

PRODUCTOS DE TECNOLOGIA – Se tornan obsoletos en muy poco tiempo. Flexibilidad comercial compensado con el volumen de ventas / DESCUENTOS COMERCIALES O A PIE DE FACTURA – Rebaja sobre el precio de lista. Menor ingreso generado en ventas / DESCUENTOS – No afectan los costos

Previo al análisis del acervo probatorio, se hace indispensable ubicar el contexto comercial de la sociedad actora, dado que, la sociedad demandante como “mayorista” se dedica a la comercialización de tecnología únicamente a distribuidores de tecnología, no a usuarios finales, con un margen de utilidad muy bajo, pero con un alto volumen de ventas, ya que representa a la mayoría de fabricantes de tecnología que hacen presencia en Colombia. Por el avance tecnológico se sabe que los productos con tecnología son diseñados de tal manera que se tornan obsoletos en muy poco tiempo, ya que continuamente son reemplazados por nuevas versiones o modelos y pierden automáticamente su valor inicial, dado que, por el mismo avance tecnológico, los clientes prefieren tener acceso permanente a la tecnología de punta. De esta manera, todo distribuidor de tecnología se ve obligado a manejar una flexibilidad comercial no usual para otro tipo de mercados, en la que si bien en muchos casos se ve forzado a vender la mercancía por debajo de su valor de compra, compensa dichas pérdidas con el volumen de ventas cuando se logra enajenar mercancía recién fabricada y de última tecnología, lo que hace que no sea posible efectuar el análisis de la disminución del valor de artículo por artículo, sino sobre cifras totales. Por esto, en toda relación comercial, y especialmente cuando se vende exclusivamente a distribuidores, o sea al por mayor, es corriente conceder descuentos comerciales, consistentes en la “Rebaja concedida sobre el precio de lista, antes de tener en cuenta los términos de crédito acordados que constituye un menor valor, tanto para el comprador como para el vendedor, por lo cual el registro de transacción deberá hacerse por el valor resultante de la diferencia entre el precio de lista, y la disminución realizada”. El descuento comercial, también conocido como “no condicionado” o “a pie de factura”, no implica erogación alguna, sino un menor ingreso generado por ventas, para quien enajena, con la correlativa disminución del costo por compras, para el adquirente. Para el vendedor, los descuentos que concede a sus clientes, no afectan para nada el “Costo de ventas” de la mercancía, el cual se debe determinar en la forma que lo exige el artículo 66 E.T, ni se asocia con éste, precisamente por cuanto la depuración establecida por el artículo 26 ibídem, ordena sustraerlos de los “Ingresos Brutos” para obtener los “Ingresos Netos” o sea, el valor efectivo de las ventas, que se enfrentará posteriormente a los costos incurridos, los cuales sí implican erogaciones, para obtener una utilidad o pérdida operacional, pero sin que fiscalmente se pueda confundir el descuento con el costo para el vendedor.

ADICION DE INGRESOS – No procede cuando se trata de descuentos comerciales o a pie de factura

La naturaleza de los descuentos fue suficientemente explicada al referirnos a la primera glosa. Es así como quedó claro que éstos constituyen un menor ingreso para quien los concede, en tanto son un menor costo para su beneficiario, de forma que, en el evento de ser rechazado el descuento, este se tornará en un “Ingreso Adicionado”, para quien declaró por él un menor ingreso, esto es, el vendedor, mientras configuraría el rechazo del costo solicitado por “Compras” por el adquirente. Por tanto, mientras no exista evidencia de que MPS incluyó en su denuncia rentístico del año 2000, dentro de las compras a “Compaq” solicitadas como costo, la suma que le fue concedida por éste como descuento, no es posible su rechazo, y, en todo caso la glosa sería procedente como “Rechazo de costo por Compras” y no como “Adición de Ingresos”, pues esta, afectaría fiscalmente al vendedor (Compaq) y no al actor.

COSTO DE VENTAS POR ENSAMBLE INSTALACION Y CAMBIO DE PARTES – Se efectúa para mantener la rotación de la mercancía de tecnología / CAMBIO DE PARTES DE CPU NUEVA – Es procedente teniendo en cuenta el negocio de la tecnología. Forma de mantener el negocio

En relación con la fecha de los cambios no se demostró la existencia suficiente de inventarios de las partes reemplazadas, como lo informó el demandante, los reemplazos de partes de cada PC son efectuados no solo para adecuar a la nueva tecnología en computadores la mercancía existente, sino lo cual se hace muy difícil mantener la rotación de los mismos, sino para actualizar los vendidos y entregados a los distribuidores, que aún no habían sido enajenados por éstos, lo cual es absolutamente indispensable en el negocio de la tecnología que se desadapta continuamente a las exigencias modernas y, que como ya se dijo, la única forma de hacer funcionales las ventas, más en el caso de MPS que solo vende a mayoristas para que estos a su vez enajenen a los usuarios finales, es sustituir permanentemente las partes obsoletas, so pena de perder la posibilidad de enajenar los equipos. Ahora, el hecho de que el inventario de elementos que deben ser cambiados a los computadores no sea suficiente para los requerimientos de los mismos, no es relevante para efecto de desvirtuar la glosa planteada, toda vez que, como se informó desde el comienzo, los terceros que llevan a cabo el cambio, contratan con MPS la sustitución de las partes que sean necesarias, partes que son suministradas por los mismos beneficiarios de los pagos, quienes a su vez retiran el repuesto obsoleto, lo sustituyen y hacen el uso que estimen conveniente con el que retiran del equipo. Luego, el pago efectuado por MPS, incluye dentro del valor del cambio, el suministro del repuesto requerido. Concordante con el punto anterior, no es procedente afirmar que no se encuentra probada la necesidad técnica del cambio de partes en equipos nuevos, tales como cambiar unidades de CD, instalación de memorias y reemplazo de procesadores. No puede desconocerse que en el campo de la tecnología el hecho de afirmar que un equipo de computación “nuevo”, esto es, sin haber sido manipulado por el adquirente final, no requiere técnicamente cambio alguno, ya que, a diferencia de otros campos del comercio, en materia tecnológica el hecho de no haber utilizado un equipo no garantiza de manera alguna su funcionalidad y su adaptación a los últimos cambios implementados en la materia, sin los cuales sería indispensable darle de baja por obsolescencia, o, en el mejor de los casos, enajenarlo por un precio muy por debajo de su costo, es decir, vender siempre a pérdida. Por tanto, la única forma de mantener vigentes los equipos y desarrollar el negocio con las utilidades proyectadas es actualizar permanentemente la configuración, requerimientos de memoria etc. de la mercancía disponible para la venta y de la que se encuentra en garantía para los distribuidores, por tanto, negar la necesidad de cambiar las partes obsoletas, sería tanto como llevar a la quiebra a la empresa.

PROVISION DE DEUDAS DE DUDOSO O DIFICIL COBRO – Procede por reunir los requisitos establecidos en el artículo 145 del Estatuto Tributario. Requisitos para que proceda / PROCESO JUDICIAL – No es la única prueba para demostrar que una deuda es de dudoso o difícil cobro

Las condiciones establecidas por el artículo transcrito están plenamente satisfechas por la actora, puesto que la sociedad cumple con los requisitos de llevar contabilidad por el sistema de causación, la totalidad de las deudas base de la provisión se originaron en operaciones productoras de renta, ya que provienen de las deudas originadas en las ventas realizadas a los distribuidores que adquieren con ella su mercancía y corresponden a cartera vencida, como se prueba con los comprobantes contables allegados al expediente que se someterán a estudio en éste acápite. Está

claro, y así se desprende de la contabilidad y el denunció rentístico, que la sociedad demandante reúne todos los requisitos para tener derecho a solicitar como deducible la provisión por deudas de dudoso o difícil cobro, por provenir de la cartera originada en las ventas a crédito de la empresa, como se desprende del listado en el que se relaciona la cartera de clientes a 31 de diciembre de 2000, el cual contiene los nombres y razones sociales de los clientes deudores, el número, lugar y fecha de emisión y de vencimiento de cada factura de venta origen de la deuda, su valor y los días que llevaba de vencida a la fecha de corte de la vigencia fiscal. Tanto el artículo 146 E.T. como el 80 del Decreto 187 de 1975 coinciden en exigir: a) Que la obligación se haya contraído con justa causa y a título oneroso, requisito que no cuestiona la administración ya que está demostrado que las deudas se originaron en ventas de mercancía a plazos. b) Que se haya tomado en cuenta al computar la renta declarada en años anteriores o que se trate de créditos que hayan producido rentas declaradas en tales años. Según las facturas de ventas, éstas fueron realizadas en los periodos en los cuales se originaron las deudas fueron debidamente declaradas y gravadas en su oportunidad. c) Que se haya descargado en el año o período gravable de que se trata, mediante abono a la cuenta incobrable y cargo directo a pérdidas y ganancias. Los documentos contables obran en el expediente y dan cuenta del descargo efectivo de las acreencias castigadas, requisito que, como los anteriores, tampoco ha puesto en duda la Administración tributaria. d) Que la obligación exista en el momento de descargo, requisito que no es objeto de duda ya que si su descargo se llevó a cabo en el año 2000, es natural que con antelación a dicha fecha las deudas se hallaban vigentes y e) Que existan razones para considerar la deuda manifiestamente perdida. La Administración Tributaria admite el cumplimiento por parte de MPS sobre los cuatro presupuestos iniciales de los citados artículos. Sin embargo, desconoce la deducción solicitada, por cuanto considera que no existen "Razones para considerar la deuda manifiestamente perdida o sin valor", toda vez que, luego de analizar las pruebas allegadas respecto de cada acreencia, concluye que "no se demuestra plenamente sobre ninguna de ellas el carácter de incobrables, ya que no existe documento judicial que acredite el archivo definitivo de los procesos por imposibilidad de recuperación de la deuda o por insolvencia absoluta de los deudores; por el contrario, los reportes de los abogados, a pesar de la recomendación de castigar la deuda, siempre se refieren a actuaciones encaminadas a la recuperación de la cartera encomendada, y, en algunos casos se da cuenta de abonos efectuados las mismas o de embargos efectivos sobre ellas, de donde mal se puede decir que se cumple el presupuesto legal de "Que existan razones para considerar la deuda manifiestamente perdida o sin valor", para que se justifique su descargo en la contabilidad de la empresa". En efecto, si se lee la parte considerativa de la Resolución que desató el recurso de reconsideración, se observa que el castigo de las deudas se rechaza invariablemente por la misma razón, cuando se lee, a título de ejemplo: OPSYSTORE: "...no obstante, no aparece entre los anexos ningún documento emitido por autoridad competente que defina el proceso." ; DUPLIEQUIPOS: "Igual que el anterior, no existe documento sobre proceso judicial alguno..." y GERMÁN FRANCO BARRIOS: "Igual que los anteriores, no obra documento judicial dando la deuda por perdida..." Lo anterior indica que para la Administración Tributaria, la única razón válida que justifica el descargo de las deudas y que permite que se les considerara irrecuperables, es la constancia de un proceso judicial archivado que diera fe de la pérdida de la deuda, sin embargo, en ninguna de las normas tributarias existentes sobre el tema se consagra tal exigencia, ya que si bien el artículo 79 del Decreto 187 de 1975 contempla como razones viables la insolvencia de deudores o fiadores y la falta de garantías reales, dichas causas no son las únicas valederas, ni constituyen una tarifa legal de la prueba, ya que el texto del artículo citado concluye que es pertinente probar "por cualquier otra causa que permita considerarlas como actualmente perdidas, de acuerdo con una sana práctica comercial", otorga así un

amplio margen a los medios probatorios que se pueden aportar para tal fin, y en lugar alguno circunscribe su viabilidad a la demostración de un proceso judicial archivado como lo pretende la Administración.

DEDUCCION DE IMPUESTOS – Requisitos para que proceda / IMPUESTO DE VEHICULOS – No es deducible cuando no se prueba que el pago lo efectuó el contribuyente que solicita la deducción / INTERESES MORATORIOS – No son deducibles por no tener relación de causalidad con la actividad productora de renta / RETENCION EN LA FUENTE – Sólo procede la deducción de las que estén certificadas por los agentes retenedores / CERTIFICACION DE LOS AGENTES RETENEDORES – Única prueba de las retenciones practicadas

Se trata la norma especial que precisa, artículo 115 del Estatuto Tributario, adicional a los requisitos legales para la aceptación de las deducciones, exigencias puntuales respecto de los impuestos para aceptarlos como deducción. Es así como requiere que hayan sido pagado efectivamente durante el periodo gravable, independiente del sistema contable que utilice el contribuyente y que tengan relación de causalidad con la renta del contribuyente que los solicite, es decir, que hayan contribuido a la percepción de ingresos de quien lo paga. Se desconocen también \$2.000 de intereses moratorios que por constituir una sanción por incumplimiento de la obligación tributaria, no son deducibles, a más de que no reúne el requisito de causalidad con la producción de la renta declarada. De acuerdo con el artículo 374 del Estatuto Tributario, solo se pueden acreditar en los actos administrativos correspondientes, las retenciones en la fuente que figuren certificadas por los agentes retenedores, excepción hecha de los contribuyentes que tienen el carácter de Autorretenedores, los cuales la acreditarán con las declaraciones debidamente presentadas y pagadas el actor no aporta las pruebas requeridas para la aceptación de las retenciones rechazadas, toda vez que no aduce razón alguna respecto de las correcciones efectuadas a las declaraciones de Autorretención, lo que hace que los \$776.923 no sean aceptables, ya que debieron ser eliminados del denuncia rentístico una vez efectuadas las correcciones. Finalmente, respecto de las retenciones efectuadas por terceros, la norma transcrita exige una prueba específica para su aceptación, consistente en el correspondiente certificado expedido por el Agente Retenedor, sin que sea posible sustituirlo por una prueba diferente, de donde, el certificado de Revisor Fiscal no tiene la entidad suficiente para suplir los aludidos certificados. En consecuencia, la glosa por el citado concepto no puede ser aceptada.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 115 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 374

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá D.C, diecisiete (17) de noviembre de dos mil once (2011)

Radicación número: 25000-23-27-000-2005-01764-01(16875)

Actor: MPS MAYORISTA DE COLOMBIA S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 12 de septiembre de 2007, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sub-sección "A", respecto de la demanda instaurada por MPS MAYORISTA DE COLOMBIA S.A, contra la Liquidación Oficial de Revisión proferida por la División de Gestión de Liquidación de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, y la Resolución que decidió el recurso de reconsideración, actos que modificaron la liquidación privada de la sociedad correspondiente al impuesto de renta año gravable 2000, y que en su parte resolutive dispuso denegar las súplicas de la demanda.

ANTECEDENTES

El 30 de marzo de 2001, la sociedad MPS MAYORISTA DE COLOMBIA S.A.¹ presentó por medio electrónico la declaración de renta del año gravable 2000, en la que determinó un saldo a favor de \$3.108.246.000², que solicitó en devolución, reconocida mediante la Resolución N° 08-00509 del 29 de mayo de 2001³.

El 22 de junio de 2004, previo requerimiento especial notificado el 14 de abril de 2003⁴ y ampliación al mismo del 7 de octubre del mismo año⁵, la División de Gestión de Liquidación profirió la Liquidación Oficial de Revisión N° 310642004000097⁶, en la que adicionó ingresos por la suma de \$495.677.000; rechazó como costo de ventas \$ 584.336.000, deducciones por \$814.607.000 y retención en la fuente improcedente por \$2.543.000; además, determinó la sanción por inexactitud en \$ 1.066.326.000.

