajuste en la cuenta 730201, soportado en las Actas 46, 52 y 53 que dan cuenta de la prestación de servicios en el marco del contrato MA-00129850 suscrito con Ecopetrol S.A., con relación de los servicios y el monto en dólares. Que, en las actas también se dejó constancia de que en virtud del otrosí de 17 de junio de 2016 se modificaron las especificaciones técnicas.



Acotó que reposan las actas de liquidación final que dan cuenta del porcentaje de los valores de transferencia tecnológica asumidos por la demandante, y que existen comprobantes de contabilidad que sustentan el registro de la transferencia de tecnología como una provisión, todos estos documentos cuantificados en dólares. Concluyó que el costo estaba debidamente soportado y que la Administración tenía elementos para hallar la tasa de cambio empleada por la contribuyente, como tomar la TRM vigente a la fecha de las actas de liquidación. Aceptó los costos derivados de las actas de 2016, y rechazó el derivado del acta del 25 de enero de 2017, por no corresponder a la vigencia investigada.

Sobre los **costos por penalidades** aseveró que los pagos devinieron de la configuración de la cláusula de penalidad por pérdida de tiempo pactada en el contrato. De manera que, se trata del incumplimiento del contrato que castiga la conducta del contratista dentro del marco del acuerdo de voluntades, lo que no tiene la virtud de generar renta o contribuir a ella y, por lo mismo, no puede tratarse como una deducción o costo¹². En consecuencia, confirmó el rechazo.

En cuanto a las deducciones, indicó que en la corrección se aceptó el desconocimiento de los **gastos por asesoría jurídica y trámites consulares**. Puso de presente que el demandante no controvertió el desconocimiento de los gastos por concepto de actividades deportivas, también desconocido en los actos acusados.

Con relación a los **gastos de representación** dijo que reposa el registro contable en donde consta que las erogaciones corresponden a elementos de cafetería, atención a clientes y licores, de las cuales se aportaron facturas de venta que fueron expedidas a sociedades distintas de la actora, por lo que se mantiene el rechazo.

En lo que toca a los **gastos por retiro de propiedad, planta y equipo**, explicó el concepto de depreciación de los activos fijos, a partir del artículo 135 del Estatuto Tributario y esclareció que, para el caso de maquinaria y equipo, la norma previó una vida útil de diez años, que puede ser inferior por razones de obsolescencia, caso en el cual se puede aumentar la deducción por depreciación¹³.

Expuso que la sociedad aportó el detalle las depreciaciones efectuadas por el año 2016 y el consolidado de la depreciación acumulada a 31 de diciembre de 2016. Agregó que, la actora aportó el Acta 1-2016 del 29 de diciembre de 2016 en donde se evidencia que la aceleración de la deducción se justifica en el desuso u obsolescencia de los bienes por el tipo de servicios prestados. No obstante, encontró diferencias entre los registros contables y el acta frente al valor restante por depreciar, por lo que tomó el de esta última. De manera que, aceptó parcialmente la deducción.

Con fundamento en lo anterior, reliquidó la **sanción por inexactitud**, aplicando la tarifa del 100% también observada en los actos demandados.

No condenó en costas al no demostrarse su causación.

Recurso de apelación

La demandada apeló la decisión de primera instancia con fundamento en lo siguiente¹⁴:

¹² Sobre lo cual citó la sentencia del 13 de diciembre de 2017, exp. 19747 del Consejo de Estado.

¹³ Aludió al Concepto DIAN 022392 de 2010.

¹⁴ Samai Tribunal, índice 21. PDF "12_RECIBEMEMORIALES_APELACIONRADICACI(.pdf) NroActua 21"



Estimó equivocada la aceptación de la **corrección provocada** pues el saldo a favor registrado en ese denuncia desapareció por efecto de la liquidación oficial de revisión que determinó un saldo a pagar, el cual se genera incluso en la liquidación del tributo efectuada por el Tribunal. De tal forma que, en ningún caso puede aceptarse que la disminución del saldo a favor con el que ya no cuenta el demandante pueda satisfacer el pago de la sanción por inexactitud reducida ni el del impuesto a pagar por los mayores valores aceptados, e intereses.

Advirtió que la corrección provocada requiere de pago para su aceptación y que la liquidación oficial goza de presunción de legalidad.

Sobre la **adición de ingresos**, sostuvo que el contribuyente “solo aportó soportes por valor de \$1.598.757.354,03” del valor registrado en la cuenta 417515- penalidades, e insistió en que los valores registrados en el libro auxiliar están en pesos, mientras que las facturas y actas de recibo se liquidaron en dólares, sin conocerse la tasa de cambio utilizada. Reiteró que los comprobantes hacen mención de provisiones y no de ingresos, sin precisar cuáles facturas se contabilizan.

Subrayó que el comprobante de reclasificación L-019-362 de 2016 no indica qué factura registra y tiene anexa una factura posterior al comprobante, con acta de recibo sin firmas. Recalcó que en el acta de visita de 1 de marzo de 2018 se solicitó el auxiliar por tercero de la cuenta y la información entregada no permitió establecer la forma cómo se registraron los valores en esta.

Manifestó que la contabilidad del contribuyente no se encuentra respaldada por comprobantes del orden interno y/o externo en forma ordenada y lógica. Esto, por cuanto no existe relación entre lo registrado en el comprobante y las facturas.

Dijo que se encuentra probado, según las Notas a los Estados Financieros (3 y 3.13.1), que, como política, la sucursal recibe equipos usados como parte de pago y existen ingresos sobre los cuales no se emitió la factura correspondiente.

Mencionó que contrario a lo señalado por el Tribunal, los valores registrados en la cuenta 417515 obedecen al pago estipulado en el contrato en el que una parte es en especie y otra en dinero, pero que en todo caso retribuyen los servicios prestados por BRT según lo pactado. De tal forma que, los registros contables contrarían los soportes que sustentaron la aceptación de la glosa, pues los “descuentos” se contabilizaron como devoluciones.

Cuestionó que el Tribunal desestimara los errores de los comprobantes de contabilidad sin mayor reparo, y acotó que, desvirtuada la presunción de veracidad de la declaración, la carga de la prueba estaba en cabeza de la demandante.

En lo que toca al **costo por transferencia tecnológica**, indicó que el rechazo se sustenta en varios motivos, esto es, que el contribuyente no aportó ni justificó el ajuste realizado en la conciliación contable y fiscal, no existe correspondencia entre las sumas consignadas en las actas, los registros y los comprobantes de contabilidad, sumado a que en estos últimos los valores se encuentran en dólares y aluden a una provisión. Cifras que al convertirlas al peso colombiano (tomando como referencia la TRM del día de su contabilización) difieren del saldo contable. No obstante, el Tribunal solo estudió un motivo de rechazo.

Precisó que el artículo 50 del Decreto 2649 de 1993 exige que los registros contables se efectúen en pesos, y que cuando la transacción se realice en otra



moneda, deben convertirse utilizando la tasa aplicable en la fecha de su ocurrencia, exigencia que también aplica en las NIIF¹⁵.

Sobre los **gastos por retiro de propiedad, planta y equipo**, evidenció que el contribuyente debe acreditar la obsolescencia de los bienes, sin que sea suficiente una simple relación¹⁶. Estimó que el concepto DIAN 022392 del 2010, que consideró inaplicable, no es suficiente para justificar la aceleración de la depreciación, pues los documentos obrantes no ofrecen certeza sobre la vida útil probable de los bienes relacionados, la fecha de adquisición, valor, uso en la actividad productora de renta, el saldo a depreciar, ni tampoco la razón de su obsolescencia.

Oposición a la apelación

La demandante no presentó oposición al recurso.

Intervención del Ministerio Público

El Ministerio Público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Le corresponde a la Sala decidir la legalidad del acto acusado, mediante el cual la DIAN modificó la declaración del impuesto CREE del 2016, presentada por BRT Services Ltd. Sucursal Colombia.

En los términos del recurso de apelación debe determinarse, si procede: *i)* el rechazo de la declaración de corrección provocada en el requerimiento especial; *ii)* la adición de ingresos a partir de negar el rubro registrado en la cuenta 417515-penalidades; *iii)* el desconocimiento de costos por transferencia tecnológica y, *iv)* de la deducción por retiro de propiedad, planta y equipo.

1. Declaración de corrección

Con ocasión de la respuesta al requerimiento especial, el contribuyente presentó declaración de corrección provocada, en la cual aceptó parcialmente las glosas propuestas por la DIAN, en particular, frente al rechazo de costos correspondientes a *“viáticos a empleados”* y de deducciones relativas a *“asesoría jurídica”* y *“trámites consulares”*. La Administración rechazó la corrección y argumentó que, pese a que el contribuyente aceptó el desconocimiento de costos por viáticos, incluyó ese rubro en el renglón de deducciones, además, omitió aplicar la reducción de la sanción y no pagó los mayores valores declarados.

En contraste, la sentencia de primera instancia aceptó la corrección provocada, por considerar que el registro de los costos en el renglón de deducciones no alteraba la base de liquidación del tributo, que el hecho que la demandante liquidara una mayor sanción no afectaba al fisco, y que el contribuyente pagó la declaración con el saldo a favor.

La demandada apeló la decisión únicamente respecto al requisito de pago pues estima que la liquidación oficial modificó la declaración para determinar un saldo a

¹⁵ Citó el Concepto 648 de 2015 del Consejo Técnico de la Contaduría Pública.

¹⁶ Se refirió a la sentencia del 12 de marzo de 2009, rad. 25000-23-27-000-2003-01377- 01 del Consejo de Estado.



pagar, lo cual se mantuvo incluso en la depuración del impuesto realizada por el Tribunal. Que, por tanto, la disminución del saldo a favor no puede satisfacer el pago de la sanción, el mayor impuesto a pagar y los intereses de mora causados.

Para resolver, la Sala evidencia que el artículo 709¹⁷ del Estatuto Tributario precisa que los contribuyentes tienen la oportunidad de corregir sus declaraciones tributarias con ocasión de la expedición del requerimiento especial, siempre que: (i) se acepten total o parcialmente los hechos planteados por la Administración, (ii) se corrija la declaración privada incluyendo los mayores valores aceptados y la sanción por inexactitud reducida y, (iii) se adjunte con la respuesta al requerimiento la prueba de pago o acuerdo de pago de los impuestos, retenciones y sanciones, incluida la de inexactitud reducida.

En el caso, se debate el requisito del pago de la corrección provocada, el cual, debe tenerse en cuenta que puede cumplirse en diversas formas, incluyendo el uso de los saldos a favor que la Sala ha definido como *“una cantidad resultante en beneficio del contribuyente y frente al cual la ley ha previsto la posibilidad de utilizarlo para pagar deudas de otros impuestos o periodos (compensación) u obtener su reintegro (devolución), en ambos casos por tratarse de sumas cuya titularidad así lo permite.”*¹⁸, en concordancia con los artículos 815 y 850 del Estatuto Tributario, que establecen como opciones para utilizar el saldo a favor, la imputación, compensación o devolución.

En el marco de este procedimiento de corrección, la Sala en la sentencia del 17 de marzo de 2022, expediente 23367, .C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, precisó en cuanto al alcance de la prueba de pago, que: *“al contribuyente le bastará allanarse plenamente o de forma parcial a lo glosado por la Administración, mediante la presentación de la declaración de corrección con la contestación del acto preparatorio, en la que incluya además del mayor impuesto a cargo, la respectiva autoimposición de la sanción por inexactitud disminuida y **la prueba del pago; pero respecto de este último requisito, la norma hace referencia a los casos en que las declaraciones de corrección determinen saldos a pagar**”*(Énfasis propio). De manera que, cuando las declaraciones de corrección registren saldos a favor, no hay lugar a la acreditación de un pago o satisfacción de deuda tributaria alguna por parte del contribuyente, pues esto se entiende cumplido con la utilización de tales excedentes en la liquidación privada modificada.

En el caso concreto, el 11 de abril de 2017, el contribuyente presentó la declaración del impuesto CREE año 2016, registrando un saldo a favor de \$860.443.000 (fl 20 Caa). Posteriormente, mediante Requerimiento Especial Nro. 900009 del 5 de abril de 2018, se propuso la modificación de la declaración, en el sentido de determinar un saldo a pagar de \$1.563.973.000, debido a la adición de ingresos y el desconocimiento de costos y deducciones (fl 1240 1263 Caa).

A fl. 1309 Caa obra la corrección del 11 de julio de 2018 presentada con la respuesta al requerimiento especial, en la cual se evidencia que la sucursal no aceptó todas las glosas propuestas, sino únicamente algunos costos (viáticos a empleados) y

¹⁷ Artículo 709. Corrección provocada por el requerimiento especial. Si con ocasión de la respuesta al pliego de cargos, al requerimiento o a su ampliación, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, acepta total o parcialmente los hechos planteados en el requerimiento, la sanción por inexactitud de que trata el artículo 647, se reducirá a la cuarta parte de la planteada por la Administración, en relación con los hechos aceptados. Para tal efecto, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, deberá corregir su liquidación privada, incluyendo los mayores valores aceptados y la sanción por inexactitud reducida, y adjuntar a la respuesta al requerimiento, copia o fotocopia de la respectiva corrección y de la prueba del pago o acuerdo de pago, de los impuestos, retenciones y sanciones, incluida la de inexactitud reducida.

¹⁸ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 19 de mayo del 2011, exp. 17266, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.



deducciones (asesoría jurídica y trámites consulares). Como consecuencia de ello, el contribuyente liquidó una sanción por inexactitud, y pagó los mayores valores aceptados disminuyendo su saldo a favor a \$847.356.000. No obstante, esa corrección no fue aceptada en la Liquidación Oficial de Revisión, en la cual se mantuvo el desconocimiento del total saldo a favor declarado (fls 1327 a 1353 Caa).

Para la Sala, contrario a lo expuesto por la apelante, no es dable analizar los requisitos de la declaración provocada frente al total saldo a pagar determinado en la liquidación oficial, ni frente al establecido por la jurisdicción, por cuanto el contribuyente no reconoció la totalidad de las glosas, de tal forma que el examen de admisibilidad de la corrección se circunscribe a las modificaciones aceptadas al momento de su presentación, esto es, cuando se dio respuesta al requerimiento especial.

Es importante considerar que cuando el artículo 709 permite la aceptación parcial de los conceptos en discusión, a su vez, autoriza que la reliquidación del tributo no se ajuste de manera total con la realizada por la Administración, por lo que, de acuerdo con el reconocimiento que se realice en la declaración provocada, esta puede generar un mayor o menor saldo a favor o a pagar, según sea el caso.

En este asunto, las modificaciones aceptadas por el contribuyente no llevaron al desconocimiento del saldo a favor sino a su disminución, de manera que, al registrar la declaración de corrección un excedente, este podía ser utilizado para satisfacer su pago, sin que se requiera para ello una acreditación adicional.

En esas condiciones, la presentación de la declaración de corrección con saldo a favor demuestra el pago. Esto, sin perjuicio de las consecuencias que deberá asumir el contribuyente, en aquellos casos que se determine de manera definitiva que el saldo a favor utilizado sea inexistente (pago de capital, intereses moratorios, y sanciones, como la de imputación improcedente en caso de que se hubiere arrastrado).

Así, como quiera que el recurrente únicamente controvierte el requisito de acreditación del pago, la Sala evidencia que, a partir de las glosas aceptadas por el contribuyente, se disminuyó el saldo a favor registrado en la declaración inicial, el cual fue afectado por la sanción y el mayor impuesto a cargo derivado del reconocimiento parcial de las glosas. En ese sentido, se entiende cumplido el requisito de pago de los mayores valores aceptados mediante la reducción del saldo a favor.

En consecuencia, el reparo no prospera.

2. Adición de ingresos- Cuenta 417515 – Penalidades

La sentencia de primera instancia desestimó la adición de ingresos, toda vez que consideró que el contribuyente aportó los documentos soportes, y la DIAN no ejerció debidamente la carga de la prueba, siendo indiferente que los comprobantes se denominen provisiones, pues el registro contable se efectuó en una cuenta que disminuye el ingreso y está soportada.

En la apelación, la demandada sostiene que el contribuyente “*solo aportó soportes por valor de \$1.598.757.354,03*” del valor registrado en la cuenta 417515, e insistió en que los valores registrados en el libro auxiliar están en pesos, mientras que las facturas y actas de recibo se liquidaron en dólares, sin conocerse la tasa de cambio utilizada.



Hace hincapié en que los comprobantes hacen mención a provisiones y no a ingresos, sin precisar cuáles facturas se contabilizan, por lo que no existe relación entre esos documentos.

Subrayó que el comprobante de reclasificación L-019-362 de 2016 no indica qué factura registra y tiene anexa una factura posterior al comprobante, con acta de recibo sin firmas. Y, que en el acta de visita de 1 de marzo de 2018 se solicitó el auxiliar por tercero de la cuenta y la información entregada no permitió establecer la forma cómo se registraron los valores en ella.