Contra el acto oficial interpuso recurso de reconsideración⁷ decidido el 20 de junio de 2005 mediante la Resolución N° 310662005000019⁸, que confirmó en todas sus partes la Liquidación Oficial, actuación que agotó la vía gubernativa.

LA DEMANDA

MPS solicitó que se declare la nulidad de la liquidación oficial de revisión que determinó el impuesto sobre la renta del año gravable 2000 y la resolución que decidió el recurso de reconsideración. Como restablecimiento del derecho solicitó que se confirme la liquidación privada contenida en la declaración de renta.

Invocó como normas violadas los artículos 26, 27, 28, 77, 107, 145, 146, 332, 742, 743 y 777 del Estatuto Tributario.

En el concepto de la violación, el demandante propuso los siguientes cargos:

Adición de ingresos \$ 495.677.000:

¹ En adelante MPS.

² Folios 4 y 5 cuaderno N° 1 antecedentes.

³ Folio 946 c.a. N° 3

⁴ Folios 1336 a 1355 c.a. N° 3.

⁵ Folios 2445 a 2464 c.a. N° 7.

⁶ Folios 2510 a 2553 c. a. N° 7.

⁷ Folios 2571 a 2585 c.a. N° 7.

⁸ Folios 2589 a 2633 c.a. N° 7.

1. Por Descuentos en Ventas \$310.745.000: La demandante puso de presente que la administración Tributaria desconoció los descuentos a clientes, al considerar que fueron desproporcionados, pues se otorgaron en unos montos entre 50% y 86% pues no guardan relación con el costo según el artículo 77 del Estatuto Tributario. Explicó que ésta afirmación no concuerda con la realidad, ya que si se comparan cada uno de estos descuentos contra las facturas de ventas, se establece que la proporción entre los ingresos por ventas del año 2000 frente a los descuentos otorgados solo es del 0.30%, teniendo en cuenta que los ingresos por ventas, una vez sustraídas las devoluciones y descuentos, ascienden a \$104.099.277.000, en tanto los descuentos suman \$310.745.000, valor que es normal dentro de la actividad que desarrolla la actora.

Dijo que tampoco es cierto que la sociedad vendió a pérdida, ya que los ingresos netos por ventas suman \$104.099.277.000⁹, frente al costo de ventas declarado de \$95.044.996.000¹⁰, lo que arrojó una utilidad neta operacional de \$9.054.281.000, o porcentualmente del 8.70%. Si lo dicho por la Administración hubiera sido cierto, el costo de ventas debió ser superior a los ingresos, y la declaración presentada hubiera reflejado una pérdida operacional.

Anexó como pruebas las copias del kárdex, copia del registro de las compras, donde dice que se evidencian los ingresos y salidas de los productos a su costo, las facturas del proveedor y su asiento contable y la relación por factura y producto¹¹ para demostrar que se vendió con un margen de utilidad, y no a pérdida.

Anotó que el valor que aparece en el texto de las facturas, es el precio unitario sugerido al distribuidor para ser cobrado al cliente final, y que el porcentaje que allí aparece fue el que MPS aplicó para establecer el precio unitario real que le cobra al distribuidor, no el descuento efectivo del artículo, como equivocadamente lo entendió la administración.

Finalmente aclaró que el sistema de inventarios que maneja MPS es el de costo promedio y si en algunos casos ingresan productos con diferentes costos facturados en forma independiente, el sistema promedia todos los ingresos de los productos, ocasionando en algunos casos costos promedios demasiados altos o bajos lo que, dice, se acredita con las pruebas allegadas y los ejemplos citados en la demanda. No existió por lo tanto razonabilidad para desconocer por parte de la Administración el sistema de promedio ponderado para la valoración de inventarios y “pretender utilizar el valor unitario sugerido al distribuidor como costo de ventas”.

2. Por adición de la pérdida en venta de celulares \$24.531.000: La Administración adicionó como ingreso, resultado de una interpretación errada de los artículos 26, 27, 28, 77 y 107 E.T, el valor de la pérdida entre el costo de la compra de los celulares a Motorola Industrial Ltda., del Brasil, y el precio de venta a Cellstar de Colombia Ltda., por no estar expresamente consignada como pérdida deducible en el Estatuto Tributario. Dijo que el ente fiscalizador interpretó erróneamente estos artículos al considerar que una sociedad con ánimo de lucro debe ser penalizada por realizar un mal negocio en el cual se ve obligada a vender por un precio menor y así adicionar, automáticamente, la diferencia a los ingresos efectivamente recibidos. Estas normas no hacen relación a ingresos presuntos sino que establecen las reglas de percepción de ingresos y requisitos para la aceptación de costos.

⁹ Renglón IL – IR declaración privada.

¹⁰ Renglón CV declaración privada.

¹¹ Anexo 1- Folios 124 a 214, cuaderno 1 Tribunal de Cundinamarca.

Adujo que el acto oficial no tuvo en cuenta el grado de obsolescencia de los equipos, que llevó a la empresa a venderlos por el 97,18% del costo de adquisición dado el vertiginoso avance de la tecnología, lo que dio como resultado en ésta transacción una pérdida de \$24.531.000.

Que, según la normativa del Estatuto Tributario, el valor comercial de la mercancía es igual al costo de adquisición, luego, la venta a Cellstar se hizo por su valor comercial según la regla del artículo 90 E.T, pues esta norma establece que una operación se realiza a precios de mercado, cuando se determina por encima del 75% de su valor comercial y en este caso se vendió por un valor superior, no podía, por lo tanto, la Administración desconocer este hecho para adicionar el ingreso.

Indicó que la administración desestimó el hecho de que la operación tuvo un carácter complejo que involucró la prestación del servicio de bodegaje de dichos equipos, por el cual MPS recibió un ingreso que compensó la pérdida sufrida, de esta forma, la operación considerada como un todo, realmente arrojó utilidad y no pérdida.

Precisó que la administración no puede tomar la diferencia en cambio como un costo del producto, cuando en realidad corresponde a gastos de administración, de acuerdo con lo estipulado por el artículo 332 E.T. pues de ser así *“ahora que hay revaluación se tendrían que vender todos los productos a pérdida”*.

3. Ingresos recibidos para terceros \$160.401.000: Manifestó que según el acto oficial, no se demostró que correspondiera a “ingresos para terceros”, a pesar de que fueron debidamente contabilizados como un pasivo.

Resaltó que si se hubieran analizado los soportes de contabilidad que soportan el acta de visita, se podía establecer que en realidad corresponden a un pasivo “ingresos para terceros”, por lo siguiente: *“la operación consistió en la venta que realizó Sodexho Pass de unos cheques Premium a Compaq, para que éste a su vez se los diera a sus clientes por adquirir equipos de cómputo. El encargo realizado por MPS consistió en “fondear” dicha compra por cuenta de Compaq, y éste a su vez, le reembolsó dicho pago en el momento en que contó con los recursos necesarios para el efecto”*.

El valor del descuento en compra concedido por Compaq a sus clientes, en equipos vendidos por MPS, fue contabilizado como un pasivo en la cuenta de ingresos recibidos para terceros, “por cuanto este valor debía ser reembolsado por MPS mayorista en su calidad de intermediario a Sodexho, a quien en última instancia se encuentra dirigido dicho descuento, tal como se comprueba con la factura expedida por esta entidad, reconociendo como lo señalan las normas fiscales, la calidad de intermediario de MPS, al anunciar en la factura como cliente “Compaq Computer S.A. y/o MPS de Colombia”. Es así como, se trataba de un valor que no debía registrarse en el estado de resultados, sino en cuentas de balance como lo exigen las normas contables”.

Aclaró que, si en gracia de discusión se debiera registrar como un ingreso, en el momento del pago a Sodexho Pass, sería un costo, es decir, una cuenta que se neutraliza para efecto de impuesto sobre la renta.

Allegó como prueba la factura que expidió Sodexho Pass y un correo electrónico de Compaq a MPS, para demostrar la calidad de mandataria con que actuó MPS.

Rechazo de \$584.336.000 como costo de ventas.

1. Por servicio de ensamble, instalación y cambio de partes de Equipos \$149.087.988: Dijo que la administración consideró que no hay pruebas de que MPS poseía los inventarios necesarios para contratar con terceros el servicio de ensamble, instalación y cambio de partes de equipos para la venta, y que el costo de estos servicios es desproporcionado con el valor de los mismos.

Adujo en su defensa que se partió de una premisa falsa al afirmar que de dichas partes no había suficiente existencia en el inventario y mucho menos “opinar” que el valor de la instalación era muy alto pues la existencia de partes en el inventario de MPS nada tiene que ver con estos servicios contratados.

Añadió que la contratación de terceros en estos casos, se realiza por necesidad en el cambio de configuración, mejoras en las características técnicas o simplemente para encargar al tercero de la instalación y el servicio de máquinas que son facturadas al usuario final, ya que la planta de MPS no cuenta con infraestructura para estos servicios, y lo deben contratar con terceros. Esta práctica de negocios es completamente normal en MPS y va en aumento cada año gracias al incremento de ventas a usuarios finales.

Precisó que no es necesario que cuando MPS solicita a un tercero la configuración de un equipo el inventario de partes a cambiar está en su poder. Lo que paga MPS en el caso del cambio de un procesador es que el tercero compre los nuevos procesadores, los instale y reciba los procesadores que tenía el equipo previamente instalado.

MPS cumple con el requisito legal de exigir a los terceros la factura para su contabilización y pago, y, además, les efectúa la retención en la fuente tanto en renta como en IVA, por lo que, mal puede la entidad oficial ignorar la prestación de estos servicios, desconociendo ostensiblemente las normas del régimen probatorio, especialmente los artículos 742 y 743 E.T.

Explicó, en cuanto a que el costo de estos servicios es desproporcionado que con las pruebas que se allegaron¹² se demuestra, contrario a lo afirmado en la liquidación oficial, que los costos de dichos servicios llegan en ocasiones al 44% del valor del equipo pues en el peor de los casos asciende solo al 9,38% del valor del bien.

2. De la diferencia entre el reporte de compras a Hewlett Packard¹³ y MPS \$435.248.349: Dijo que la Administración tuvo en cuenta, para efectuar este rechazo, la información exógena presentada por HP y MPS sin tener en cuenta que MPS registró por separado la información correspondiente a compra de mercancías y arriendo por un valor de \$11.445.189.232 y por separado también suministró el informe de las notas crédito por valor de \$397.903.961. Así, la operación matemática arrojó un neto de \$11.047.285.271 y el monto certificado por HP fue de \$11.009.920.000 presentándose una diferencia de \$37.365.271, diferencia que, cotejada entre el certificado de HP y el de MPS corresponde a facturas por arriendo por valor de \$4.544.071 y \$32.820.929 que corresponden a notas crédito por facturas que nunca fueron entregadas por HP a MPS. Adjuntó para demostrar esta afirmación copias de las notas crédito¹⁴ solicitadas al proveedor, en las que no aparece el sello de radicado ni de recibido por MPS, y por lo tanto no debían aparecer en los registros contables de dicha sociedad.

¹² Folios 215 a 241 cuaderno N° 1 Tribunal.

¹³ En adelante HP.

¹⁴ Folios 246 a 277 cuaderno N° 1 Tribunal.

Por último dijo que las cifras fueron certificadas por cada uno de los revisores fiscales de las sociedades, sin embargo, la División de Liquidación le da mayor validez a la certificación de HP cuando tienen el mismo valor probatorio según el artículo 777 del Estatuto Tributario.

Deducciones rechazadas por \$816.876.000

1. Provisión y castigo de cartera \$814.607.000:

Provisión de cartera \$334.573.000: Puso de presente que el artículo 145 E.T. establece que los contribuyentes que lleven contabilidad por el sistema de causación, pueden deducir las cantidades razonables que con criterio comercial fije el reglamento como provisión para deudas de dudoso o difícil cobro, siempre que se hayan originado en actividades productoras de renta, correspondan a cartera vencida y se cumplan los requisitos legales.

Explicó que MPS provisionó como deudas de difícil cobro, aquellas con un vencimiento superior a 360 días, en cuantía de \$334.573.000, para lo cual escogió el sistema de provisión individual de cartera. Transcribió el movimiento de la cuenta "Provisión de cartera al cliente" la cual da como resultado un gasto por provisión para el año 2000 de \$337.397.497.

Como prueba del cumplimiento de los requisitos del artículo 145 del E.T. manifestó que anexó también las facturas¹⁵ que originaron la cuenta por cobrar y que prueban el periodo de maduración de las deudas, que en algunos casos es mayor a 360 días y en otros es superior a 720 días. Dijo que, la Administración no puede pretender que exista absoluta seguridad de que la cartera es imposible de recuperar, pues haría nugatoria la aplicación del artículo 145 E.T.

Además, adujo que de la suma solicitada, en el año 2002 se logró la recuperación de \$221.010.258 del cliente PC.OK Ltda, y en el año 2004 se recuperaron \$9.356.266 del cliente ORR COMPUTADORES, sumas que fueron llevadas a la renta líquida de las declaraciones de esos. Afirmó que anexó los comprobantes suscritos por el Contador Público de MPS, así como fotocopia del libro Mayor y Balances, donde constan los citados registros. Concluye diciendo que de desconocerse la provisión, se está tributando dos veces sobre la misma suma, en contravía de lo ordenado por los artículos 95 y 338 de la Constitución Política.

2. Castigo de cartera por \$480.033.839: Señaló que el castigo de cartera solicitado fue realizado siguiendo criterios comerciales y, por tanto, deducible de la renta líquida según los artículos 146 E.T. y 80 del Decreto Reglamentario de 1975. Estas normas se refieren a deudas manifiestamente perdidas pero la Administración Tributaria no tuvo en cuenta los esfuerzos que realizó la actora para recuperar dicha cartera, antes de darla por perdida. El exigir la terminación de un proceso judicial como única prueba de la imposibilidad de recuperar una deuda, llevaría a la inaplicabilidad del artículo 146 E.T., dado que un proceso judicial puede tomar más de siete años para su resolución definitiva.

Es práctica generalizada comercialmente, que las deudas sean cobradas mediante comunicación directa con el deudor, y si esto no es posible, por medio de asesores externos. Si de su gestión resulta que dichas deudas no pueden ser cobradas por insolvencia del deudor, porque existen acreedores con mejor derecho, porque las sociedades han sido liquidadas o porque sus dueños se han marchado del país sin

¹⁵ Folios 278 a 400, cuaderno N° 1 Tribunal.

liquidarlas para evadir sus acreencias, es pertinente concluir que dichas deudas tienen el carácter de pérdidas o sin valor, y por tanto, es posible realizar su castigo.

Exigir que se inicie un proceso judicial, equivale a incurrir en gastos innecesarios para incrementar la pérdida, lo que contradice el espíritu del artículo 146 y los Decretos Reglamentarios de 1975.

Indicó que, en el Anexo 6¹⁶ obran las pruebas que acreditan la gestión de cobro de las deudas castigadas, esto es, la cobranza efectuada por MPS y por los abogados contratados para tal efecto.

De esta forma los castigos realizados siguieron los criterios comerciales, y que hacen que las sumas solicitadas sean deducibles de acuerdo con la jurisprudencia del Consejo de Estado¹⁷ cuyos apartes transcribe.

3. Dedución por impuestos de vehículos \$2.269.000.

La citada cifra se desconoce, inicialmente, por no haber acreditado su pago efectivo en el año 2000. Con la respuesta al requerimiento especial se allegaron fotocopias de las declaraciones correspondientes con la constancia de pago, lo que hace que la deducción sea efectiva.

Retenciones en la fuente rechazadas \$2.543.000.