También cuestionó que la contabilidad del contribuyente no se encuentra respaldada por comprobantes del orden interno y/o externo en forma ordenada y lógica. Que se encuentra probado, según las Notas a los Estados Financieros, que, como política, la sucursal recibe equipos usados como parte de pago y existen ingresos sobre los cuales no se emitió la factura correspondiente. Advirtió que, los valores registrados en la cuenta 417515 obedecen al pago estipulado en el contrato en el que una parte es en especie y otra en dinero, pero que en todo caso retribuyen los servicios prestados por BRT según lo pactado, de tal forma que, los registros contables contrarían los soportes que sustentaron la aceptación de la glosa, pues los “descuentos” se contabilizaron como devoluciones.

Finalmente, discutió que el Tribunal desestimara los errores de los comprobantes de contabilidad sin mayor reparo y acotó que, desvirtuada la presunción de veracidad de la declaración, la carga de la prueba estaba en cabeza de la demandante.

De manera preliminar, debe resaltarse que esta Sección ha precisado que, en virtud del principio general de la carga de la prueba de que trata el artículo 167 del Código General del Proceso, corresponde al contribuyente demostrar los factores que aminoran la base gravable de los tributos (v.g. costos, gastos, descuentos), pues es quien los invoca a su favor¹⁹.

En el presente evento, contrario a lo expuesto en la sentencia de primera instancia, lo que se discute es la procedencia de un descuento, como lo reconoció la DIAN en el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión, factor negativo de la base gravable cuya prueba corresponde al demandante. En efecto, la Administración señaló que esta glosa tiene origen en que: “[e]l valor de \$3.108.780.138 registrado por el contribuyente en la **cuenta PUC 417515 que registra un saldo débito, disminuyendo de esta manera el valor de los ingresos declarados por el contribuyente, este despacho considera que este valor debe ser reversado y por ende llevarse como ingreso gravado**”²⁰.

En ese sentido, el desconocimiento del descuento derivó en la adición de ingresos, de tal manera que, lo que cuestiona la DIAN es la procedencia de los valores registrados en la cuenta 417515 que disminuyeron los ingresos declarados, con lo cual el llamado a demostrarlo es el contribuyente.

En ese sentido, en el expediente obran las siguientes pruebas:

¹⁹ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 31 de mayo de 2018, exp. 20813, M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez. En el mismo sentido, ver sentencia del 23 de septiembre de 2021, exp. 24967, M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, y sentencia del 19 de agosto de 2021, exp. 24952, M.P. Milton Chaves García, entre otras.

²⁰ FI 1246 vlto Caa.



- Contrato MA-0012950 de 6 de julio de 2012 suscrito entre Ecopetrol y BRT International Litmited Sucursal Colombia (fls. 1180 a 1204 Caa) cuyo objeto es la prestación de “servicio de instalación, desinstalación, monitoreo, suministro, reparación y mantenimiento de los sistemas de bombeo electrosumergible (BES) y bombeo horizontal (BH) para los campos de la Superintendencia de Operaciones Castilla- Chichimene para las vigencias 2012, 2013, 2014, 2015 y 2016”.

En la cláusula cuarta, relativa a la forma de pago, se indicó: “*ECOPETROL pagará al contratista el valor del contrato, en Colombia, EN DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE NORTEAMERICA*”.

- Especificaciones técnicas del contrato (fls 1206 y ss Caa), en donde se advierte que:
 - a) El servicio de reparación de componentes BES o BH incluye la inspección, “flushing”, desensamble, revisión de las partes de cada componente, pruebas e identificación detallada de la falla, reparación y armado del componente, protocolos de prueba, herramientas, consumibles y personal. La tarifa del servicio se determinaba de acuerdo con la siguiente fórmula (fl. 1211 Caa).

*“Precio de reparación = Precio del componente ADP * (1-IR-DES)*

ADP (Acuerdo Nacional de precios): Precio de venta de cada componente de BES o BH (motor, sello, separador de gas o succión, bomba) según acuerdo nacional de precios vigente en la firma del contrato.

IR (Intercambio por reparación): Porcentaje de descuento por reparación de cada componente de acuerdo al Anexo 4.

DES (Descuento adicional): Porcentaje de descuento adicional sobre el ADP. Este descuento es el mismo que aplica para todo el contrato y está estipulado en el Anexo 5”.

- b) En las modalidades de contratación de los equipos de fondo, se describe que (fl. 1218 y vlto Caa): “Para todas las **modalidades se aplicará un porcentaje de descuento de intercambio por reparación (IR) sobre el precio del equipo o componente a instalar** (según Anexo 4) cuando **ECOPETROL S.A.** entregue al contratista un equipo de su misma marca u otra marca. **EL CONTRATISTA siempre recibirá el equipo ya sea de misma u otra marca que entregue ECOPETROL S.A. de intercambio por reparación e independiente del estado del mismo. En caso de que el equipo entregado por ECOPETROL S.A. sea de una marca diferente, el CONTRATISTA lo recibirá y realizará el descuento IR del precio del equipo a instalar establecido en el Anexo 4 para el de marca diferente del contratista.**” (Énfasis de la Sala).

Posteriormente, se reitera la fórmula:

“ADP (Acuerdo Nacional de precios): Precio de venta de cada componente de fondo según acuerdo nacional de precios vigente en la firma del contrato.

IR (Intercambio por reparación): Porcentaje de descuento por reparación de cada componente del equipo de fondo, ver Anexo 4. En caso de no entregarse el componente para la reparación este porcentaje no se aplica.

DES (Descuento adicional): Porcentaje de descuento adicional sobre el ADP, según Anexo 5.

n = cada uno de los componentes del equipo”.

- El anexo 4 del contrato evidencia que se pactó un Intercambio por Reparación (IR) equivalente al 33% en todos los servicios de reparación y en el intercambio de equipo, salvo para la reparación menor motor BES cuando hay daño en el conjunto rotorico y componentes menores del motor, caso en el cual, el descuento es del 50%. (fl. 1224 Caa).
- A fl. 1225 Caa obra documento titulado “Instrucción por valuación de Inventario” que establece que desde el 1 de enero de 2012 cualquier componente de equipo que ingrese al inventario como producto de una transacción de intercambio bajo los contratos suscritos con Ecopetrol u otro cliente debería ingresar valorizado al 26% del costo en Colombia de un componente nuevo comprado a BRT Dubai e importada a Colombia.
- En la conciliación contable y fiscal allegada por el contribuyente se evidencia un registro por valor de \$3.108.780.138 en la cuenta 417515- PENALIDADES (Fls. 87 y 89 Caa), respecto del cual, la sucursal informó a la DIAN, que fue denominado erradamente, pues correspondía



a devoluciones en ventas, en donde se registran los descuentos otorgados a Ecopetrol (Fl. 911 Caa).

- El contribuyente aportó los siguientes documentos:
 - a) Relación de la cuenta 4175150000- Penalidades, con descripción de la razón social del tercero Ecopetrol S.A. fecha y número de los documentos soporte (L 006, L 018, y L019 expedidos durante el año 2016), detalle y movimientos en el débito y crédito (Fls. 1075 y 1076 Caa).
 - b) Comprobantes de contabilidad, expedidos por la sociedad con la denominación "provisiones":

Comprobantes	Fecha	Descripción	Valores registrados en la cuenta 4175150000 con identificación CC 1080	Valores registrados en la cuenta 4175150000 con identificación distinta	Folio
L-006-5	31/01/2016	Ventas Enero	\$98.553.089	\$28.666.129	1077 Caa
L-006-5	31/01/2016	Ventas Enero	\$31.291,96	\$9.101,89	1078 Caa
L-006-37	28/02/2016	Ventas Febrero	\$132.176.326	\$41.623.168	1084 Caa
L-006-37	28/02/2016	Ventas Febrero	\$39.980,74	\$12.590,19	1085 Caa
L-006-84	30/06/2016	Ventas Junio	\$93.734.451	\$42.296.714,44	1091 Caa
L-006-84	30/06/2016	Ventas Junio	\$32.143,22	\$14.504,30	1092 Caa
L-006-98	31/07/2016	Ventas Julio	\$111.584.681,98	\$43.228.816,68	1098 Caa
L-006-98	31/07/2016	Ventas Julio	\$36.208,22	\$14.027,36	1099 Caa
L-006-110	31/08/2016	Ventas Agosto	\$285.254.878,52	\$7.453.223,01	1109 Caa
L-006-110	31/08/2016	Ventas Agosto	\$97.229,85	\$2.540,45	1110 Caa
L-018-695	28/09/2016	Ventas Acta 50	\$145.402.225,52	-	1117 Caa
L-018-695	28/09/2016	Ventas Acta 50	\$49.761,37	-	1118 Caa
L-006-121	30/09/2016	Ventas Septiembre	\$95.098.512,15	\$41.769.239,62 \$46.351.700,86	1124 Caa
L-006-121	30/09/2016	Ventas Septiembre	\$33.020,89	\$14.503,46 \$16.094,62	1125 Caa
L-019-362	31/10/2016	Ventas Octubre	\$227.345.191,50	-	1131 Caa
L-019-362	31/10/2016	Ventas Octubre	\$76.607,56	-	1132 Caa
L-006-148	30/11/2016	Ventas Noviembre	\$273.345.275,03	\$26.679.936,24 \$18.289.884,02	1145 Caa
L-006-148	30/11/2016	Ventas Noviembre	\$86.362,56	\$8.429,44 \$5.778,63	1146 Caa
L-006-163	31/12/2016	Ventas Diciembre	\$136.176.360,77	-	1153 Caa
L-006-163	31/12/2016	Ventas Diciembre	\$45.381,38	-	1154 Caa
Total			\$1.599.198.979	\$296.456.382	
Valor total				\$1.895.655.631	

- c) Facturas de venta, expedidas por la actora a Ecopetrol:

Factura	Fecha	Concepto	Valor	Folio
612	02/02/2016	Suministro de equipos y prestación de servicios durante el periodo del 16 de Diciembre 2015 al 15 de Enero de 2016, Superintendencia de Operaciones Castilla Chichimene Acta N° 42.	USD 1.965.434,32	1079 Caa
625	01/03/2016	Suministro de Equipo y Prestación de Servicios durante el periodo del 16 de enero al 15 de febrero del 2016 Acta No. 43.	USD 522.260.61	1086 Caa
667	13/07/2016	Suministro de equipos y prestación de servicios durante el periodo del 16 de mayo al 15 de junio de 2016, Superintendencia de Operaciones Castilla Chichimene Acta N° 47	USD 545.457,88	1093 Caa
666	13/07/2016	Suministro de equipos y prestación de servicios durante el periodo del 16 de abril al 15 de mayo de 2016, Superintendencia de Operaciones Castilla Chichimene Acta N° 46.	USD 185.418,27	1100 Caa
667	13/07/2016	Suministro de equipos y prestación de servicios durante el periodo del 16 de mayo al 15 de junio de 2016, Superintendencia de Operaciones Castilla Chichimene Acta N° 76.	USD 545.457,88	1104 Caa
694	27/09/2016	Suministro de Equipo y Prestación de servicios durante el periodo del 16 de agosto al 15 de septiembre de 2016, Superintendencia de Operaciones Putumayo Acta N° 42	USD 226.179,12	1111 Caa
695	28/09/2016	Suministro de equipos y prestación de servicios durante el periodo del 16 de agosto al 15 de septiembre de 2016, Superintendencia de Operaciones Castilla Chichimene Acta N° 50.	USD 1.162.556,47	1119 y 1126 Caa
715	03/11/2016	Suministro de equipos y prestación de servicios durante el periodo del 16 de septiembre al 15 de octubre de 2016, Superintendencia de Operaciones Castilla Chichimene Acta N° 51.	USD 1.015.188,58	1133 Caa



Factura	Fecha	Concepto	Valor	Folio
728	25/11/2016	Suministro de equipos y prestación de servicios durante el periodo del 16 de Octubre al 15 de noviembre de 2016, Superintendencia de Operaciones Castilla Chichimene Acta N° 52 Parte I.	USD 222.352,13	1138 Caa
731	28/11/2016	Suministro de equipos y prestación de servicios durante el periodo del 16 de Octubre al 15 de noviembre de 2016, Superintendencia de Operaciones Castilla Chichimene Acta N° 52 Parte II.	USD 248.784,50	1139 Caa
743	22/12/2016	Suministro de equipos y prestación de servicios durante el periodo del 16 de noviembre al 10 de diciembre de 2016, Superintendencia de Operaciones Castilla Chichimene Acta N° 53.	USD 1,452,434,23	1147 Caa
765	30/01/2017	Suministro de equipos y prestación de servicios durante el periodo del 11 de diciembre al 10 de diciembre de 2016, Superintendencia de Operaciones Castilla Chichimene Acta N° 54.	USD 242.222,37	1155 Caa

d) Actas de recibo de cantidades de obra y/o servicios:

Acta	Fecha	Período	Valor	Folio
42	20/01/2016	16/12/2015-15/01/2016	USD 1.965.434,32	1080 a 1082 Caa
43	20/02/2016	16/01/2016-15/02/2016	USD 522.260,61	1087 a 1089 Caa
47	20/06/2016	16/05/2016-15/06/2016	USD 545.457,88	1094 a 1096 y 1105 a 1107 Caa
46	13/05/2016	16/04/2016-15/05/2016	USD 185.418,27	1101 a 1103 Caa
42	16/09/2016	16/08/2016-15/09/2016	USD 229.179,17	1112 a 1115 Caa
50	20/09/2016	16/08/2016-15/09/2016	USD 1.210.184,47	1120 a 1122, 1127 a 1129 Caa
51	21/10/2016	16/09/2016-15/10/2016	USD 1.019.598,58	1134 a 1137 Caa
52	18/11/2016	16/10/2016-15/11/2016	USD 479.956,63	1140 a 1143 Caa
53	18/11/2016	16/11/2016-10/12/2016	USD 1.452.434,89	1148 a 1151 Caa
54	19/01/2017	11/12/2016-31/12/2016	USD 426.305,68	1157 a 1159 Caa

- Relaciones del intercambio correspondiente al 33% que evidencian que el valor de las facturas se disminuye en un 13,58%, el cual se relaciona en la casilla "less value" (fls. 1083, 1090, 1097, 1108, 1116, 1123, 1130, 1144, 1152, 1156, 1166, 1169 a 1170, Caa). En el acta de visita de 20 de marzo de 2018 (fl. 1161 Caa), el contribuyente explicó la forma de registro de la cuenta 417515 e indicó que era una forma de pago pactada en el contrato en donde "un porcentaje aproximado del 19% se lleva a la cuenta de inventarios y la diferencia a la cuenta 417515- penalidades, el IVA generado se aplica sobre la cuenta por cobrar, es decir disminuido el 33%. El porcentaje del 19% registrado en la cuenta del inventario se determina de acuerdo a estudios internos de la compañía por índices de retorno. (...)

Valor inicial less value: valor que se registra en la cuenta 4175"

- Por último, mediante correo electrónico de 4 de abril de 2018, el demandante explicó que (fl. 1235 Caa):

"El planteamiento o justificación para el rechazo consideramos no se ajusta completamente a la realidad. Estos valores corresponden a parte de una transacción donde recibimos bienes en especie de Ecopetrol (nuestro cliente) a cambio de un descuento comercial. Inicialmente estos bienes se valoran al valor del descuento comercial mencionado y se registran como parte del Inventario en cuentas del balance; luego aplicamos la Instrucción de casa matriz sobre valuación de inventario con base en la determinación de valor de mercado según aplicación de las NIIF disminuyendo o actualizando el valor del Inventario y aplicando esa diferencia como rebajas y descuentos en ventas. Esta diferencia es la que hemos acumulado por \$3,108,780,138 y registrado debito en la cuenta 417515 y crédito como reducción de Inventarios. Si son gravables las ventas que originan estas transacciones, también deben serlo las devoluciones o descuentos que se derivaron de ellas por corresponder a transacciones del giro natural del negocio y estar debidamente soportadas en contratos, actas y facturas comerciales firmadas, aceptadas y pagadas por Ecopetrol."

Para resolver, la Sala se remite a la sentencia de 24 de octubre de 2013²¹, reiterada en la sentencia del 8 de octubre de 2020²², en la que se precisó en qué consisten los descuentos comerciales y los descuentos financieros, así:

²¹ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 24 de octubre de 2013, exp. 19314, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

²² Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 8 de octubre de 2020, exp. 23492, C.P. Milton Chaves García.



“[L]os descuentos en general se conciben como la disminución o reducción del precio de venta de los bienes o servicios, y pueden ser (i) comerciales o a ‘pie de factura’, o (ii) financieros o condicionados.

Los descuentos comerciales o a ‘pie de factura’ se conceden cuando se realiza la operación, no están sometidos a condiciones o hechos futuros y no implican erogación alguna, sino un menor ingreso generado por ventas para quien enajena, con la correlativa disminución del costo por compras para el adquirente.