El valor desconocido corresponde a la diferencia entre las retenciones contabilizadas y las declaradas, con fundamento en el artículo 373 E.T.

Afirmó que en el año gravable 1999, la Administración desconoció las retenciones contabilizadas y no certificadas. Sin embargo, en esta oportunidad se rechazaron las certificadas no contabilizadas. El Revisor Fiscal certificó las retenciones practicadas por \$8.908.537, entre las que se incluyeron \$3.178.390 correspondientes a autorretenciones, las que se hallan demostradas.

Sanción por inexactitud

La administración no puede fundar la causal para sancionar en el desconocimiento de la prueba contable debidamente soportada con comprobantes de orden interno y externo. Esta posición también es avalada por Sentencia del Consejo de Estado¹⁸ cuyo aparte transcribe

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El apoderado de la DIAN se opuso a los anteriores cargos en el mismo orden en que fueron expuestos así:

Adición de ingresos \$495.677.000.

1. Descuentos en Ventas \$310.745.000. La sociedad demandante, contrariando las disposiciones tributarias y contables de los artículos 26 E.T, 38 y 103 del Decreto 2649 de 1993, registró los ingresos netos por la venta de equipos y no los ingresos

¹⁶ Folios 401 a 876 cuaderno N° 2, Tribunal.

¹⁷ Consejo de Estado- Sentencia del 24 de julio de 2003. Exp. 13443. M.P. Ligia López Díaz.

¹⁸ Consejo de Estado- Sentencia del 20 de noviembre de 1999, exp. 9133. C.P. Daniel Manrique Guzmán.

brutos para luego afectarlos con las devoluciones, rebajas y descuentos y así plasmarlo en su declaración de renta y complementarios, ya que esta debe contener los valores que permitan observar la depuración ordinaria determinada por el artículo 26 E.T.

Al contabilizarse una partida como ingreso, necesariamente debe reflejarse un incremento neto en el patrimonio en el momento de su percepción, lo que no ocurrió debido a la indebida contabilización, toda vez que el ingreso neto se contabilizó en la cuenta PUC 41355401 "Ventas Bogotá" y no en las cuentas PUC 41750102/03/04/05 como debía, ya que se registraron en el mismo momento los ingresos y los descuentos, sin tener en cuenta que es diferente el momento de causación de uno y otro.

No se dio cumplimiento al artículo 105 del Decreto 2649 de 1993 ya que MPS no reconoció pérdida alguna, sino que registró los ingresos por la venta de equipos, por debajo del costo, omitiendo incluir los descuentos a clientes en la venta de activos.

Se refirió respecto de las pruebas aportadas al proceso, tanto en la vía gubernativa como en la contenciosa a los principios de valoración de las mismas. Citó al profesor Jairo Parra Quijano y transcribió de su texto Manual de Derecho Probatorio las definiciones sobre conducencia, pertinencia y utilidad de la prueba. Igualmente se refirió a los artículos 772 a 777 E.T. sobre la forma y los requisitos para que los documentos contables presten mérito probatorio, principalmente el artículo 777 al referirse a los certificados de revisores fiscales que serán suficientes cuando se trate de presentar pruebas contables.

Hace referencia a las fotocopias de las facturas de compra en idioma extranjero emitidas por MICROSOFT y a los documentos de importación que no discriminan los precios por artículo, para concluir que no se podía establecer el costo real de la mercancía vendida.

Respecto de las facturas de venta aportadas, afirmó que los precios de venta de los productos son inferiores a los del costo, lo que demuestra que no podía resultar utilidad alguna, sino pérdida.

Afirmó que se analizaron diez facturas de venta¹⁹ que tuvo en cuenta la resolución que desató el recurso de reconsideración, frente a los listados venta-costo²⁰ y lo llevado a la cuenta "Facturación Bogotá"²¹ por producto para concluir que la actora vendió con precios que dieron como resultado una pérdida, por tanto, no podía deducirse que las operaciones de venta arrojaron utilidad ya que los descuentos son muy superiores al 10% y 14%.

2. Venta de Celulares \$24.531.000: La actora importó dos mil teléfonos celulares M-3090 Terminal Portátil de Telefonía Celular, comprados el 28 de enero de 2000 a Motorola Industrial Ltda. de Brasil, con un valor unitario de US\$ 137,70 y total de US\$ 275.400, por lo que, en moneda nacional, la importación ascendió a \$572.227.107, más IVA de \$85.178.840, y gastos de compra en moneda extranjera por \$8.425.037 para un total pagado de \$665.830.984, equipos que fueron vendidos el 28 de febrero del mismo año a Cellstar de Colombia Ltda. por \$574.079.953,54 más IVA de \$86.111.993,03 para un total de \$660.191.946,57. De esta suma, el comprador pagó \$642.233.186 lo que indica que se le concedió un descuento de \$17.958.760,57, y, sustraído el IVA la operación arrojó una pérdida de \$16.105.915.

¹⁹ Folios 908, 910, 913, 914,917, 919, 925, 926 y 928 Cuaderno N°3 Antecedentes.

²⁰ Folio 842 Cuaderno N° 3- Antecedentes.

²¹ Folio 942 Cuaderno N° 3- Antecedentes.

Adujo que la transacción involucró la prestación del servicio de bodegaje de los celulares por \$37.938.799, por lo tanto, la operación dio una utilidad neta de \$24.175.340. Pero, en este caso se trata de dos negocios diferentes, contabilizados por separado, lo que hizo procedente la adición de los ingresos.

Transcribió los artículos 66 numeral 1 y 80 E.T, para concluir, respecto de la diferencia en cambio, que cualquier producto adquirido en moneda extranjera, tiene como costo su valor de compra convertido a moneda colombiana al cambio en la fecha de adquisición y no como gastos de administración como lo sostiene la empresa.

3. Ingresos recibidos para terceros \$160.401.000: El 20 de octubre de 2000, la demandante compró equipos COMPAQ en los que obtuvo un descuento de \$160.400.962, cifra consignada en la Nota Crédito 150001.3495 de la misma fecha emitida por Compaq a MPS. Por otra parte, Sodexho Pass entregó a MPS cheques Premium para ser repartido entre los clientes que adquieran productos Compaq. La actora registró en la cuenta PUC 28150501 "Otros Pasivos- Ingresos recibidos para terceros", pasivo cancelado en la misma fecha con facturas que emite Sodexho Pass.

La demandante afirmó que en esta operación MPS actuó como mandatario de Compaq, y que la operación consistió en fondear la compra para Compaq de los cheques que fueron pagados por MPS a Sodexho, suma que le fue devuelta por el deudor. No obstante, el registro contable muestra que el descuento consignado en la Nota Crédito 1500013495 del 20 de octubre de 2002 corresponde al concedido sobre compras realizadas por MPS a Compaq.

En el documento allegado como prueba se solicitó a una empleada de MPS pagar las facturas emitidas por Sodexho, sin que tal hecho evidencie la calidad de mandatario de MPS. Para que fiscalmente procediera el encargo de recibir ingresos para terceros, es necesario que éste se realice independiente de las relaciones comerciales comunes entre las empresas.

Transcribió el artículo 107 E.T. y expuso varias teorías, doctrina y jurisprudencia sobre las condiciones indispensables para considerar deducible una erogación y concluyó, que debe mantenerse el rechazo por cuanto no se demostró la necesidad del gasto, por tanto, no constituyó una expensa necesaria para la producción de renta.

Rechazo costo de ventas \$584.336.000.

1. Por servicio de ensamble, instalación y cambio de partes de Equipos \$149.087.988: En lo que hace a este punto, señaló que, además de los requisitos generales que deben reunir los gastos para que sea procedente su deducibilidad, era pertinente cumplir los requisitos especiales para su procedencia.

A pesar de que el actor afirmó que el cambio de partes llevó a la compra de las mismas por parte del cliente, no había prueba de tal hecho, ya que las cuentas de cobro de quienes prestaron el servicio, solo relacionaron el ensamble o la instalación, sin que se hubiera especificado que incluía las partes que se reemplazaron.

En cuanto a la proporcionalidad, comparado el costo de un PC con el de las partes cambiadas²², el costo de las partes llegó hasta el 44% del valor total del equipo, luego no tiene proporción frente a los ingresos generados.

2. Compras a Hewlett Packard \$435.248.349. De la comparación entre la información exógena de MPS y la presentada por HP, se estableció que la demandante registró mayores valores por compras a dicha sociedad en la cuantía indicada.

Se fundamentó en el artículo 776 E.T. en cuanto a que si las cifras registradas en los asientos contables referentes a costos, deducciones, exenciones y pasivos exceden el valor de los comprobantes externos, se entenderán probados hasta la concurrencia del valor de los comprobantes. Por esta razón, la administración dio prevalencia a los comprobantes aportados por terceros sobre el valor reportado por MPS.

Deducciones rechazadas. \$816.876.000

1. Provisión y castigo de cartera \$814.607.000:

1.1. Provisión de cartera. Luego de transcribir el artículo 145 E.T, aclaró que las provisiones que la ley permite deducir por este concepto, pueden ser individual o general, en las que se aceptan un 33% del valor de las deudas con vencimiento superior a un año para la individual, y, para la general un 5% para deudas entre 3 y 6 meses de vencidas, 10% de 6 meses a un año y 15% para las que sobrepasen dicho lapso.

Hizo referencia, luego, al artículo 72 del Decreto 187 de 1975 sobre los requisitos para la provisión individual, y el artículo 75 respecto de la provisión general y concluyó que el transcurso del tiempo de vencimiento de las deudas no se encontraba probado, ya que en el Anexo 2 de pruebas²³ no se relacionó la cartera mayor a 360 días, además de que no se incluyeron las deudas a cargo de Alkosto, APC, Concisco, CPU, Datacentrum, Fotomoritz, Impact & Láser, Informática Ltda., Prodecom, Superstore Ltda y System House, que sí figuran en la discriminación aportada con ocasión de la respuesta al requerimiento especial²⁴.

1.2. Castigo de cartera \$480.033.839. Ésta provisión está regulada por los artículos 146 E.T y 79 y 80 del Decreto 187 de 1975, para poder aceptar dicho castigo, era necesario que existieran razones para considerar que la deuda está completamente perdida y no hay posibilidad de recuperarla, circunstancia que debe probarse con los documentos que demuestren la gestión de cobro adelantada en orden a obtener el pago de las deudas castigadas y el resultado de que tal cosa no ocurrirá.

Analizó luego algunos casos puntuales, referidos a las deudas contraídas por Opsytore, Dupliequipos y Cia Ltda., Germán Franco Barrios, Computadores y Sistemas Eficientes Ltda., María Eugenia Giraldo, Adrea Buitrago Arias, Redes y Sistemas, Supercom S.A, Compuatlantic, Sisteing Ltda., Andina de Computadores Ltda., Concisco, Infoases, CL Computer Ltda., Suming Ltda., Representaciones y Distribuciones Nugal y Powercell, y observó que algunos de ellos efectuaron acuerdos de pago, otros realizaron abonos a la deuda en el año 2000, en diferentes casos se realizaron embargos y, en los eventos de proceso judicial, la mayoría de ellos no han concluido, para concluir que las deudas no se pueden dar aún por incobrables, por tanto, no pueden considerarse como manifiestamente perdidas o sin

²² Folios 202, 204, 206 y 209 c.a. N° 1.

²³ Folios 215 a 240 cuaderno N° 1 Tribunal.

²⁴ Folios 1425, 1426, 1431 y 1432 c.a. N° 4.

valor, ya que, es solo después de hacer todas las diligencias judiciales tendientes a recuperar las deudas, y proferida decisión definitiva que así lo señale, que una deuda puede darse por perdida..

3. Deducción por Impuestos de Vehículos \$2.269.000: De la cuantía solicitada se desconoció el valor anotado, dadas las siguientes circunstancias: El traspaso de la camioneta Jeep Cherokee de placa BDN 217 fue efectuado a la actora el 29 de noviembre de 2000, el valor pagado por impuesto por \$795.000 se pagó a nombre de Cachuchas New York y Cía el 30 de marzo de 2000; el impuesto del vehículo Mazda Matsuri 626, placa BDF 486 por \$179.000 , se pagó el 30 de marzo de 2000 a nombre de Compumaq Ltda., y, el de la camioneta Dodge Durango de placa CSH 554 se pagó el 3 de abril de 2000 por \$799.000 a nombre de Serautos E.U y el traspaso a MPS se hizo el 13 de noviembre del mismo año. Como el pago del gravamen fue realizado por personas diferentes a la actora, no puede ser solicitado como deducción por ella. Además, tampoco está probada la relación entre dicha erogación y la producción de la renta de la demandante.

4. Rechazo de retención en la fuente \$2.543.000: Obedeció dicha glosa a la diferencia entre lo solicitado y lo contabilizado, y según el artículo 374 E.T. en la liquidación oficial se deben acreditar los valores retenidos, con base en el certificado que le haya expedido el retenedor.

Que, verificados los certificados, hacen falta los expedidos por el Banco de Bogotá, Data Processing, Leasing de Occidente, People Support e Inforiente; además, la sociedad corrigió las autorretenciones de los meses de febrero, septiembre y noviembre en la suma de \$776.923, pero no disminuyó el valor consignado en la declaración de renta por este concepto.

Sanción por inexactitud: Es procedente sancionar por inexactitud, en consideración a que de conformidad con el artículo 647 E.T., ésta procede no solo cuando se utilizan maniobras fraudulentas, sino cuando se incluyen en las declaraciones tributarias datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados de los que se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente.

LA SENTENCIA APELADA.

El *a quo* negó las pretensiones de la demanda, con los siguientes argumentos:

Adición de ingresos \$495.677.000.

1. Descuentos en Ventas \$310.745.000: Según el artículo 26 E.T. la renta líquida gravable del contribuyente, se obtiene incluyendo "*Todos los ingresos ordinarios o extraordinarios realizados en el año o periodo gravable que sean susceptibles de producir un incremento neto en el patrimonio en el momento de su percepción*".

MPS, en su declaración, no incluyó en renglones separados los ingresos brutos y los descuentos y rebajas que concedió, sino que introdujo un valor neto sin efectuar ninguna discriminación e impidió a la Administración apreciar el incremento neto en el patrimonio.

Afirmó que procede la adición de ingresos, pues según el artículo 107 E.T. las expensas necesarias para ser deducibles deben contar con los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad; sin embargo, de acuerdo al listado de ventas del año 2000, y de las facturas N°s: 48879, 49913, 50727, 52398, 52545,

52160, 51755, 51750, y 53084²⁵ se otorgaron descuentos desproporcionados a los clientes, pues los porcentajes de descuento, en ocasiones superaron el 80%.

2. Venta de Celulares \$24.531.000: El 28 de enero de 2000, la actora adquirió 2000 celulares por \$665.830.984²⁶ que vendió a Cellstar de Colombia por \$660.191.947²⁷. De dicha suma el comprador pagó \$642.233.186 lo que indicó un descuento de \$17.958.760,57, o dicho de otra forma, al sustraer los IVA pagados, la venta arrojó una pérdida de \$16.105.915.

Que según la actora, recibió un pago por el bodegaje de los celulares, lo que al final le dio una ganancia y no pérdida; sin embargo, los dos negocios jurídicos a que se refiere la demandante, son contratos independientes, además de que las partes contratantes no son las mismas, por tanto, no existe relación entre ellos y no pueden ser considerados como un todo, y mucho menos como un acto complejo.

3. Ingresos recibidos para Terceros \$160.400.962. La demandante no probó que se trataba de un pasivo, ya que, de acuerdo con el artículo 786 E.T. si se recibió un ingreso y no es considerado por la ley como constitutivo de renta, el contribuyente está obligado a probar tal circunstancia.