Los descuentos ‘a pie de factura’ usualmente se restan del precio de venta y, por tal razón, no se ven reflejados en la contabilidad (...).

Los descuentos financieros o condicionados, por su parte, dependen de un hecho futuro o condición, que puede que ocurra o no. Estos descuentos normalmente se conceden al cliente que paga la deuda antes de que venza el plazo acordado (...).

La esencia o realidad económica de los descuentos es que representan un menor valor del precio de venta, aun cuando dependan o no de un hecho futuro o se contabilicen para fines de control, como los descuentos a pie de factura, o inicialmente en el ingreso para luego ser descontados como gasto, como los descuentos condicionados” (Resaltos fuera del texto).

En el presente asunto, a partir de las pruebas que obran en el expediente, se evidencia que el descuento de intercambio por reparación (IR) pactado en el marco del contrato MA-0012950 de 6 de julio de 2012 suscrito entre Ecopetrol y la sucursal, es un “descuento comercial”, en la medida que se concede en el momento en que se realiza la operación económica y se resta del precio de venta, por lo que en principio, no se ve reflejado en la contabilidad. De manera que, el descuento pactado representa un menor valor del ingreso para la actora.

Para acreditar este concepto la normativa tributaria no estableció una tarifa probatoria, por lo que el contribuyente puede acreditarlo con cualquier medio de prueba idóneo previsto en la ley²³. En este caso, se aportaron el contrato y sus especificaciones técnicas, la relación de la cuenta 417515, las facturas de venta de los servicios prestados y bienes comercializados, las actas de los servicios, y los comprobantes de contabilidad que soportaron el registro de la cuenta contable y la posterior afectación del ingreso.

En el acuerdo de voluntades, las partes pactaron que, ante la prestación de servicios de reparación y en la contratación de equipos de fondo, la demandante concedería un descuento sobre el precio de los bienes objeto de reparación o de contratación que, de acuerdo con el anexo 4 del contrato, ascendía al 33% de su valor. En consecuencia, el otorgamiento del descuento tenía origen en las obligaciones contractuales pactadas entre las partes.

Contablemente, la sucursal explicó que el descuento pactado en el contrato se fraccionaba en el 19,42% que se registraba como inventarios y el 13,58% que se llevaba a la cuenta 417515 denominada por la sucursal “penalidades”, la cual, conforme al Plan Único de Cuentas (PUC), corresponde a devoluciones en ventas cuyo efecto es la disminución del ingreso. En ese sentido, pese a que, tanto la sucursal como la Administración reconocieron que se está en presencia de un descuento, posición que avala la Sala, el registro se hizo en una cuenta de devoluciones con efecto semejante, sin que el error en la denominación de la cuenta implique el rechazo automático de la expensa, toda vez que el efecto contable es el mismo: la disminución del ingreso.

²³ Estatuto Tributario. Artículo 743. Idoneidad de los medios de prueba. La idoneidad de los medios de prueba depende, en primer término, de las exigencias que para establecer determinados hechos preceptúan las leyes tributarias o las leyes que regulan el hecho por demostrarse y a falta de unas y otras, de su mayor o menor conexión con el hecho que trata de probarse y del valor de convencimiento que pueda atribuírseles de acuerdo con las reglas de la sana crítica.



Ahora bien, frente a los documentos soporte que allega el demandante sea lo primero precisar que los comprobantes de contabilidad que afectan la cuenta totalizan la suma de \$1.895.655.631, pese a que en la conciliación contable el demandante registró el valor de \$3.108.780.138, de tal manera que \$1.213.124.507, no fueron justificados por la sucursal, siendo que ésta tenía la carga de la prueba al ser el descuento un aspecto negativo de la base gravable. No resulta suficiente ampararse en el contrato para justificar la diferencia, pues este no da cuenta de la afectación efectiva del ingreso ni de la prestación de los servicios, como sí lo hacen las actas, facturas y comprobantes aportados. En ese sentido, el análisis de la Sala se limitará al monto soportado documentalmente.

Verificados los comprobantes allegados, se evidencia, en primer lugar, que el hecho de que las facturas y las actas se hubiesen aportado con registros en dólares no es motivo suficiente para que se desestime el descuento, en tanto la contabilidad como los comprobantes y la información financiera obran en pesos. Así mismo, la Administración podía determinar la TRM en consideración de las fechas de emisión de las facturas y de suscripción de las actas, con lo cual era posible determinar el valor en pesos en dichos documentos.

Debe tenerse en cuenta que las facturas y actas relacionan los valores en dólares debido a que fue la forma de pago pactada, no obstante, esas sumas fueron registradas en pesos en la contabilidad, sin que la DIAN discutiera el cálculo de conversión de la moneda ni la TRM utilizada por el contribuyente, pues se limitó a cuestionar que esta última no fue informada.

En segundo lugar, el que los comprobantes hagan mención a “provisiones” no desvirtúa el hecho de que soportan un descuento comercial derivado del contrato que afectó el ingreso. A través de las relaciones aportadas, se evidenció como el descuento afectó las facturas y, pese a que los comprobantes no las individualizan, sí identifican el mes en que se concedieron, con lo cual atendiendo las fechas de las facturas y de las actas del contrato era posible relacionarlos.

Al respecto, la Sala advierte que los comprobantes de contabilidad reflejan diversos registros que afectaron la cuenta 417515- penalidades. No obstante, la Administración los analizó parcialmente al distinguir entre aquellos registros identificados con CC 1080 y aquellos con identificación distinta que, de acuerdo con lo que figura en forma manuscrita en los documentos, correspondían a inventarios. Lo anterior, en sujeción a lo expuesto por el contribuyente quien explicó que el 19,42% del descuento se registraba como inventarios y el 13,58% restante se llevaba a la cuenta 417515. Como quiera que se discute lo registrado en esta última cuenta y la demandante no aportó pruebas frente al manejo del 19,42% en inventarios, el examen se centra en las partidas identificadas con CC 1080.

Al respecto, esta Sección estima que los comprobantes y los registros contables aportados, analizados en conjunto con el contrato y sus especificaciones técnicas, son pruebas suficientes para aceptar la procedencia del descuento por \$1.895.655.631, toda vez que dan cuenta de que este se concedió en virtud del acuerdo y de que se originó en la prestación de los servicios y venta de bienes, de acuerdo con los términos y condiciones pactadas. Así, los documentos internos dan cuenta de la trazabilidad del descuento.

En lo que respecta, al comprobante de reclasificación L-019-362 de 2016, pese a no indicar la factura registrada, se identifica el mes “octubre”, y la factura 715, que la



DIAN estima posterior al haberse expedido en noviembre de 2016, corresponde a los servicios prestados entre el 16 de septiembre y el 15 de octubre de 2016, con lo cual hay correspondencia temporal entre los documentos. Adicionalmente, el hecho de que las actas de recibo carezcan de firma no puede interpretarse como un motivo para rechazar el descuento, dado que, al valorar, al amparo de la sana crítica, las demás pruebas, estas brindan certeza del mismo. Contrario a lo expuesto por la demandada, la información entregada sí permite establecer la procedencia del descuento y las explicaciones otorgadas demuestran la forma cómo se registraron los valores.

En síntesis, se encuentra que la contabilidad sí se respalda en comprobantes internos y externos de forma lógica, sin que la contabilización como devoluciones afecte el efecto del descuento. La apelante no discrimina los ingresos respecto de los cuales presuntamente no se emitió factura, con lo cual sus afirmaciones carecen de sustento. Si bien la carga de la prueba estaba en cabeza de la demandante, pese a no aportar la totalidad de los soportes, la ejerció parcialmente en debida forma.

En consecuencia, la Sala aceptará la procedencia del descuento en cuantía de \$1.895.655.631, y en esa medida, solo procede la adición de ingresos en la suma de \$1.213.124.507.

3. Costos por transferencia tecnológica

El Tribunal aceptó parcialmente los costos por transferencia tecnológica por cuanto consideró que estaban acreditados en la contabilidad, en el otro sí del contrato MA-00129850, en las actas de prestación de servicios y de liquidación final del año 2016.

La demandada apeló esta decisión advirtiendo que el *a quo* se limitó a estudiar un motivo de rechazo, pese a que son varios, los cuales se concretan en que el contribuyente no aportó ni justificó el ajuste realizado en la conciliación contable fiscal, que no existe correspondencia entre los valores reportados en las actas, los registros y comprobantes contables, sumado a que estos últimos contienen valores en dólares, se refieren a una “provisión”, y la conversión a la TRM del día de contabilización difiere del saldo contable.

Agregó que el artículo 50 del Decreto 2649 de 1993 exige que los registros contables se efectúen en pesos y no en dólares, reconociendo el efecto de la tasa de conversión en la fecha de su ocurrencia, exigencia que también aplica en las NIIF.

Para decidir, la Sala parte por precisar que en las Notas a los Estados Financieros²⁴ 2.1. y 3.1. que obran a fls. 42 y 45 Caa, la sucursal declaró que estos se prepararon de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) vigentes a 31 de diciembre de 2012 y que la moneda funcional del ente era el dólar estadounidense, con lo cual, los registros contables se manejaban en esta moneda, sin perjuicio de que la de presentación de los estados financieros era el peso colombiano. La Nota 3.1. aclara, además, que las partidas de ingresos y gastos se convierten a los tipos de cambio vigentes en la fecha de cada transacción.

Así mismo, la nota 3.12. de los Estados Financieros menciona que “se reconoce como provisión de Transferencia de Tecnología los montos que van a ser devueltos con servicios, las

²⁴ Fls 42 a 80 Caa



estimaciones realizadas por posibles pagos que deban hacer al momento de la terminación del contrato con Ecopetrol” (fl. 52 Caa), circunstancia que aclara en detalle la nota 15 que expone: “La provisión por transferencia de tecnología corresponde al 2% de las ventas a Ecopetrol. Estos valores se destinan a la realización de trabajos conjuntos para el desarrollo de nuevas tecnologías o al mejoramiento de las existentes, que hagan más eficiente el sistema de levantamiento artificial. Entre otras actividades a desarrollar está el entrenamiento de personal propio y de Ecopetrol y la prueba de nuevas tecnologías en los campos. Este monto se liquidará definitivamente al concluir el contrato o dependiendo de las necesidades del cliente. Se espera ser utilizada en el transcurso del año siguiente al cierre contable por la terminación del contrato con Ecopetrol.” (fl. 73 Caa).

El contribuyente aportó las especificaciones técnicas del contrato MA 0012950 suscrito con Ecopetrol, en el que consta el pacto de transferencia tecnológica en los siguientes términos (fl. 1216 vltto Caa):

“El CONTRATISTA suministrará transferencia tecnológica al personal qua ECOPETROL S.A. designe, con el fin de capacitarlo en los temas del alcance del contrato, avances y aplicaciones de nuevas tecnologías, software de última generación, métodos y herramientas de análisis de fallas, entre otros.(...)”

Cada año EL CONTRATISTA designará un monto para transferencia tecnológica, equivalente al 2% del valor de ejecución del contrato, valor que se calculará anualmente. Costos que cubrirán la transferencia tecnológica en capacitaciones, cursos especializados, conferencias, visita a fábricas, realizados en Colombia y en el exterior, en los que participará el personal que designe ECOPETROL S. A., estos costos los asumirá el CONTRATISTA. Adicionalmente deberá presentar anualmente a ECOPETROL S. A. una propuesta de mejora en la tecnología para los servicios y los productos. Todos los costos que generen por transferencia, capacitaciones, instructores, salas, etc., serán asumidos por el CONTRATISTA.”

En el otrosí del mencionado contrato del 17 de junio de 2016, se acordó modificar las especificaciones técnicas sobre la transferencia de tecnología, así (fl. 1227 vltto Caa):

“El dinero acumulado por concepto de Transferencia Tecnológica a cargo del CONTRATISTA que se haya causado hasta el 15 de marzo de 2016, será devuelto por el CONTRATISTA usando las siguientes alternativas a discreción total de ECOPETROL S.A.:

- *Capacitaciones, entrenamiento u otra clase de formación que ECOPETROL S.A. considere pertinentes y necesarias para el desarrollo de funciones técnicas propias de su actividad económica. Todos los costos que generen por transferencia, capacitaciones, instructores, salas etc., serán asumidos por el CONTRATISTA.*
- *Devolución de saldos mediante descuentos en las facturas pendientes por pagar.*
- *Utilización de dichos recursos en bienes y servicios del objeto del Contrato.*

Para tal efecto, el Administrador del Contrato escogerá y notificará al CONTRATISTA, con una antelación de 10 días contados a partir de la fecha de corte de facturación, la alternativa o la combinación de alternativas a escoger durante el mes siguiente o meses siguientes.

A partir del 16 de marzo de 2016, el CONTRATISTA efectuará una reducción de un 2% en cada una de las tarifas pactadas en el Contrato en el Anexo Relación de Actividades, Suministros, Servicios, Precios Unitarios y Ofrecimientos.”

De otro lado, la conciliación contable y fiscal da cuenta de que la cuenta 730201 Transferencia de Tecnología registró un valor contable de \$454.804.720 y un ajuste de \$1.495.277.374, con lo cual el saldo fiscal de la cuenta ascendió a \$1.950.082.094 (fl. 92 Caa). Así mismo, previa solicitud de la Administración, el contribuyente presentó documentos soporte y explicaciones frente al registro y utilización de la provisión de transferencia tecnológica. Al respecto, dijo (fl. 910 Caa):



"Cuenta 611512 - Costo de Ventas Cable \$1.039,891,662"

Adjuntamos ocho (8) actas suscritas con Ecopetrol para las Vicepresidencias con las cuales tenemos el acuerdo de utilización de la provisión de Transferencia tecnológica para entregarle a Ecopetrol Productos y/o servicios a cambio de actividades como seminarios y cursos propios del concepto de Transferencia Tecnológica junto con los comprobantes contables donde registramos la provisión mencionada. Este concepto de Transferencia tecnológica está establecido en los contratos suscritos con Ecopetrol donde BRT se compromete a reservar el 2% de las ventas hechas a Ecopetrol para destinarlo a actividades de Transferencia Tecnológica.

Este costo de ventas por \$1,039,891,662 es el costo de ventas de unos cable de potencia entregados a Ecopetrol justamente para pagarles parte de la provisión de Transferencia tecnológica, por tanto es un costo 100% deducible, asociados con nuestra actividad principal cuya venta fue 100% gravable; solamente que no fue pagada en dinero por Ecopetrol sino reconocida como menor valor de la deuda por transferencia tecnológica según detalles en las actas mencionadas. Cuando BRT provisiona por Transferencia Tecnológica estos gastos por provisión obviamente no los deduce para efectos fiscales."

En el expediente obran las "actas de recibo de cantidades de obra y/o servicios", en donde el contribuyente (contratista) informa que respecto de los dineros por transferencia tecnológica aplicaba descuentos en la factura por concepto de equipos y servicios, en los siguientes valores:

Acta	Fecha del acta	Contrato Ecopetrol	Período	Valor del descuento	Folio
51	21/10/2016	MA 0012950	16/09/2016-15/10/2016	USD 385.214,33	1061 Caa
52	18/11/2016	MA 0012950	16/10/2016-15/11/2016	USD 167.431,73	1043 Caa
53	18/11/2016	MA 0012950	16/11/2016 -10/12/2016	USD 90.171,13	1037 Caa
45	No registra	MA 0018225	16/11/2016-15/12/2016	USD 106.927,04	1058 Caa
46	16/01/2017	MA 0018225	16/12/2016-15/01/2017	USD 18.776,16 En este documento, además se informa que el monto de transferencia tecnológica "al corte del mes de diciembre de 2016 es de \$28.290,30"	1053 Caa

También obra el "acta aclaratoria de liquidación final 003-16", del 16 de mayo de 2016, relativa al contrato MA 0013295 que desglosa el valor de transferencia tecnológica ejecutada del 01 de enero de 2015 al 16 de marzo de 2016, en donde se identifica: "Capacitación, integración, soporte de ingeniería en base de datos para el manejo y gestión del cable desde el 20 de julio (sic) al 16 de marzo de 2016 por un monto de USD 20.988,44", luego en una columna precisa que ese valor fue ejecutado en el año 2015. (fls. 1038 y 1039 Caa).

A su vez, se allegó "acta aclaratoria" 005-16 del 15 de diciembre de 2016 y 004-17 del 25 de enero de 2017, de los contratos MA 0018225 y MA 0019221, las cuales informan que al "21-06-16" y "15-11-16" las transferencias tecnológicas ejecutadas (soporte técnico, cursos, congresos y capacitaciones) corresponden a las ocurridas en los años 2013 y 2014. Y, el "acta aclaratoria" 006-17 del 15 de enero de 2017, referente al contrato MA 0018225, que registra por el año 2016 transferencia ejecutada por el "monto generado en el período del 16 de noviembre y 15 de diciembre de 2016 correspondiente a facturación (Acta Recibo de Cantidades No. 45) USD 106.927,04" (fls. 1046 a 1048 y 1053 a 1054 Caa).