La empresa informó que Sodexho Pass expidió unos cheques Premium a Compaq para que fueran entregados a los clientes que compraran equipos de dicha marca. MPS fondeó la compra de dichos cheques, y Compaq le reintegró el dinero posteriormente.

El 20 de octubre MPS compró a Compaq equipos en cuya transacción obtuvo un descuento de \$160.400.962. En la misma fecha la sociedad registró un pasivo en la cuenta PUC 28150501 "Otros Pasivos- Ingresos para Terceros" por el mismo valor. Dicho pasivo se canceló con cuatro facturas emitidas por Sodexho Pass²⁸ y los citados cheques fueron entregados a los clientes de Compaq²⁹. En la Nota Crédito N° 1500013495 expedida por Compaq³⁰ se observó que el descuento corresponde a compras de MPS a Compaq y la compañía no demostró que los ingresos eran destinados a terceros.

Costo de ventas \$584.336.000.

1. Servicio de ensamble, instalación y cambio de partes de Equipos \$149.087.988. Los artículos 77 y 107 E.T. ordenan que para la aceptación de costos y deducciones, se deben cumplir los requisitos de relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad.

Si bien se cumplió el requisito de necesidad del costo en que incurrió la empresa al requerir el cambio de partes en equipos para la venta, su instalación, y la sustitución de procesadores y memorias, la sociedad informó que para ello, es el tercero el que compra los repuestos que se instalan. No obstante las cuentas de cobro³¹ de quienes prestaron el servicio no incluyeron en forma discriminada el valor de las partes que eran reemplazadas. En cuanto a la proporcionalidad, comparado el costo de un PC

²⁵ Folios 908 a 928 c.a. N°3.

²⁶ Folios 470, 494, 496, 506 y 507 c.a. N° 2.

²⁷ Folio 497 c.a. N° 2.

²⁸ Folios 459 a 467 c.a.

²⁹ Folios 1038 a 1216 c.a.

³⁰ Folio 1314 c.a.

³¹ Folios 211, 213, 215, 217, 219, 221, 223, 225 y 227 c.a. N° 1.

con las partes cambiadas, el valor del cambio es del 44% del precio del PC, lo que carece de proporción.

2. Compras a Hewlett Packard \$435.248.349: La sociedad actora reportó en su información exógena para la vigencia 2000, un total de costos por compras a Hewlett Packard Colombia S.A. en cuantía de \$11.422.594.155, mientras que la vendedora informó \$11.009.920.000. Posteriormente, la sociedad aclaró y el Revisor Fiscal certificó que se realizaron transacciones en dicho año con HP por un monto de \$11.445.189.232,25 entre compras y arriendos, y \$397.903.961 de Notas Crédito no entregadas a MPS, razón por la cual no fueron contabilizadas.

De acuerdo con el artículo 776 E.T. los documentos aportados por terceros tienen prevalencia sobre los registros contables del contribuyente, por tanto, al consistir las pruebas de la sociedad en registros contables y los de HP comprobantes externos, prevalecen los segundos.

La empresa afirmó que la diferencia se debe a que \$397.903.961 corresponden a Notas Crédito, \$4.554.071 a facturas por arrendamiento y \$32.820.929 de notas crédito y facturas que no habían sido entregadas por HP, mientras que el monto certificado por éste, corresponde al valor neto de las compras. Sin embargo, no es posible establecer que el contribuyente contabilizó y declaró las Notas Crédito por \$397.903.961 como un ingreso, teniendo en cuenta que con ellas no se disminuyó el costo de acuerdo con la información exógena de HP.

Deducciones rechazadas \$816.876.000.

1. Provisión y castigo de cartera \$814.607.000.

1.1. Provisión de cartera. Las provisiones deducibles son la Individual y la General de cartera, consagradas por el artículo 145 E.T, las cuales deben figurar en el balance como un menor valor de las cuentas por cobrar.

Cuando se establezca que una deuda originada en operaciones productoras de renta es incobrable, deberá descargarse, abonando su valor a la cuenta por cobrar y cargándolo a la provisión autorizada de conformidad con el artículo 146 ib. y el artículo 78 del Decreto 187 de 1975. En caso de que las deudas se recuperen constituirá renta líquida en el año de la recuperación.

En la reserva individual de cartera se puede solicitar como deducible el 33% anual del valor nominal de cada deuda que tenga más de un año de vencida, hasta completar el 100%, y si se opta por la provisión general, podrán solicitar como deducible el 5% de las deudas que tengan entre 3 y 6 meses de vencidas, 10% entre 6 meses y un año y 15% para las superiores a un año.

La Administración desconoció la provisión por no demostrar el cumplimiento de los requisitos del artículo 145 E.T. y el Decreto 187 de 1975 y no se encuentran incluidas las correspondientes a varias sociedades.

La actora afirmó que la razonabilidad comercial está dada por el transcurso del tiempo sin que se produzca el pago de la cartera y que la Administración no puede pretender que exista absoluta seguridad de que dicha cartera es imposible de recuperar, argumento que el *a quo* aceptó porque se deben reunir todos los requisitos legales, entre ellos que el contribuyente justifique el carácter de dudoso o difícil cobro.

1.2. Castigo de cartera. El artículo 146 E.T. requiere demostrar la realidad de la deuda, justificar su descargo y probar que se ha originado en operaciones productoras de renta.

Al analizar algunas de las deudas, observó que sobre algunas de ellas se han efectuado abonos, en otros casos se han realizado embargos, se ha llegado a acuerdos de pago etc., y, en todo caso, no existe documento judicial que acredite el archivo definitivo de los procesos por imposibilidad de recuperar la deuda, por lo que no pueden ser tratadas como deudas perdidas o sin valor.

2. Impuesto de Vehículos por valor de \$2.269.000: El artículo 115 E.T. señala como deducible el impuesto de vehículos, siempre que se hayan pagado efectivamente durante el año gravable y guarden relación de causalidad con la renta del declarante.

Obran en el acervo probatorio, tres declaraciones de impuesto de vehículos pagadas en el año 2000, donde consta que se pagaron \$795.000, \$179.000 y \$799.000 por tal concepto. Sin embargo, se advierte que dichos pagos fueron efectuados por otras sociedades y, además no se encuentra probada la relación de causalidad con el ingreso de la sociedad, por lo que no es factible su reconocimiento.

3. Retenciones en la Fuente improcedentes \$2.543.000. El artículo 374 E.T. establece que se deben acreditar los valores retenidos con base en el certificado expedido por el agente retenedor.

La sociedad incluyó en su denuncia rentística autorretenciones por \$3.187.298.000. A su vez, en el libro mayor, cuenta PUC 135515, registró por el mismo concepto \$3.184.755.326,56, que originó una diferencia de \$2.543.000.

El valor de las retenciones declaradas debe corresponder al valor certificado, sin embargo, la sociedad no aportó los certificados expedidos por el Banco de Bogotá, Data Processing, Leasing de Occidente People Support e Inforiente.

El certificado del Revisor Fiscal resulta ineficaz frente a los hechos a probar, ya que no supe los certificados expedidos por el retenedor.

Sanción por Inexactitud: Debe mantenerse toda vez que se incluyeron deducciones improcedentes, datos o factores falsos, equivocados e incompletos de los que se deriva un menor valor a pagar, configurándose la causal para sancionar.

RECURSO DE APELACION.

El actor apela la sentencia proferida por el Tribunal con los argumentos que se exponen a continuación:

Adición de ingresos \$495.677.000.

1. Descuentos en Ventas por \$310.745.000: Debe tenerse en cuenta que MPS es una sociedad mayorista, que solo vende a distribuidores y nunca al público en general. No obstante, la sociedad, en el año 2000, elaboró una lista de precios sugerida para el público, que no era igual a la lista de precios que se cobran a los distribuidores. De tal forma, el descuento que aparece en la factura a manera de información era el que se hacía al distribuidor sobre la lista de precios al público para que el distribuidor pudiera calcular los márgenes máximos a obtener en

la venta al usuario final. Nunca fue el descuento sobre el precio de venta al distribuidor.

La proporción entre los ingresos por ventas y los descuentos otorgados por MPS para el año 2000, era del 0.35%, teniendo en cuenta que los ingresos declarados ascendieron a \$104.099.000.000 y los descuentos otorgados solo fueron de \$370.000.000 como consta en las cuentas contables 41750102 a 42750105. La lista de precios sugerida al público no era un documento contable, sino una referencia que utilizaba el distribuidor para realizar sus ventas al cliente final.

El Tribunal confunde estos descuentos comerciales (\$370.000.000) debidamente contabilizados, con los descuentos que se calcularon con base en la lista de precios al público sugerida al distribuidor de MPS, por cuanto dicho precio sugerido incluyó tanto el descuento otorgado por MPS al distribuidor a manera de información sobre dicho precio, como el descuento que sobre esa lista realiza el distribuidor al cliente final o público. Por lo tanto, MPS no concedió descuentos no contabilizados como lo entendió erróneamente el Tribunal en porcentajes hasta del 80%.

La afirmación de la Administración sobre que la compañía vendió a pérdida es infundada, ya que la utilidad bruta en ventas totalizó \$11.593.855.000, lo que representó un 10.87% de margen de rentabilidad, porcentaje que está por encima del promedio logrado por las compañías comercializadoras de tecnología en el país.

Por lo anterior solicita que la glosa determinada y confirmada en la sentencia de primera instancia se anule, ya que surge de una equivocada apreciación sobre un valor que no hace parte del precio de venta, sino que aparece en la factura únicamente a título informativo.

2. Ingresos por Venta de Celulares \$24.531.000. No procede adicionar ingresos por \$24.531.000 ya que no debe confundirse el "costo de adquisición" de las mercancías, con el "valor comercial" de las mismas, para determinar que si éstas se venden por debajo del costo, se estén vendiendo por debajo del valor comercial y desconocer la pérdida generada.

Como lo demuestran los documentos contables, la compra realizada a Motorola Industrial Ltda del Brasil, fue por la suma de \$572.227.107 antes de IVA, y el precio de venta facturado a Cellstar de Colombia Ltda, antes de IVA, fue de \$574.089.953, sobre el que se le hizo un descuento al comprador de \$17.958.760,57, lo que arrojó una pérdida neta de \$16.095.914. La diferencia de la pérdida real y el valor que se pretende adicionar, corresponde a gastos financieros que nada tienen que ver con el costo de la operación.

No es usual vender a pérdida pero si vender ciertos productos por debajo de su costo de compra, como ocurrió en este caso, debido a la obsolescencia que sufren los equipos por el lanzamiento de nueva tecnología, por excedentes de inventario, falta de demanda o por cualquier otra circunstancia. Es así como, el artículo 90 E.T. determina que una operación se realiza a precios del mercado, cuando su valor de enajenación se establece por encima del 75% de su valor comercial, ordenamiento que se cumple por cuanto los equipos fueron vendidos por el 97,19% de su costo de adquisición, con la consiguiente pérdida real.

El Tribunal interpretó en forma errada los artículos 26, 27, 28, 77 y 107 E.T. al afirmar que una sociedad debe ser penalizada por hacer un mal negocio en el cual se ve forzada a vender un producto por un precio menor al de adquisición, adicionando automáticamente la diferencia a los ingresos efectivamente recibidos. Dichas normas

no aluden a ingresos presuntos que puedan ser adicionados por las autoridades tributarias, sino a las reglas de la percepción de ingresos y a los requisitos para la aceptación de costos.

Además, la sociedad facturó al vendedor \$37.938.798³² por bodegaje de dicha mercancía, suma que no solo compensa la pérdida, sino que genera una rentabilidad neta de \$21.842.884, hecho debidamente demostrado y contabilizado, cuyas pruebas se aportaron en la primera instancia.

3. Ingresos recibidos para Terceros por \$160.401.000: La operación consistió en que COMPAQ DE COLOMBIA solicitó a través de MPS, la compra de cheques de la empresa SODEXHO PASS por dicho valor, para ser repartidos entre los distribuidores de COMPAQ, dentro de un programa de "Premios por Lealtad". MPS pagó a Sodexho el valor de los aludidos cheques y recibió de Compaq una Nota Crédito por el mismo valor, es decir, se generó un pasivo a cargo de dicha sociedad.

Como en esta transacción MPS actuó solo como intermediario entre COMPAQ y SODEXHO, el importe no debía registrarse en el estado de resultados, sino en cuentas de balance como pasivo, como lo exigen las normas contables:

Ahora, en el evento de aceptar que se tratara de un ingreso para MPS, se debería reconocer como gasto asociado el pago efectuado a SODEXHO, el cual no fue sustraído al declarar, de donde en ningún momento disminuyó la base gravable, dado que lo que hizo la sociedad fue fondear a Compaq para la compra de los cheques.

Rechazo costo de ventas \$584.336.000.

1. Ensamble, instalación y cambio de partes de Equipos \$149.087.988. Estos fueron solicitados como "Costo de Ventas" que el *a quo* considera "no proporcionales" con el valor de venta de los computadores, cuando afirma que el costo de los servicios prestados asciende al 44% del valor de venta. Dicha afirmación se desvirtúa plenamente con las pruebas enviadas, cuya relación se anexa de nuevo, tomando como base un valor de venta de cada PC de US\$1.500, en que se observa que el costo de los servicios prestados, indispensables para poder enajenar los equipos ya que MPS no tiene infraestructura para suministrar el servicio y lo debe contratar con terceros, el que oscila entre el 0,3% y el 4,3% y en ningún caso llega al 44% como lo aseveró la DIAN.

Además, MPS cumplió con exigir a los prestadores del servicio una factura para su contabilización y pago, así como con efectuar las retenciones legales tanto en renta como en IVA, circunstancias debidamente demostradas en el expediente y que no han sido desvirtuadas por lo que la glosa debe desaparecer.

2. Compras a Hewlett Packard \$435.248.349: Con base en lo reportado en la información exógena de la empresa HEWLETT PACKARD, estableció el acto administrativo demandado que MPS registró mayores valores en compras por \$435.248.000, sin tener en cuenta la misma información exógena de MPS, en la que se explicó que el valor total de las operaciones con HP fue en el año 2000 de \$11.445.189.232, de los cuales \$397.903.961 corresponden a notas crédito que se llevaron como Ingreso Financiero y \$4.544.071 corresponde a facturas por arrendamiento que fueron reportadas. Los \$32.820.929 restantes, devienen de facturas y notas crédito que HP incluyó pero que no están registradas en MPS, suma

³² Factura 57612.

que no debe ser adicionada por cuanto el monto certificado por HP a MPS como proveedor, corresponde al valor neto de ventas por \$11.009.920.000 que coincide con el informado en la declaración de renta.

Con la demanda se anexó el certificado expedido por el Revisor Fiscal de HP³³ el cual demuestra que el valor bruto de las operaciones con MPS es de \$11.445.189.232 y que la diferencia surge porque en el primer certificado no se mostraron las notas crédito por el ingreso financiero en cuantía de \$397.903.961 declarado como ingreso, ni los \$4.544.071 de facturas por arrendamiento y los \$32.820.929 que corresponden a notas crédito y facturas informadas por HP que no están registradas en la contabilidad de MPS.

Deducciones rechazadas. \$816.876.000.

1. Provisión y castigo de cartera \$814.607.000.

Provisión de cartera. La provisión de cartera solicitada en cuantía de \$334.573.000 se apropió sobre deudas con vencimiento superior a 360 días³⁴ y se declaró por el sistema de provisión individual de cartera consagrado en el artículo 145 E.T.

El Tribunal no puede pretender que exista absoluta seguridad de la imposibilidad de recuperar la cartera, lo que haría nugatoria la aplicación del artículo 146 E.T, ya que la misma ley permite la apropiación por el paso del tiempo sin que esta se pague y en el caso de que alguna de estas sumas se recuperen, en ese momento se declarará como renta líquida por recuperación de deducciones.

2. Castigo de cartera \$480.033.000. El artículo 79 del Decreto Reglamentario 187 de 1975 establece que se tienen como deudas perdidas aquellas "*cuyo cobro no es posible hacer efectivo por insolvencia de los deudores y de los fiadores, por falta de garantías reales o por cualquier otra causa que permita considerarlas como actualmente perdidas, de acuerdo con una sana práctica comercial*".

La sentencia de primera instancia no puede desconocer que MPS ha aportado pruebas idóneas de los esfuerzos que realizó para recuperar dicha cartera antes de darla como perdida³⁵ y tampoco en ley alguna existe una norma que ordene que una deuda solo es incobrable cuando exista una sentencia de un juez civil que así lo declare, lo que derivaría en la inaplicabilidad del artículo 146 E.T.

Con ocasión de la demanda se aportaron además, certificados expedidos por la Cámara de Comercio de varios deudores, donde consta que no han renovado hace varios años su matrícula mercantil, lo que permite castigar las deudas. Luego, estando cumplidos los requisitos para su aceptación, en aplicación de lo que fija la misma jurisprudencia del Consejo de Estado³⁶, son deducibles.

3. Impuesto de Vehículos por valor de \$2.269.000: Se allegaron en la instancia inicial las declaraciones en las que consta su pago efectivo en el año 2000 por la suma solicitada como deducible.

4. Retenciones en la fuente rechazadas \$2.543.000. La sentencia apelada pretende desconocer la diferencia de las retenciones contabilizadas y las solicitadas. El Revisor Fiscal certificó retenciones por rendimientos financieros y compras por

³³ Anexo 3.

³⁴ Anexo 4.

³⁵ Folios 402 a 1125 . c.a. 2 y 3.

³⁶ Consejo de Estado. Sentencia del 24 de julio de 2003. Exp. 13443. M.P. Ligia López Díaz.

\$8.908.537 y se incluyen autorretenciones que ascienden a \$ 3.178.390, aparte de que las retenciones se solicitaron con base en las certificaciones expedidas.

Sanción por inexactitud: Tampoco es procedente la sanción por inexactitud, al presentarse una clara diferencia de criterios entre la DIAN y MPS en la valoración de las pruebas y por inaplicación del principio de lo sustancial sobre lo formal dado que el mismo Consejo de Estado ha establecido que la determinación de los ingresos y costos por presunción, no implica *per se* la aplicación de la sanción³⁷.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN.

La parte **demandante** insiste en sus argumentos anteriores, y enfatiza en que el mercado de tecnología en Colombia se abastece a través de distribuidores mayoristas que representan a los fabricantes que le suministran sus productos desde el exterior o localmente, para que el mayorista los venda únicamente a las compañías comercializadoras de tecnología, con unos márgenes de utilidad muy bajos pero manejando muy alto volumen de ventas, con el fin de que dichas compañías lo puedan comercializar a precios razonables para el usuario final.

MPS es el distribuidor mayorista más grande del país, con ventas actuales superiores a los \$300.000.000.000 y representa a más de 45 fabricantes de tecnología, en su rol, solo vende a compañías previamente codificadas que se dedican a comercializar, los cuales superan los 6.000.

El proceso de fiscalización adelantado por la DIAN se basó en apreciaciones de un funcionario que no entendió la naturaleza del negocio que realiza MPS y, no hay razón para que la estabilidad económica de una empresa de dicha naturaleza, quede al arbitrio de una persona, sin el adecuado conocimiento de las prácticas contables y tributarias que siempre ha utilizado la empresa y jamás habían sido cuestionadas por la entidad fiscal.

La **demandada** enfatiza en que el desconocimiento de los costos, deducciones y rebajas, se debió principalmente a que la sociedad actora no respetó la proporcionalidad requerida para ser tenidos como expensas necesarias.

Observa que, con relación a la provisión de cartera, el mayor soporte fueron los conceptos de los abogados que llevaron el proceso de cobro y que, ante la supuesta imposibilidad de recuperar la deuda consideraron que se debía castigar la cartera, siendo cierto que la cartera no se recuperó, pero tampoco se demostró que se agotaron todos los mecanismos para su recuperación.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

La procuradora delegada, solicita confirmar la sentencia de primera instancia, con base en los siguientes planteamientos:

Adición de ingresos.

1. Descuentos en Ventas \$310.745.000: El artículo 107 al regular de manera general la deducción de expensas necesarias en la producción de renta, exige, entre otros aspectos, que sean proporcionales. Precisamente la Administración encontró que la actora había concedido descuentos desproporcionados según las facturas de venta examinadas, y, a partir de las mismas, y del listado de facturación mensual,

³⁷ C. de E. Sentencia del 20 de noviembre de 1999. Exp. 9133. C.P. Daniel Manrique Guzmán.

tomó el valor del costo contra el de ventas, del cual surgió la suma de \$310.745.000 objeto de adición.

La sentencia apelada, tuvo en cuenta las mismas facturas examinadas por la Administración, por lo que no existe la confusión que le atribuye el apelante. De otra parte, el certificado de Revisor Fiscal allegado por la actora, carece de eficacia frente a la comprobación de la Administración.

2. Venta de Celulares \$24.531.000: En la pérdida por la venta de equipos a Cellstar, la administración encontró que la actora no la registró en la contabilidad pero la compensó con lo recibido de Motorola por bodegaje de los mismos.

Si bien la obsolescencia de los equipos ante lo cambiante de la tecnología justificaba la pérdida en dicha venta, la misma debió comprobarse por parte de la actora con el respectivo registro contable para su reconocimiento, no cubrirla con el valor del bodegaje, ya que al tratarse de un hecho distinto a la venta y con una empresa diferente, no mostraba la realidad económica de la venta.

Ingresos recibidos para Terceros \$160.400.962: Si la sociedad actora pagó a Sodexo Pass en lugar de Compaq los aludidos cheques, y luego recibió de ésta el pago, simplemente recuperó lo prestado, pues la demandante no tenía ningún reembolso pendiente para Sodexo, ya que no existe prueba alguna en éste sentido, razón por la cual cobra plena validez el descuento objeto de la glosa, según la Nota Crédito 495 del 20 de octubre de 2002, que lo concedió con ocasión de la venta efectuada por Compaq a la actora.

Costo de ventas.

1. Ensamble, instalación y cambio de partes de Equipos \$149.087.988: La Administración respaldó esta glosa con las cuentas de cobro de quienes prestaron los servicios, las cuales no incluyeron las partes de los equipos reemplazadas, lo que llevó a considerar desproporcionado el costo de dichos servicios, frente al valor de los equipos arreglados.

Se observa en la lista remitida por el apelante, que se toma en cuenta un valor por equipo vendido en dólares, mientras que la glosa se fundamentó en los valores consignados en las cuentas de cobro, de donde surgió la desproporción del 44%.

Tomar un valor promedio por equipo y relacionarlo con el valor del servicio, no desvirtúa el valor total del servicio para efectos de la deducción solicitada, facturado en exceso por quienes lo prestaron.

2. Compras a Hewlett Packard \$435.248.349: La Administración glosó este concepto con base en la información exógena reportada por la actora sobre los costos incurridos en compras a Hewlett Packard de donde surgió la diferencia.

En la apelación, la actora asume que de existir diferencia, sería de \$32.821.000, pues los \$397.904.000, corresponden a notas crédito que se llevaron como ingreso financiero. Sin embargo, fue precisamente sobre el examen a la información aportada y el certificado de Revisor Fiscal, que se concluyó que no había efectuado la contabilización de dichas notas como ingreso. Los restantes \$5.787.000 que afirma se trata de arrendamiento de equipo, no fueron debidamente aclarados.

Solicita además una inspección a HP, a sabiendas de que no es la oportunidad para aclarar la glosa.

Deducciones rechazadas.

Provisión y castigo de cartera \$814.607.000:

1. Provisión de cartera. En relación con la provisión por \$334.573.000, el artículo 145 E.T. permite su deducción en cantidades razonables que con criterio comercial fije el reglamento, siempre que las deudas se hayan originado en operaciones productoras de renta, se trate de cartera vencida y se cumplan los demás requisitos legales.

El paso del tiempo como criterio comercial, no es el único requisito para su procedencia, puesto que el Decreto 187 de 1975 exige la justificación del dudoso cobro, cuya omisión adujo el Tribunal.

2. Castigo de cartera. Respecto de los \$480.033.000, si bien para considerar una deuda como incobrable no se requiere un pronunciamiento judicial, no es ese el sentido que se le debe dar al fallo del Tribunal. Precisamente el artículo 80 del Decreto 187 de 1975 señala, entre otros requisitos, la existencia de razones para considerar la deuda manifiestamente perdida, lo cual no se cumple cuando se adelantan procesos dentro de los cuales se han efectuado acuerdos de pago, o se han realizado abonos a las deudas.

3. Deducción por Impuestos y Retención en la Fuente: El artículo 115 E.T. autoriza deducir los impuestos de vehículos efectivamente pagados en el año gravable que se solicitan, siempre que tengan relación de causalidad con la renta del declarante.

No es suficiente con acreditar el pago con la respectiva declaración, ya que, al no estar a nombre de la demandante, no puede inferirse que haya tenido relación de causalidad con su renta.

Del examen efectuado a los documentos aportados, la Administración encontró que, incluso el pago había sido anterior al traspaso a nombre de MPS en la mayoría de los casos.

En lo que hace a la retención en la fuente, el artículo 374 permite acreditar en los actos oficiales el impuesto retenido, con base en el certificado expedido por el retenedor. La diferencia rechazada carece de dicho certificado, el cual constituye una comprobación especial exigida por la ley, que no puede ser reemplazada con un certificado de Revisor Fiscal como lo pretende la empresa.

Sanción por Inexactitud: El artículo 647 E.T. exime de dicha sanción, cuando el menor valor a pagar se derive de diferencias de criterio o errores de apreciación entre la Administración y el declarante.

Lo anterior indica que, esto es aplicable cuando se trate no de una discusión fáctica, sino jurídica. En este caso, no tuvo lugar una controversia acerca de la interpretación de las normas aplicables, sino de la prueba relacionada con las glosas de la administración, la cual no fue desvirtuada por la sociedad.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir si se ajusta a derecho la Liquidación Oficial de Revisión N° 310642004000097 del 22 de junio de 2004, por medio de la cual la DIAN

modificó la liquidación privada del impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable 2000, presentada por la sociedad MPS MAYORISTA DE COLOMBIA S.A.,

Para el efecto se analizará si es procedente la adición de ingresos por descuentos en ventas, pérdida en la venta de celulares e ingresos recibidos para terceros y la procedencia o no del rechazo del costo de ventas, las deducciones, la retención en la fuente desconocida y si la actora era acreedora de la sanción por inexactitud.

Adición de ingresos \$495.677.000.

1. Descuentos en Ventas por \$310.745.000: Los actos demandados adicionan ingresos por "Descuentos en ventas", basados en que la sociedad, al efectuar las ventas del año 2000, concedió a sus clientes unos descuentos que no guardan "proporcionalidad" con el costo del bien ya que llegan a porcentajes hasta del 89.17%.

La administración advirtió, respecto de las pruebas analizadas, que el valor que aparece en las facturas como descuentos, no se contabilizaron en las cuentas de descuentos, sino en la cuenta **PUC 41355401** denominada "Ventas Bogotá" por su valor neto, es decir, después del descuento que, según dijo, fue constatado en los listados que envió el contribuyente³⁸. Las ventas fueron contabilizadas como "Ingresos por ventas", que resultan inferiores al costo declarado, luego mal podía el contribuyente alegar que se daba cumplimiento a los artículos 77 y 107 E.T, que señalan que la necesidad y la proporcionalidad de las expensas se deben determinar "con criterio comercial". Las pruebas aportadas al proceso no fueron aceptadas, por cuanto la sociedad no contabilizó los descuentos en discusión en la cuenta "Descuentos en Ventas".

Se observa en los listados aportados, que la administración obtiene el valor adicionado de la columna denominada "costo" por \$ 1.639.742.407.02, frente al valor de ventas por \$1.328.997.140.87, para adicionar la diferencia de \$310.745.266.

Previo al análisis del acervo probatorio, se hace indispensable ubicar el contexto comercial de la sociedad actora, dado que, la sociedad demandante como "mayorista" se dedica a la comercialización de tecnología únicamente a distribuidores de tecnología, no a usuarios finales, con un margen de utilidad muy bajo, pero con un alto volumen de ventas, ya que representa a la mayoría de fabricantes de tecnología que hacen presencia en Colombia.

Por el avance tecnológico se sabe que los productos con tecnología son diseñados de tal manera que se tornan obsoletos en muy poco tiempo, ya que continuamente son reemplazados por nuevas versiones o modelos y pierden automáticamente su valor inicial, dado que, por el mismo avance tecnológico, los clientes prefieren tener acceso permanente a la tecnología de punta.

De esta manera, todo distribuidor de tecnología se ve obligado a manejar una flexibilidad comercial no usual para otro tipo de mercados, en la que si bien en muchos casos se ve forzado a vender la mercancía por debajo de su valor de compra, compensa dichas pérdidas con el volumen de ventas cuando se logra enajenar mercancía recién fabricada y de última tecnología, lo que hace que no sea posible efectuar el análisis de la disminución del valor de artículo por artículo, sino sobre cifras totales.

³⁸ Folios 929 a 942 c.a N° 3.

Por esto, en toda relación comercial, y especialmente cuando se vende exclusivamente a distribuidores, o sea al por mayor, es corriente conceder descuentos comerciales, consistentes en la “*Rebaja concedida sobre el precio de lista, antes de tener en cuenta los términos de crédito acordados que constituye un menor valor, tanto para el comprador como para el vendedor, por lo cual el registro de transacción deberá hacerse por el valor resultante de la diferencia entre el precio de lista, y la disminución realizada*”³⁹.

El descuento comercial, también conocido como “*no condicionado*” o “*a pie de factura*”, no implica erogación alguna, sino un menor ingreso generado por ventas, para quien enajena, con la correlativa disminución del costo por compras, para el adquirente.

Para el vendedor, los descuentos que concede a sus clientes, no afectan para nada el “*Costo de ventas*” de la mercancía, el cual se debe determinar en la forma que lo exige el artículo 66 E.T, ni se asocia con éste, precisamente por cuanto la depuración establecida por el artículo 26 *ibídem*⁴⁰, ordena sustraerlos de los “*Ingresos Brutos*” para obtener los “*Ingresos Netos*” o sea, el valor efectivo de las ventas, que se enfrentará posteriormente a los costos incurridos, los cuales sí implican erogaciones, para obtener una utilidad o pérdida operacional, pero sin que fiscalmente se pueda confundir el descuento con el costo para el vendedor.