Adicionalmente, obran los comprobantes de contabilidad de la "provisión por transferencia de tecnología" registrada en la cuenta 7302010000 por los meses de enero a diciembre de 2016, con valores en dólares (Fls. 1063 a 1073 Caa). En particular, se pone de presente que estos documentos registran por los meses, octubre: USD 6.604,39, noviembre: USD 10.199,97, diciembre: USD 16.381,28. La Administración



relacionó todos los comprobantes, y con fundamento en la TRM vigente a la fecha del registro contable, convirtió su valor a pesos por el valor total de “\$436.545.330,68²⁵”.

Por último, constan las explicaciones del representante legal frente a la cuenta 7302031: *“El concepto de Transferencia Tecnológica corresponde al 2% del valor facturado al cliente debidamente estipulado en los contratos y destinado a actividades de Transferencia de conocimiento y nuevas tecnologías. En nuestro caso estos valores siempre fueron tratados como provisión no deducible, con excepción de este caso, que durante el 2016 y debido a la baja en los precios mundiales del Petróleo, Ecopetrol nos solicitó pagáramos en productos parte de lo adeudado por transferencia tecnológica. Los productos que entregamos al cliente fueron reportados como parte de los Ingresos gravables a pesar que no fueron facturados al cliente sino compensados de la deuda por Transferencia tecnológica a favor de Ecopetrol, por tal motivo en nuestra interpretación, la disminución de esta provisión, deben considerarse como un costo deducible.”* (Fl. 1236 vlto Caa)

A partir de las pruebas que obran en el expediente, la Sala evidencia que el hecho de que los comprobantes no registren los valores en pesos colombianos no era razón suficiente para desvirtuar la procedencia del costo, toda vez que los estados financieros de la sucursal explican que la moneda funcional del ente era el dólar estadounidense, y tanto los registros contables como la información financiera se presentaron en pesos colombianos, con la TRM aplicable en la fecha de cada transacción generadora de ingresos y gastos. De allí que la Administración tuvo acceso a la información en la moneda de curso legal en Colombia y podía razonablemente determinar la TRM aplicable.

Ahora bien, en lo que sí le asiste razón al apelante es en el hecho de que este no fue el único fundamento del rechazo del costo, sino además, las irregularidades probatorias relativas a que el contribuyente no había soportado ni justificado el ajuste fiscal efectuado, la falta de coincidencia entre los registros contables y los documentos soportes allegados, y que la conversión a la TRM del día de contabilización difiere del saldo contable.

Al verificar las pruebas, llama la atención de la Sala que en la conciliación contable y fiscal, en lo que concierne a la cuenta 730201 transferencia de tecnología, se registró un ajuste en cuantía de \$1.495.277.374, con lo cual el saldo fiscal de la cuenta ascendió a \$1.950.082.094. Sin embargo, los soportes aportados no guardan coincidencia entre sí.

En primer lugar, se encuentra que la actora no aportó el documento soporte (asiento y comprobante contable) del ajuste realizado a la cuenta 730201, pese a que fue una modificación esencial de dicho registro contable, y su acreditación fue solicitada por la DIAN.

En segundo lugar, se observa que, si bien, para justificar el ajuste, la actora aportó el Contrato MA 0012950 (especificaciones técnicas del contrato y el otro sí), y actas de recibo de equipos y servicios, y aclaratorias, solo las actas numeradas 51, 52, y 53 corresponden a dicho contrato, y las demás (Nros. 45, 46, 003-16, 005-16, 004-17, y 006-17) se refieren a acuerdos diferentes celebrados entre la sociedad y Ecopetrol, los cuales no fueron aportados al expediente.

No obstante lo anterior, se advierte que las actas de recibo de cantidades de obra y/o servicios (Nros. 51, 52, 53, 45 y 46) registran transferencias de tecnología únicamente por los últimos meses del año 2016, mientras que los comprobantes de contabilidad los reportan de enero a diciembre del 2016, sin que se rindieran

²⁵ Fl 1254 y 1283 vlto Caa. Requerimiento especial e informe final del expediente.



explicaciones frente a la ausencia de las actas de los demás períodos. Repárese en que los estados financieros señalan que la provisión se liquida al finalizar el contrato o según las necesidades del cliente, las cuales estarían acreditadas en las actas que describen la trazabilidad de la transferencia, que no se allegaron.

Así mismo, se advierte que los valores reportados en las actas allegadas difieren de los registrados en los comprobantes de contabilidad. Por mostrar un ejemplo, en el mes de diciembre el comprobante da cuenta del registro de USD 16.381,28, contrario a las actas relativas a ese mes que reportan valores superiores, es el caso de la Nro. 46 en la que se aplican descuentos por USD 18.776.16 e informa que el monto de transferencia tecnológica al corte del mes de diciembre era de USD 28.290,30. Discordancia frente a la cual el actor no rindió explicaciones, pese que fue advertida por la DIAN.

En cuanto a las actas aclaratorias se destaca que informan las transferencias ocurridas en los años 2013, 2014 y 2015, y solo la número 006-17 se refiere a montos ejecutados en el mes de noviembre y diciembre de 2016 por \$106.927,04, con fundamento en el acta 45, sin embargo estos valores también difieren de los registrados en los comprobantes contables de ambos períodos.

Con esto presente, también se advierte que el valor total de los comprobantes de contabilidad convertido por la DIAN a pesos, no corresponde a del registro contable por transferencia de tecnología que informa la conciliación fiscal. Hecho que no fue controvertido por el actor ni desvirtuado.

En tercer lugar, se resalta la contradicción entre las explicaciones brindadas por el representante legal ante la solicitud inicial de la Administración y las allegadas previa expedición del requerimiento especial. En efecto, en un primer momento, la transferencia tecnológica se asoció a los cables de potencia entregados a Ecopetrol y registrados en la cuenta 611512 - Costo de Ventas Cable por valor de \$1.039.891.662, mientras que, en un segundo momento, se hizo referencia a la cuenta 7302031, bajo argumentos similares pero sin explicar si se trataba de cuestiones diferentes.

A partir de lo expuesto, la ausencia de trazabilidad y coincidencia entre los registros contables y los soportes, impide el reconocimiento del costo por transferencia de tecnología.

En ese sentido, la Sala modificará la decisión del *a quo* en el sentido de rechazar la suma de \$1.950.082.094 por transferencia tecnológica, ante la imposibilidad de verificar la trazabilidad del registro en los documentos soporte.

4. Deducción por retiro de propiedad planta y equipo

El acto acusado desconoce la deducción declarada por concepto de retiro de propiedad, planta y equipo, por cuanto estimó que el contribuyente no demostró las razones de la obsolescencia de los bienes, ni su uso en la actividad productora de renta. En particular, estima que la demandante no demostró los requisitos de identificación de los bienes depreciados, el porcentaje de depreciación, la vida útil probable, la razón de la obsolescencia, además del uso del bien en la actividad.

La sentencia de primera instancia consideró que el acta 1-2016 del 29 de diciembre de 2016 aportada por la sucursal justificaba la aceleración de la depreciación, en



razón del desuso u obsolescencia, y aceptó la expensa ajustada al valor certificado y no al registrado en la contabilidad.

El apelante insiste en que los documentos obrantes no ofrecen certeza sobre la vida útil probable de los bienes relacionados, la fecha de su adquisición, su valor, su uso en la actividad productora de renta, el saldo a depreciar ni tampoco y no menos importante la razón de su obsolescencia, por lo cual la deducción no está justificada.

El artículo 128 del Estatuto Tributario, en su versión vigente para la época de los hechos, autorizaba la deducción de la depreciación causada por desgaste o deterioro normal o por la obsolescencia de bienes usados en la actividad productora de renta, equivalente a la alícuota o suma necesaria para amortizar la totalidad del costo durante su vida útil. En línea con dicha disposición, el artículo 138 *ibidem* preveía la posibilidad de aumentar la deducción por depreciación por razones de obsolescencia u otros motivos imprevistos, siempre que el contribuyente adujera “*las explicaciones pertinentes*”. Lo anterior implica que la normativa no exige una tarifa legal para justificar la depreciación acelerada, la cual puede demostrarse bajo el principio de libertad probatoria, siempre que se determine “*clara y evidentemente la necesidad de abandonar el bien por obsolescencia*”²⁶

En el expediente, obran las siguientes pruebas:

- A fls. 188 y 189 Caa, obra el comprobante de contabilidad que describe el registro en la cuenta 531030 del retiro de propiedad, planta y equipo. En el cuadro obrante a fl. 189 se relacionan los bienes individualmente junto con las fechas de adquisición, a partir de las facturas, el costo de adquisición en pesos colombianos y la depreciación acumulada, con el desglose mes a mes.
- A fl. 282 Caa, se evidencia el comprobante L-002-2 de 30 de diciembre de 2016 en donde se registra el retiro de propiedad, planta y equipo en cuantía de \$135.589.262.
- El Acta Nro. 1-2016 “*Baja de Activos Fijos*” de 29 de diciembre de 2016, obrante a fl. 283 Caa, suscrita por el Gerente General y el Contralor Financiero, da cuenta de lo siguiente:

“En las instalaciones de BRT SERVICES LTD SUCURSAL COLOMBIA, se reunieron el Gerente General y el Contralor Financiero de la Sucursal en Colombia con el objeto de levantar la presente acta, para dar de baja los bienes de propiedad de la Sucursal que se encuentran en condiciones no operativas.