La sociedad actora explicó que los porcentajes a que aluden los actos oficiales y que se encuentran relacionados en algunas facturas de venta se incluyeron solo de manera informativa, para indicar al distribuidor (su cliente) el precio sugerido para ser cobrado al usuario final y no para ser aplicados sobre el precio al distribuidor, que es el precio real de venta. Para confirmar su aserto, aportó el listado de ventas con los descuentos reales concedidos, los cuales, en ningún caso pueden calificarse como desproporcionados como lo afirmó la administración tributaria.⁴¹

No obstante, independiente de dicha explicación y, ateniéndonos exclusivamente a lo probado, la Sala observa, en primer lugar, que los actos oficiales sustentaron la glosa en que la actora otorgó descuentos “**desproporcionados**” que llevaron a que el valor de las ventas fuera inferior al costo, **lo que generó una pérdida.**

Respecto a este argumento, en la declaración de renta y complementarios presentada por MPS por el año gravable 2000, se observan las siguientes cifras declaradas:

Ingresos Brutos	\$115.476.773.000
Devoluciones, rebajas descuentos	\$ 8.829.311.000
Ingresos Netos	\$106.638.851.000
Total Costos	\$ <u>95.117.697.000</u>
Renta Bruta	\$ 11.521.154.000

³⁹ RODRIGO MONSALVE TEJADA- “Diccionario Integrado Contable Fiscal”- CIJUF 1999. pág. 179

⁴⁰ Artículo 26 E.T. “La renta líquida gravable se determina así: de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o periodo gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados, **se restan las devoluciones, rebajas y descuentos**, con lo cual se obtienen los ingresos netos. **De los ingresos netos se restan, cuando sea el caso, los costos imputables a tales ingresos**, con lo cual se obtiene la renta bruta. De la renta bruta se restan las deducciones realizadas, con lo cual se obtiene la renta líquida. Salvo excepciones legales, la renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas señaladas en la ley”

⁴¹ Folios 2399 a 2402 c.a. N° 7.

Ahora, en lo que hace a las cifras que corresponden exclusivamente a las ventas de mercancía realizadas en dicha anualidad, tenemos:

Ventas Brutas declaradas	\$ 112.928.588.000
Costo de ventas	\$ 95.044.996.000
Utilidad Operacional	\$ 17.883.592.000

Lo anterior evidencia que, contrario a lo afirmado por la Administración Tributaria, los descuentos concedidos por la sociedad a sus clientes no ocasionaron pérdida alguna, ya que, la simple operación matemática arroja una utilidad en las ventas de **\$17.883.592.000**.

En segundo lugar, se tiene que, mientras en la liquidación de revisión⁴² se dice que “Los descuentos cuestionados no se contabilizaron en las cuentas “Descuentos en ventas”, ni “Costos de ventas”, sino que se registraron en la cuenta PUC41355401 denominada “Ventas Bogotá” por su valor neto...”, en el requerimiento especial se expone: “La sociedad registró los descuentos en ventas, en las siguientes cuentas: PUC 41750102/03/04/05, cuyo monto asciende a \$370.637.775,57 como se relaciona a continuación:

CUENTA PUC	DENOMINACIÓN	VALOR \$
41750102	DESCUENTO en Ventas Bogotá	182.250.007,35
41750103	DESCUENTO en Ventas Medellín	38.539.021,81
41750104	DESCUENTO en Ventas Clientes protección	113.621.734,99
41750105	DESCUENTO en Ventas Clientes protección Med.	36.227.011,42
	TOTAL	370.637.775,57

Verificadas las cuentas que corresponden en el Plan Único de Cuentas PUC para comerciantes, la subcuenta **417501** corresponde a los registros de “DEVOLUCIONES, REBAJAS Y DESCUENTOS EN VENTAS”, luego no es cierto que los “DESCUENTOS EN VENTAS” no fueron contabilizados en las cuentas que les correspondía (41750102 a 41750105), y que el registro se hizo en la 41355401 denominada “VENTAS BOGOTÁ”.

Corroboran lo anterior, el libro de inventarios y balances a 31 de diciembre de 2000⁴³ y el certificado de revisor fiscal⁴⁴, donde se constata la contabilización de las “DEVOLUCIONES, REBAJAS Y DESCUENTOS” en ventas, así:

CUENTA PUC	DENOMINACIÓN	SALDO ACTUAL
41750101	Devoluciones Ventas Bogotá	8.016.150.111,7
41750102	DESCUENTO en Ventas Bogotá	182.250.007,35
41750103	DESCUENTO en Ventas Medellín	38.539.021,81
41750104	DESCUENTO en Ventas Clientes protección	113.621.734,99
41750105	DESCUENTO en Ventas Clientes protección Med.	36.227.011,42
41750162	Devoluciones Ventas Medellín	442.522.913,3
	TOTAL	8.829.310.800,6

⁴² Folio 2533 c.a. N° 7.

⁴³ Folio 1292 c.a. N° 3.

⁴⁴ Folio 125 cuaderno N° 1 Tribunal.

Como se observa, la suma de \$8.458.673.025,11 del total contabilizado en la citada cuenta (41750101 y 41750162), corresponde a “DEVOLUCIONES EN VENTAS”, cifra no cuestionada por la Administración, y los restantes \$370.637.775,57 (41751002 a 41750105) a “DESCUENTOS EN VENTAS”, cuantía real de los descuentos concedidos en el año 2000 y que, respecto del valor declarado por ventas de mercancía, representa únicamente el 0.33% por concepto de descuentos, porcentaje que, en ningún caso puede calificarse de “desproporcionado” respecto del valor recibido por ventas.

La confusión de la Administración es clara, cuando, aparte de afirmar en la liquidación de revisión que las pruebas enviadas por el contribuyente no son conducentes ni pertinentes para desvirtuar la glosa propuesta “*pues como ya se dijo, la sociedad no contabiliza los descuentos en discusión en la cuenta “Descuentos en Ventas” y, adicionalmente, estas cuentas no explican por qué la sociedad MPS Mayorista de Colombia, vendió productos a pérdidas exageradas*”⁴⁵, afirmaciones ya desvirtuadas, sino que, al explicar la reducción del valor glosado a \$310.745.266, argumentó: “*En cuanto al valor a adicionar, este Despacho lo modifica y toma como base el valor del COSTO de las diferentes facturas transcritas anteriormente, suministrado por el contribuyente en los listados de facturación mensual (folios 929 a 942), el cual se transcribe en la columna denominada “Costo” del anexo 1, el cual asciende a \$1.639.742.407,02, y se compara con el valor de venta consignado en las mismas que es de \$1.328.997.140,87. Así las cosas, se adiciona como ingreso la diferencia calculada como se explicó anteriormente, por valor de \$310.745.266, según los datos consignados en la presente liquidación de revisión, de conformidad con los artículos 26, 27, 28, 77 y 107 del Estatuto Tributario*”.

La Sala encuentra que, nuevamente se presentan varias inconsistencias entre la actuación de la Administración, y la partida que se pretende glosar, como sigue:

- a) Contrario a lo demostrado, la Administración en la liquidación de revisión⁴⁶, expuso que: “*los descuentos cuestionados no se contabilizaron en las cuentas “Descuentos en Ventas” ni “Costo de Ventas” sino que se registraron en la cuenta PUC 41355401 denominada “Ventas Bogotá” por su valor neto, según consta en los listados enviados por el contribuyente que obran a folios 929 a 942, a manera de ejemplo relacionamos la factura 48879 (Folio 928):*

Cantidad	Referencia	Descripción	Descuento	Vr. Unitario	Vr. Total
7	MIIBM504	Disco Duro 9.1 G wide...	77.82	4.224.784,00	6.559.401,00
6	MIIBMNEF	PC Netfinity 7000 Ppro...	65.18	8.880.670,99	18.553.496,99
1	MIIBMNEFD	PC Netfinity 7000	89.17	28.597.145,39	3.097.070,82
7	MOIBM40E	Monitor negro IBM 14" para...	49.52	742.242,60	2.622.788,42
		TOTAL SIN IVA			30.832.756,22

Verificado el documento obrante al folio 928, se constata que en su texto no aparece ninguna columna titulada en el encabezamiento como se transcribió en el acto oficial, por lo que no se puede presumir, que las cifras incluidas en cada una de las

⁴⁵ Folio 2530, inciso 2, c.a. N° 7

⁴⁶ Folio 2533 c.a. N° 7.

columnas corresponden necesariamente a la: “Cantidad”, “Referencia”, “Descripción”, “Descuento”, “Valor Unitario” y “Valor Total”, especialmente estas tres últimas columnas, dado que no es menester mayor esfuerzo para abordar a la conclusión de que si una unidad de la mercancía descrita en el primer ítem de la factura tiene un valor de \$4.224.784,90, el precio de siete de ellas no puede ser de \$6.559.401,04, ya que matemáticamente ascendería a \$29.573.494,43, o que si una unidad de la descrita en el renglón tres tiene un precio de \$28.597.145,39, el valor total fuera de \$3.097.070,85 y así en cada uno de los ítem que aparecen en la totalidad de los listados allegados, de donde se confirma que dichos conceptos fueron asignados por la administración de forma aleatoria y sin fundamento ni relación alguna con lo que se pretendía demostrar.

b) Queda claro que el valor adicionado solo es el resultado matemático de establecer la diferencia entre el “costo” de la mercancía, y el “precio de venta”, cuando, contrario a lo que afirma la administración, existió una elevada utilidad en lugar de pérdida y, de acuerdo con la depuración ordenada por el artículo 26 E.T. los descuentos no afectan el “costo”.

c) El acto oficial tuvo en cuenta los listados donde se consignaron parcialmente los valores de las “Ventas Bogotá” como si en ellos se hubiera relacionado el total de las ventas y obtiene de ellos únicamente una cifra aleatoria, resultante del muestreo de 82 facturas, cuando dicho listado se compone, solo en Bogotá, de 487 registros que totalizan ventas por \$2.733.828.610,62 lo que, aún así, representa solo un 2.42% del total de las ventas efectuadas por MPS en el año 2000, ya que el acto oficial no tiene en cuenta que fuera de las ventas realizadas en ésta ciudad, a folios 816 a 827 del cuaderno de antecedentes N°2 se halla el listado donde se relaciona la “Facturación Medellín” y en los cuadernos de antecedentes 4, 5 y 6 reposan las copias de las demás facturas, correspondientes a otras ciudades, y en la mayoría de ellas se registra un descuento del 0%, de donde, así fuera viable, que no lo es, el procedimiento para obtener el supuesto valor de los “descuentos” de la diferencia entre el costo y el precio de venta, no sería legal establecer un promedio sobre una muestra que apenas llega al 1.18% del valor real de las ventas del periodo.

Llama la atención también el hecho de que, estando las ventas de MPS contenidas en más de mil facturas, de las cuales 487 se expidieron en Bogotá, la administración fundamente sus aseveraciones en una muestra mínima, y con dicho análisis concluya que “el contribuyente disminuyó la renta líquida determinada en la declaración de renta del año gravable 2000, al incluir el costo de bienes vendidos por un valor superior a los ingresos declarados como consecuencia de efectuar los mencionados descuentos”⁴⁷ y para sustentar su dicho transcriba el artículo 26 E.T., cuando, de acuerdo con la depuración ordenada por la citada norma, los descuentos se detraen directamente de los ingresos brutos, es decir, antes de determinar los ingresos netos y desde luego, la renta bruta, de donde no hacen parte de los costos que afectan la renta líquida, como lo afirma la entidad tributaria.

d) Como se demostró, la cifra solicitada en el año 2000 por descuentos comerciales, es de \$370.637.775,57, debidamente contabilizada en la cuenta PUC que corresponde, únicamente representa el 0.33% de las ventas de la sociedad para dicha vigencia, cantidad que, junto con los \$8.458.673.025,11 totalizan los \$8.829.311.000 que fueron incluidos en el renglón IR del denuncia rentístico como “Devoluciones, descuentos y rebajas”, suma aceptada en su totalidad dentro de la liquidación oficial de revisión⁴⁸, luego, los descuentos solicitados en la cuantía anotada no fueron cuestionados fiscalmente.

⁴⁷ Folio 2534 c.a. 7

⁴⁸ Folio 2553 c.a. N° 7.

d) Tampoco es pertinente invocar como soporte jurídico los artículos en los que se fundamentó la glosa, ya que precisamente por no ser los descuentos un costo, sino un menor valor del ingreso bruto, no se involucra para nada con el costo (se sustrae antes de llegar a éste), dentro de la depuración del artículo 26 E.T. y tampoco constituyen un ingreso porque en ningún momento se “*reciben en dinero o en especie*” como lo exige el artículo 27 *ib.* para darle tal carácter. Por otra parte, al no tratarse de un gasto, no puede ser calificado de “*expensa necesaria*” y por ende, no es dable exigir en derecho para su aceptación, cumplir los requisitos del artículo 77 E.T. para los costos, ni del 107 *ib.* respecto de las deducciones.

Por todo lo anterior, prospera el cargo del apelante.

2. Venta de Celulares \$24.531.000: Mediante factura comercial N° 936 del 28 de enero de 2000, MPS compró a Motorola del Brasil Ltda., 2000 celulares 3090 “Terminal portátil de telefonía celular”, por US\$ 275.400 al cambio de \$1947,72, para un valor en pesos colombianos de \$536.402.088⁴⁹, valor sobre el cual se pagó un IVA de \$85.178.840 y, le fueron adicionados para determinar el costo, en los términos del artículo 66 E.T, los siguientes valores: por arancel \$ 23.932.752 y otros gastos \$11.892.267, lo que arrojó un costo de \$572.227.107 sin incluir el IVA.

Los citados equipos fueron vendidos el 28 de febrero de 2000 a Cellstar de Colombia Ltda., de acuerdo con la factura N° 52548⁵⁰, por un valor de \$574.079.953,54, más IVA de \$86.111.993,03 para un total de \$660.191.947. De esta suma, Cellstar pagó efectivamente \$642.233.186 el 28 de abril de 2000, de acuerdo con el “Comprobante de egreso” N° 010230⁵¹, dado que le fue concedido por MPS, mediante la Nota Crédito N° 5823 de la misma fecha⁵², un descuento por pronto pago de \$15.616.313,91, lo que le implicó un menor IVA de \$2.342.447,09, para un abono de \$17.958.761.

La liquidación oficial insiste en la aplicación, respecto de los descuentos, de los artículos 26, 27, 28, 77 y 107 E.T. por “*incluir el costo de bienes vendidos por un valor superior a los ingresos declarados*”, dado que “*una sociedad comercial enajena sus productos teniendo como fin el lucro, y no que vende a pérdida*”, de donde “*los costos y deducciones deben ser proporcionales y necesarios con respecto a los ingresos*”.

La sociedad aduce que en la negociación antedicha no existió pérdida alguna, por cuanto al negocio integral de los 2000 celulares hay que incluir dentro de los ingresos la suma de \$ 37.938.799 pagados por Motorola por bodegaje⁵³ de los mismos celulares, lo que hace que la transacción que él denomina “compleja” arroje utilidad.

Además argumenta que la administración no dio aplicación al artículo 90 E.T. que autoriza a las partes contratantes de la mercancía, señalar el valor comercial de los bienes de acuerdo con las condiciones del mercado, siempre que dicho precio no difiera notoriamente del precio comercial promedio para bienes de la misma especie y calidad en la fecha de enajenación, y explica que se entiende que el precio pactado difiere del promedio, cuando el primero se aparte más del 25% del segundo.

Sometida a estudio la documentación relativa al negocio citado, la Sala observa lo siguiente:

⁴⁹ Folios 489 a 496 c.a. N° 2

⁵⁰ Folio 497 c.a. N° 2 y 1463 c.a. N° 4..

⁵¹ Folios 1461 y 1464 c.a. N° 4.

⁵² Folio 1462 c.a. N° 4.

⁵³ Folio 1459 c.a. N° 4.

Le asiste la razón a la administración tributaria cuando afirma que no se puede hablar de “acto complejo” y menos adicionar al precio de venta lo recibido por bodegaje, ya que dicha cifra no fue pagada por el comprador de la mercancía, y constituye un negocio jurídico diferente al de la venta.

Sin embargo, igual que en el punto anterior, la glosa no tiene el carácter de costo ni deducción, ya que no fue solicitada en el denuncia rentístico como pérdida deducible, por lo que no puede ser objeto de las exigencias de los artículos 77 y 107 y se ajusta a la depuración del artículo 26 E.T

El descuento por \$15.616.314 concedido por MPS a Cellstar sobre la venta de los 2000 celulares, hace parte de los \$ 370.637.775,57 solicitados como tales y reconocidos en los actos demandados donde no se rechaza ningún descuento. Además dicha cifra solo representa el 2.72% del valor de la venta.

La administración determina el costo de los celulares por \$580.652.144 para obtener una pérdida de \$24.530.952. Sin embargo, a folio 489 de los antecedentes, se detallan la totalidad de gastos efectuados para la importación de los celulares que constituyen costo de acuerdo con el artículo 66 E.T, los que totalizan sin IVA \$ 572.227.107, de donde el descuento efectivo es de \$15.616.313 como lo certifica a folio 532 c.a. la revisora fiscal de Cellstar de Colombia Ltda.

La Administración no puede afirmar válidamente como lo hace en la liquidación oficial⁵⁴, que “el contribuyente disminuyó la renta líquida determinada en la declaración de renta del año gravable 2000, **al incluir el costo de bienes vendidos por un valor superior a los ingresos declarados**” pues, como ya se verificó, los ingresos declarados por venta de mercancía ascienden a \$112.928.588.000, mientras que el costo de ventas es de \$95.044.996.000, guarismo que en ningún caso es superior al de las ventas registradas.

Por último, la liquidación oficial afirmó “Con respecto al artículo 90 del Estatuto Tributario⁵⁵, este no es, ni ha sido el sustento legal con el que la Administración fundamenta su adición de ingresos”. Dicha razón no obsta para que el contribuyente haga uso de la norma si la considera aplicable al caso para su defensa. Este artículo señala que si el precio comercial señalado por las partes difiere en más del 25% del promedio en que se venden en el mercado los artículos de la misma clase, se podrá establecer por el funcionario de fiscalización un valor de acuerdo al promedio y adicionarlo al de venta. No es este el caso, ya que el valor de venta de los celulares, después del descuento, frente al de compra es del 97.19%, luego, ninguna de las razones aducidas por la DIAN hace viable la adición determinada en los actos demandados.

3. Ingresos recibidos para Terceros \$160.400.962: Informa la sociedad que el valor adicionado surge de una operación, en la cual MPS actuó como mandatario para comprar, por cuenta de “Compaq”, unos cheques “Premium” de Sodhexo Pass, con el objeto de ser entregados a clientes que adquirieran equipos de dicha marca. La actora, por cuenta de Compaq fondeó la adquisición de los citados cheques, títulos que fueron emitidos a nombre de Compaq y entregados a sus clientes.

Verificados los documentos que obran en el informativo probatorio, se encuentran:

⁵⁴ Folio 2529 c.a. 7.

⁵⁵ Artículo 90 E.T. “El precio de la enajenación es el valor comercial realizado en dinero o en especie” inciso 4º (modificado art. 57 ley 863/2003) “Se tiene por valor comercial el señalado por las partes, siempre que no difiera notoriamente del precio comercial promedio para bienes de la misma especie (...) Se entiende que el valor asignado por las partes difiere notoriamente del promedio vigente, cuando se aparte en más de un 25% de los precios establecidos en el comercio para los bienes de la misma especie y calidad, en la fecha de enajenación, teniendo en cuenta la naturaleza, condiciones y estado de los activos”

- a) Tres (3) facturas emitidas en el año 2000 por Sodexho Pass a nombre de "Compaq Computer de Colombia S.A. y/o MPS Mayorista de Colombia S.A." por valores de \$5.170.000, \$6.816.142 y \$148.177.000⁵⁶, correspondientes a la venta de 281 chequeras (6.184 cheques), más "Comisión, Impresión, empaque y entregas", así como igual número de "Cuentas por Pagar" para "Sodexho Pass- pago Compaq"⁵⁷, así como el "Comprobante de Egreso" donde consta el número, banco y fecha del cheque mediante el cual se pagaron las antedichas facturas a Sodexho Pass por MPS⁵⁸. Además obra una "Nota Crédito de Proveedores" contabilizada en la cuenta PUC 28150501 como "Valores recibidos para terceros" por \$160.400.962 de fecha 20 de octubre de 2000⁵⁹, documentos que verifican el pago efectuado a Sodexho por MPS por compra de los cheques, y el crédito a favor de la actora y a cargo de "Compaq Computer de Colombia" por igual valor.
- b) A folios 1038 a 1231 del cuaderno de antecedentes N° 3 obran constancias de recibo y las identificaciones de los beneficiarios de los cheques de Sodexho Pass, todas ellas a nombre de "Compaq".
- c) De igual manera, en los folios 462 y 467 del cuaderno de antecedentes N° 2 se encuentra la constancia de contabilización de las mismas sumas anteriores, en la cuenta 28150501 "Otros Pasivos- Valores recibidos para terceros", y:
- d) Finalmente, en el folio 1314 del c.a. N° 3 obra la "Nota Crédito" 1500013495 expedida por "Compaq Computer de Colombia S.A." a favor de MPS, en la que se registran Descuentos en Compras por \$160.400.962.

Al decidir el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial, la Administración Tributaria afirmó:

"Al someter a estudio las relaciones jurídicas que se evidencian de las transacciones efectuadas por MPS y sujetas a consideración en éste acápite, verificamos lo siguiente: 1- Existe una relación jurídica inicial, consistente en la compra venta efectuada el 20 de octubre de 2000, mediante la cual la sociedad contribuyente (MPS) adquiere determinados bienes de parte de "Compaq Computer de Colombia S.A.", y, como consecuencia de esta compra, se otorga a la primera un descuento en compras en cuantía de \$160.400.962, cifra consignada en la Nota Crédito N° 1500013495 de la misma fecha, emitida por Compaq a nombre de MPS Mayorista de Colombia S.A. 2- La otra relación jurídica se establece entre MPS Mayorista y Sodexho Pass y consiste en la entrega de la segunda a la primera de cierta cantidad de cheques "Premium" de Sodexho, para ser entregados a los clientes que adquieran productos "Compaq". 3- Un tercer hecho jurídico surge al registrar la sociedad MPS en la cuenta PUC 28150501 "Otros Pasivos- Ingresos recibidos para Terceros" el descuento en compras que reporta recibido de Compaq, pasivo que es cancelado en la misma fecha con facturas que emite Sodexho Pass de Colombia por \$237.820.000; \$5.170.000; \$148.177.000 y \$6.816.142 respectivamente. (...) Según los mismos términos del recurrente, la operación consistió en la venta de unos cheques de Sodexho a Compaq, luego MPS no intervino de forma alguna en el contrato de compra venta, de donde mal podría obtener descuento alguno por parte de Compaq, de forma que la única intermediación, según sus propias palabras fue la de "Fondear dicha compra por cuenta de Compaq, empresa que posteriormente le reembolsó dicho dinero, o sea que lo que hizo MPS fue suministrarle en préstamo el dinero a Compaq para cancelarle a Sodexho el importe de los cheques, obviamente

⁵⁶ Folios 1316, 1318 y 1320 c.a. N° 3.

⁵⁷ Folios 1317, 1319 y 1321 c.a. N° 3.

⁵⁸ Folio 1500 c.a. N° 4.

⁵⁹ Folio 1315 c.a. N° 3.

por cuenta de la citada sociedad, suma que luego fue devuelta por el deudor, de donde mal podría generarse descuento alguno por compras, sin haber existido compra de ninguna naturaleza entre MPS y Compaq”.

Transcribe luego la Nota Crédito expedida por Compaq a MPS por “Descuento en Compras”, para concluir que: *“De dicho documento se colige que el descuento en ella plasmado, corresponde al concedido sobre compras realizadas por MPS a Compaq Computer de Colombia S..A., y que por tanto no se relaciona con el encargo realizado a MPS por Compaq”*

Luego, si se acepta el argumento esgrimido por la DIAN, es preciso considerar en forma separada las transacciones realizadas entre MPS, Compaq y Sodexho Pass, ya que desde luego es cierto que, una relación es la que nace de que MPS fondeará a Compaq para que éste adquiriera los cheques de Sodexho Pass, o sea que le prestará el dinero para dicha compra, valor reintegrado posteriormente por el deudor, como consta en el cheque de compra de los mismos girado por MPS a favor de Sodexho, por cuenta de Compaq, y otra, totalmente separada, que al MPS adquirir mercancía de la cual Compaq fue proveedor, éste le haya concedido un descuento, como consta en la Nota Crédito de Compaq a favor de MPS.

Ahora, de acuerdo con la legislación vigente, ninguna de las dos relaciones jurídicas discutidas, podría dar origen a una “Adición de Ingresos por Descuentos en Compras”, como lo plantea la DIAN.

La naturaleza de los descuentos fue suficientemente explicada al referirnos a la primera glosa. Es así como quedó claro que éstos constituyen un menor ingreso para quien los concede, en tanto son un menor costo para su beneficiario, de forma que, en el evento de ser rechazado el descuento, este se tornará en un “Ingreso Adicionado”, para quien declaró por él un menor ingreso, esto es, el vendedor, mientras configuraría el rechazo del costo solicitado por “Compras” por el adquirente. Por tanto, mientras no exista evidencia de que MPS incluyó en su denuncia rentístico del año 2000, dentro de las compras a “Compaq” solicitadas como costo, la suma que le fue concedida por éste como descuento, no es posible su rechazo, y, en todo caso la glosa sería procedente como “Rechazo de costo por Compras” y no como “Adición de Ingresos”, pues esta, afectaría fiscalmente al vendedor (Compaq) y no al actor.

Si se pretende endilgar error alguno por parte de MPS, sería el que se presenta al haber contabilizado en calidad de “Pasivo” el valor prestado a Compaq para la adquisición de los cheques, lo que habría podido originar el desconocimiento de dicha suma en tal calidad, en el evento de que estuviera vigente a 31 de diciembre de 2000, pero ésta circunstancia, como lo anotó la administración, en su fallo de reconsideración, afecta la relación jurídica originada en la adquisición de los cheques, pero no el descuento concedido por Compaq, lo que hace improcedente la “Adición de Ingresos” determinada en el acto demandado.

Costo de ventas

1. Ensamble, instalación y cambio de partes de Equipos \$149.087.988: La liquidación oficial disminuyó el “Costo de Ventas” solicitado, en el valor de \$149.087.988, incluidos dentro de los \$95.044.996.000 declarados por dicho concepto. La suma aludida corresponde a la instalación de partes de computadores contratada con terceros por carecer la empresa de infraestructura para la prestación de dicho servicio.

Argumentó la entidad tributaria tres razones básicas por las cuales, según su opinión, éste costo debe ser rechazado, a saber: a) No está probado que a la fecha de efectuar los cambios, existieran inventarios suficientes de las partes cambiadas o instaladas. b) No está demostrada la necesidad técnica del cambio de partes en equipos nuevos, tales como cambiar unidades de CD, instalación de memorias y reemplazo de procesadores. c) No existe proporcionalidad entre el costo del servicio y el de la parte instalada. d) El artículo 77 E.T. establece que cuando dentro de los costos existan pagos que correspondan a conceptos respecto de los cuales se obliga al cumplimiento de requisitos para su deducción, deben llenarse para los costos los mismos requisitos que para las deducciones; y e) Finalmente, argumentó que algunos de los beneficiarios poseen algún vínculo familiar con el representante legal de la actora y que son accionistas de la sociedad.

El apelante explicó que estas operaciones se realizan por necesidad en el cambio de configuración, mejoras en las características técnicas o simplemente porque el tercero contratado se encarga de la instalación y servicio de máquinas facturadas por MPS al distribuidor, ya que la empresa no tiene infraestructura para este servicio y siempre lo debe contratar con externos. Esta práctica del negocio es totalmente normal y va en aumento gracias al incremento en el volumen de ventas.

Ahora, respecto de los terceros, MPS satisface el requisito legal de exigir la factura para su contabilización y pago, documentos que cumplen con el lleno de los requisitos exigidos por el artículo 617 E.T. y además se cumple con la obligación legal de efectuar las retenciones sobre los aludidos pagos, tanto respecto del impuesto de renta como de ventas.

Revisadas las pruebas obrantes al respecto, la Sala realiza un somero análisis, en el mismo orden propuesto, de las razones aducidas por la Administración Tributaria, como sigue:

a) En relación con la fecha de los cambios no se demostró la existencia suficiente de inventarios de las partes reemplazadas, como lo informó el demandante, los reemplazos de partes de cada PC son efectuados no solo para adecuar a la nueva tecnología en computadores la mercancía existente, sino lo cual se hace muy difícil mantener la rotación de los mismos, sino para actualizar los vendidos y entregados a los distribuidores, que aún no habían sido enajenados por éstos, lo cual es absolutamente indispensable en el negocio de la tecnología que se desadapta continuamente a las exigencias modernas y, que como ya se dijo, la única forma de hacer funcionales las ventas, más en el caso de MPS que solo vende a mayoristas para que estos a su vez enajenen a los usuarios finales, es sustituir permanentemente las partes obsoletas, so pena de perder la posibilidad de enajenar los equipos.

Ahora, el hecho de que el inventario de elementos que deben ser cambiados a los computadores no sea suficiente para los requerimientos de los mismos, no es relevante para efecto de desvirtuar la glosa planteada, toda vez que, como se informó desde el comienzo, los terceros que llevan a cabo el cambio, contratan con MPS la sustitución de las partes que sean necesarias, partes que son suministradas por los mismos beneficiarios de los pagos, quienes a su vez retiran el repuesto obsoleto, lo sustituyen y hacen el uso que estimen conveniente con el que retiran del equipo. Luego, el pago efectuado por MPS, incluye dentro del valor del cambio, el suministro del repuesto requerido.

b) Concordante
con el punto anterior, no es procedente afirmar que no se encuentra probada la necesidad técnica del cambio de partes en equipos nuevos, tales como cambiar unidades de CD, instalación de memorias y reemplazo de procesadores.

No puede desconocerse que en el campo de la tecnología el hecho de afirmar que un equipo de computación "**nuevo**", esto es, sin haber sido manipulado por el adquirente final, no requiere técnicamente cambio alguno, ya que, a diferencia de otros campos del comercio, en materia tecnológica el hecho de no haber utilizado un equipo no garantiza de manera alguna su funcionalidad y su adaptación a los últimos cambios implementados en la materia, sin los cuales sería indispensable darle de baja por obsolescencia, o, en el mejor de los casos, enajenarlo por un precio muy por debajo de su costo, es decir, vender siempre a pérdida.