Una vez realizada la inspección física de cada activo, se determinó que los siguientes deben ser dados de baja por estar fuera de funcionamiento, sin tener las condiciones necesarias para la reparación y mantenimiento de Equipo de Bombeo Electrosumergible:

Se autoriza la baja de los siguientes activos:

Descripción	Fecha de compra	Costo de adquisición	Valor neto
Pinza de medida de resistencia a tierra	21-sep-12	7.360.001	4.232.000
Pinza de medida de resistencia a tierra	30-sep-12	7.359.821	4.231.897
Pinza voltiamperimétrica	30-nov-13	2.720.531	1.904.371
Pinza voltiamperimétrica	11-feb-13	3.042.779	1.876.380
TDR	12-feb-12	10.063.783	5.786.675
TDR	12-sep-12	9.645.915	5.546.401
Lifting clamp motor shoulder	16-sep-12	2.588.229	1.488.231
Lifting clamp motor shoulder	16-sep-12	2.588.229	1.488.231
Lifting clamp pump friction	29-sep-12	2.391.029	1.374.841
Lifting clamp pump friction	29-sep-12	2.391.029	1.374.841
Secador de Estratores	30-sep-12	35.620.736	20.481.923
Banco de prueba de cable	31-oct-12	124.978.991	72.904.411
Lifting clamp motor shoulder	31-oct-12	2.060.358	1.201.876
Lifting clamp motor shoulder	31-oct-12	2.060.358	1.201.876

²⁶ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 3 de julio de 2013, exp. 17422, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.



Descripción	Fecha de compra	Costo de adquisición	Valor neto
Lifting clamp motor shoulder	31-oct-12	2.060.358	1.201.876
Lifting clamp motor shoulder	31-oct-12	2.060.358	1.201.876
Lifting clamp motor shoulder	30-sep-12	2.120.405	1.219.233
Lifting clamp motor shoulder	30-sep-12	2.120.405	1.219.233
Lifting clamp motor shoulder	30-sep-12	2.120.405	1.219.233
Soportes elevadores prellenado	29-may-15	1.000.000	850.000
Soportes elevadores prellenado	29-may-15	160.000	136.000
Soportes elevadores prellenado	29-may-15	2.000.000	1.700.000
Soportes elevadores prellenado	29-may-15	320.000	272.000
Soportes elevadores prellenado	9-sep-15	1.646.279	1.440.494
TOTALES		230.479.993	135.553.899

- Finalmente, en respuesta a solicitud de la Administración, la sucursal informó que la baja de activos obedeció a la condición operativa insuficiente de los bienes y su imposibilidad de reparación, además, precisó que esas herramientas fueron usadas en el armado, prueba o en la instalación en pozo de los equipos que se venden a Ecopetrol (Fl. 911 Caa).

Como se advierte de las pruebas obrantes, contrario a lo que afirma el apelante, el contribuyente sí demostró las razones de la obsolescencia de los bienes y su uso en la actividad productora de renta pues dio las explicaciones pertinentes, soportadas en el acta No. 1-2016 de 29 de diciembre de 2016 suscrita por el Gerente General y el Contralor Financiero, y en los comprobantes de contabilidad que, por demás, identificaron los bienes, la fecha de adquisición, el costo inicial y la depreciación acumulada, información que permite concluir que las justificaciones exigidas por la norma obran en el proceso.

Nótese que la contribuyente explicó que los bienes no se encontraban en condiciones de operatividad necesarias, circunstancia que deriva en su obsolescencia, y que estos fueron utilizados en el armado, prueba e instalación de equipos, esto es, la actividad productora de renta del contribuyente.

Pese a que no se informó el porcentaje de depreciación ni la vida útil probable de los bienes, la información registrada en los comprobantes permite validar la cuantía de la depreciación y contrastarla con el costo de adquisición, con lo cual las razones para acelerar la depreciación se encuentran soportadas documentalmente y no son de recibo los argumentos de la apelante ya que, además, obra el acta que da cuenta del retiro.

En consecuencia, se mantiene la decisión del Tribunal de aceptar esta deducción en la suma de \$135.553.899. No prospera este aspecto de la apelación.

5. Decisión

En atención al reconocimiento de la declaración provocada, la aceptación parcial de los descuentos registrados en la cuenta 417515- penalidades, y debido a que se mantiene la decisión del *a quo* en cuanto a la deducción parcial de retiro de inventarios, la Sala reliquidará el impuesto y la sanción por inexactitud, como sigue:

Conceptos	Declaración provocada	Liquidación Oficial	Tribunal	Consejo de Estado
Ingresos brutos	\$57.969.741.000	\$61.078.521.000	\$57.969.741.000	\$59.182.865.000
Ingresos netos	\$57.969.741.000	\$61.078.521.000	\$57.969.741.000	\$59.182.865.000
Costos	\$48.996.768.000	\$44.259.287.000	\$45.707.860.000	\$44.259.287.000
Deducciones	\$7.768.311.000	\$7.622.396.000	\$7.742.709.000	\$7.757.950.000
Renta líquida ordinaria del ejercicio	\$1.204.662.000	\$9.196.839.000	\$4.519.172.000	\$7.165.628.000
Base gravable ordinaria	\$1.204.662.000	\$9.196.839.000	\$4.519.172.000	\$7.165.628.000
Base gravable mínima	\$ 831.688.000	\$ 831.688.000	\$ 831.688.000	\$ 831.688.000
Impuesto sobre la renta líquida CREE	\$108.420.000	\$827.716.000	\$406.725.000	\$644.906.000



Conceptos	Declaración provocada	Liquidación Oficial	Tribunal	Consejo de Estado
Sobretasa	\$24.280.000	\$503.810.000	\$223.150.000	\$381.937.000
Autorretenciones	\$222.080.000	\$222.080.000	\$222.080.000	\$222.080.000
Anticipo sobretasa año gravable anterior	\$764.520.000	\$764.520.000	\$764.520.000	\$764.520.000
Total saldo a pagar impuesto	-	\$344.926.000	-	\$40.243.000
Sanciones	\$6.544.000	\$1.205.369.000	\$497.175.000	\$900.687.000
Total saldo a pagar	-	\$1.550.295.000	\$140.450.000	\$940.930.000
Total saldo a favor	\$ 847.356.000	-	-	-

Liquidación sanción de inexactitud	
Saldo a favor determinado por la demandante en la corrección provocada (antes de sanción)	\$853.900.000
Saldo a pagar determinado por el Consejo de Estado	\$40.243.000
Base sanción	\$894.143.000
Tarifa de la sanción	100%
Sanción por inexactitud	\$894.143.000
(+) Sanción corrección provocada	\$6.544.000
Total sanciones	\$900.687.000

En consecuencia, se modificará el ordinal segundo de la sentencia apelada, para en su lugar, señalar que la liquidación de la actora corresponde a la realizada en esta providencia.

6. Costas

En segunda instancia, no procede la condena en costas (agencias en derecho y gastos del proceso), por cuanto no obran pruebas en el expediente de su causación, como lo exigen los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y 365 (numeral 8) del Código General del Proceso.

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

FALLA

1. **Modificar** el ordinal segundo de la sentencia de primera instancia, proferida el 19 de mayo de 2022, por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, como sigue:

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **TÉNGASE** como liquidación del impuesto sobre la renta para la equidad CREE del año 2016 de BRT SERVICES LTD. SUCURSAL COLOMBIA, la efectuada por el Consejo de Estado.

2. No condenar en costas.
3. **Reconocer** personería a la abogada Laura Viviana Pedraza Rodríguez, como apoderada de la parte demandante, en los términos y para los fines del poder que obra a índice 12 de Samai.

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)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(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>