Por tanto, la única forma de mantener vigentes los equipos y desarrollar el negocio con las utilidades proyectadas es actualizar permanentemente la configuración, requerimientos de memoria etc. de la mercancía disponible para la venta y de la que se encuentra en garantía para los distribuidores, por tanto, negar la necesidad de cambiar las partes obsoletas, sería tanto como llevar a la quiebra a la empresa.

c) Menos se puede afirmar que no existe proporcionalidad entre el costo del servicio y el de la parte instalada. Si se analizan las cuentas de cobro de los beneficiarios del pago (prestadores del servicio), obrantes a folios 211 a 227 del cuaderno de antecedentes N° 1, se observa lo siguiente:

- 1) Folio 227- Alberto López Lopera \$17.017.125 pagados por la "*Instalación de CD ROM y Memoria en 350 máquinas IBM PC-300A, a razón de US\$24,64 c/u...*"
- 2) Folio 225- Alberto López Lopera \$19.698.637 por "*Instalación de CD, Memoria y cambio de Disco Duro en 300 PC COMPAQ DESKPRO, a US\$65,66 c/u...*"
- 3) Folio 223- Alvaro Peñaranda \$2.585.970 por "*Servicio de ensamble e instalación de computadores*".
- 4) Folio 221 Liliana Bermúdez Cely \$4.485.000 por "*transformación de 200 máquinas sencillas a equipos con multimedia*".
- 5) Folio 219- Luis Alberto López Arango: \$ 21.653.177 por "*Cambio e instalación de Procesador Intel de 400 máquinas IBM PC-300...*"
- 6) Folio 217 – Edwin Urrutia \$20.144.319 por "*instalación de 2120 Módulos de Memoria de 64 MB en computadores COMPAQ.*"
- 7) Folio 215- Cristina Quiroga V. \$20.989.583 por "*Servicios de ensamble de equipos COIN e instalación Multimedia*"
- 8) Folio 213- Alberto López Lopera \$21.160.000 por "*Cambio de 250 CD en máquinas COIN ...a US\$39,67 c/u...*"
- 9) Folio 211- Víctor A. Peñaranda: \$21.354.167 por "*Servicios de ensamble de equipos COIN e instalación de Multimedia*".

La Administración argumentó, respecto a la proporcionalidad de los pagos, que "*comparado el costo de un PC con las partes cambiadas, el valor del cambio es del 44% del precio del PC, lo que carece de proporción*". No es razonable tal afirmación, dado que en los textos de las cuentas transcritas se especifica perfectamente el número de partes instaladas y de computadoras que las recibieron, de forma que, si bien algunos cobros superan los veinte millones de pesos, no es razonable afirmar, como lo hace la entidad tributaria que cada cambio represente el 44% del precio del PC reparado o adicionado, puesto que dicha suma corresponde a 300, 400 y hasta 2120 partes cambiadas, a precios unitarios que oscilan entre 5 y 65,66 dólares, en tanto, los equipos fueron vendidos a razón de US\$1.500 cada uno, de donde, el cambio realizado representa, en el mayor de los casos, el 4.3% del precio del equipo

actualizado, como se verifica en el cuadro obrante a folio 88 del cuaderno principal del proceso.

A más de lo anterior, la proporcionalidad o desproporción del costo o deducción resultan de enfrentar el valor solicitado como tal, con la utilidad obtenida en el periodo, y, como ya se analizó, mientras el valor pagado por la sustitución de las partes inservibles de los computadores asciende a \$149.087.988, la utilidad en la venta de las máquinas actualizadas es de \$17.883.592.000, lo que representa una proporción del 0.84%, que de ninguna manera puede hacer que el gasto se estime “desproporcionado” frente a la utilidad neta y menos aún frente al ingreso por venta de computadores.

d) La administración cuestionó, para esta glosa, el cumplimiento de lo ordenado por el artículo 77 E.T., cuando ordena que para la viabilidad los costos solicitados, se debe dar cumplimiento a los mismos requisitos que se exigen para la procedencia de las deducciones, esto es, los contemplados por el artículo 107 E.T.

La enunciada norma, dispone:

*“Son deducibles las **Expensas Necesarias** realizadas durante el año o periodo gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, **siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean Necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad**”.*

De la citada norma se desprende que para que se configure la deducción (y el costo) en materia tributaria, es preciso que exista relación de causalidad con la actividad productora de renta, así como necesidad, proporcionalidad y oportunidad.

La Jurisprudencia y la Doctrina se han referido ampliamente a lo elementos exigidos para que los pagos efectuados sean procedentes fiscalmente. Se analizará cada una de ellas frente al costo solicitado.

Condiciones para la aceptación de las deducciones

Para el reconocimiento legal de las deducciones, se deben cumplir las mismas condiciones legales, (presupuestos esenciales, requisitos de fondo y formalidades) que se exigen para la aceptación de los costos.

Presupuestos esenciales

1) **Causalidad:** Es el vínculo que guardan los gastos realizados con la actividad productora de renta.

Para que un gasto sea deducible debe corresponder a aquellas expensas normalmente acostumbradas dentro de una determinada actividad económica.

Para el evento en estudio se halla plenamente demostrada la citada relación, dado que no existe duda en cuanto a que los costos solicitados por pagos correspondientes a operaciones de ensamble, instalación y cambio de partes de los equipos enajenados, constituyeron condición indispensable para percibir y declarar por ventas de equipos en el año gravable 2000, la suma de \$1.328.997.140,87, valor que hubiera sido imposible lograr si no se actualizan las máquinas vendidas.

2) **Necesidad.** El requisito de la necesidad del gasto debe establecerse en relación con el ingreso y no con la actividad que lo genera. Basta con que sea susceptible de generar el mismo, o de ayudar a generarlo.

La expensa normal o necesaria no siempre requiere regularidad en el tiempo. Puede realizarse en forma esporádica pero debe estar vinculada a la producción de la renta, y lo que importa es que sea “*comercialmente necesaria*” según las costumbres mercantiles de cada actividad respectiva.

El gasto como necesario, se opone al meramente útil, conveniente o extraordinario.

Exige la definición anterior que el gasto debe ser comercialmente necesario, precisamente “*según las costumbres mercantiles de cada actividad*”. Es innegable, como lo reconoce la sentencia apelada cuando expone “*Si bien se cumple el requisito de necesidad del costo en que incurrió la empresa al requerir el cambio de partes en equipos para la venta, su instalación, y la sustitución de procesadores y memorias...*” ya que, es exactamente por tratarse de la actividad especial de vender tecnología que desarrolla MPS, que sin los servicios pagados y solicitados como costo, no sería viable el negocio realizado.

3) **Proporcionalidad:** Este presupuesto exige que la expensa guarde una proporción razonable con el ingreso (real o potencial) debido a que la erogación tiene un límite máximo cuantificable que está medido por la relación que existe entre la magnitud del gasto y el beneficio que pueda generarse. Cuando el gasto sobrepase el límite señalado deja de ser proporcional o razonable. En este caso, también se cuenta con el criterio comercial. La Ley ha fijado expresamente límites para algunos gastos como en el caso de los intereses y de los pagos por salarios hechos a personas económicamente vinculada con la empresa pagadora determinando con ello, una proporcionalidad específica para estos pagos.

No cabe duda de que la proporción es más que razonable, no solo frente al valor de cada máquina vendida, como ya se demostró, sino en relación con el ingreso realizado y con la utilidad neta como ya se verificó con las cifras declaradas.

e) Por último, el hecho de que algunos de los beneficiarios del pago sean accionistas de la sociedad o parientes de sus directivos, no obsta para que puedan haber obtenido de la misma pagos por prestación de servicios indispensables para poner la mercancía en condiciones de ser enajenada, siempre que respecto de dichos pagos se hayan cumplido los requisitos legales para su aceptación (Relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad), así como la exigencia de la expedición de la correspondiente factura con el lleno de los requisitos legales y la retención en la fuente, exigencias que se encuentran plenamente demostradas, lo que hace procedente el costo solicitado.

2. Compras a Hewlett Packard \$435.248.349: La suma objeto de análisis surgió de la diferencia de los valores que por concepto de ventas reportaron MPS y Hewlett Packard. En efecto, como se advierte en los actos acusados, la demandante había reportado en la información exógena un total de costos incurridos por compras efectuadas a Hewlett Packard en cuantía de \$11.422.594.155, pero el tercero proveedor había reportado la suma de \$11.009.920.000⁶⁰.

En esas condiciones, en principio, la diferencia era la siguiente:

⁶⁰ Fl. 64 c.a. # 1

Empresa	Valores informados
MPS	\$11.422.594.15
Hewlett Packard	\$11.009.920.00
Diferencia entre los valores informados	\$412.248.34

Sin embargo, la demandante presentó aclaración de información exógena⁶¹ y modificó el valor inicialmente informado para precisar que las operaciones por concepto de compra y arriendos con Hewlett Packard fueron de \$11.445.189.232,25, las cuales fueron certificadas por el revisor fiscal⁶², por lo que la diferencia glosada se determina así:

Empresa	Valores informados
MPS	\$11.445.189.23
Hewlett Packard	\$11.009.920.00
Diferencia entre los valores informados	\$435.269.232

Así pues, se establece que la DIAN, apoyada en el certificado de Hewlett Packard y la información corregida por la demandante, considera que MPS llevó un costo de ventas mayor al efectivamente incurrido, es decir, que dentro de los \$94.044.996.000 que MPS declaró como costo de ventas (CV) están incluidos los \$11.445.189.232 certificados por MPS, pero de los que desconoce \$435.248.349 por no coincidir con lo informado por el tercero proveedor.

Entonces, para efectos de justificar la diferencia con el valor informado por Hewlett Packard, de la actuación administrativa y de lo alegado por la demandante se puede establecer que la discusión se ha enfocado en los siguientes valores de los cuales se compone la diferencia, así:

Concepto	Valor
Notas crédito por descuentos financieros	\$397.903.96
Gastos por arrendamientos	\$4.544.07
Remanente : Otras notas crédito y facturas	\$32.820.92
TOTAL	\$435.268.961

Notas

Crédito por descuentos financieros - \$397.903.961:

Respecto de este punto, constan como pruebas las siguientes:

- 1) Listado suscrito por la Revisora Fiscal de MPS sobre los "Ingresos por Descuentos Financieros" contabilizados en el año 2000, por valor de \$397.903.961,62.⁶⁵
- 2) Certificación expedida por "PriceWaterhouseCoopers", en calidad de revisora fiscal de MPS, sobre los registros contables "Por descuentos financieros con el tercero Hewlett Packard Colombia S.A. por valor de \$397.903.961,62."⁶⁶

⁶¹ Fl. 110 c.a #1

⁶² Fls. 1251 a 1257 c.a. # 3.

⁶³ Esta suma muestra una diferencia de \$20.833 frente a la glosada en los actos acusados que no ha sido objeto de controversia.

⁶⁴ Aunque esta suma no coincide exactamente con la glosada por la Administración, es la que más se aproxima al valor real que debió indicarse como rechazado, por las razones que se indicaron al iniciar el análisis de este cargo. Además los rubros a que se hace referencia en el cuadro son los que han sido objeto de debate dentro de la actuación administrativa y ante esta jurisdicción. (fl. 43 c.a. # 1 recurso de reconsideración de la demandante; recurso de apelación fl. 16 y alegatos de conclusión fl. 89).

⁶⁵ Folio 1258 c.a. N° 3.

⁶⁶ Folio 1456 c.a. N° 4.

La DIAN desestimó estas pruebas, porque no se identificó en qué cuenta fueron contabilizados los enunciados descuentos, *ni tampoco si fueron o no declarados en calidad de ingresos*.

Al respecto, la Sala advierte que si para la Administración no era claro que tales *ingresos* hubieran sido realmente declarados por la actora en el denuncia privado, su actuación debió encaminarse a adelantar la respectiva investigación y proponer una glosa para adicionar esos ingresos, pero no para restarlos del rubro de *costo de ventas* porque se generaría una doble tributación como lo alega la contribuyente, ya que MPS contabilizó como ingreso financiero la suma de \$397.903.961 y la Administración pretende disminuir el costo declarado en la misma suma, lo cual implica un mayor valor de los ingresos corrientes de MPS.

- **Gastos por arrendamientos - \$4.544.071**

La demandante aportó certificación de revisor fiscal en la que discrimina el valor pagado por arrendamientos a Hewlett Packard⁶⁷ y que totaliza la suma de \$4.544.071, a pesar de que la indicada por Hewlett Packard fue de \$5.787.095, por lo que la Sala se atiene al valor certificado por la actora y que además fue el tenido en cuenta por la DIAN como se deduce de los rubros que integran la diferencia que se cuestiona.

Ahora bien, la DIAN en los actos acusados no hace referencia a este costo en la actuación demandada, por lo que no existe un cuestionamiento real o preciso, lo que impide a esta Sala realizar análisis alguno y, en consecuencia no puede mantenerse su rechazo.

Para la Sala la referencia que hace la Administración en los actos acusados a los arrendamientos es confusa y dispersa pues menciona los arrendamientos cuando analiza las notas crédito por descuentos financieros, para concluir que no fueron declarados como ingresos, por lo que resultarían extensivos los argumentos expuestos en el punto anterior, en cuanto a que si la DIAN consideraba que esos arrendamientos debían ser declarados como ingresos debió ser coherente con su actuación y adicionarlos como ingresos pero no desconocerlos como costos.

- **Notas crédito por descuento financiero - \$ 32.820.929**

MPS pretendió justificar esta suma con facturas emitidas por Hewlett Packard por conceptos diferentes a inventarios, sin embargo, fueron desestimadas por la DIAN porque totalizan un valor inferior y, además, porque correspondían a reversiones de IVA facturado, lo que no prueba que corresponda a un costo solicitado en la declaración de renta.

En efecto, se advierte que en los folios 1432 a 1455 del cuaderno 4 de antecedentes obran las facturas con las que la demandante sustentó este valor, sin embargo, como lo señala la Administración las facturas totalizan la suma de \$26.193.975 y además corresponden a reversiones de IVA.

Además, si se tratara de descuentos financieros como lo ha señalado la demandante, lo cierto es que no están incluidos en la certificación de revisor fiscal que sobre descuentos financieros del año 2000 aportó al proceso, en la que la suma

⁶⁷ Fl. 1251

únicamente corresponde a las notas crédito por \$397.903.961, suma que ya fue aceptada por la Sala.

En consecuencia, esta Corporación concluye que MPS incluyó dentro del costo de ventas (CV) el valor certificado por Hewlett Packard por \$11.009.920.000 más \$32.820.929, monto este último que no logró justificar, por lo que debe rechazarse.

Deducciones rechazadas. \$816.876.000.

1. Provisión y Castigo de Cartera \$814.607.000: La provisión y el castigo de cartera desconocidos en los actos demandados en cuantías de \$334.573.000 y \$480.033.000 respectivamente, fueron apropiadas por el contribuyente MPS en la declaración del año gravable 2000, de acuerdo con el detalle que aportó como sigue:

Provisión 1999.....	\$ 117.332.628
Provisión 2000.....	\$ 118.113.528
Provisión 2000 (33% cartera entre 360 y 720 días de vencida)...	\$ <u>273.792.628</u>
Provisión Fiscal Acumulada 2000.....	\$ 509.238.784
(-) Provisión Fiscal Acumulada 1999.....	(\$ 171.841.286)
Gasto provisión año 2000.....	\$ 337.397.948
Cartera Castigada:	\$ 534.542.497
(-) Utilización Provisión 1999.....	(\$ <u>54.508.658</u>)
TOTAL DEDUCIBLE:	\$ 817.431.336.

La Administración Tributaria desestima el valor de \$334.573.214 que corresponde a deducción por "**Provisión por deudas de dudoso o difícil cobro**", con el argumento de que la actora no demostró el cumplimiento de las exigencias del artículo 145 del Estatuto Tributario, ni las del Decreto 187 de 1975, y los \$480.033.000 restantes por "**Castigo de Cartera por deudas perdidas o sin valor**" por no encontrar sustentadas las razones que consideran la deuda como incobrable.

Dada la diferencia de motivos expuestos para su desconocimiento, entraremos al estudio de cada una de las glosas en forma independiente.

2. Provisión por Deudas de dudoso o difícil Cobro \$334.573.000. Como lo argumenta el demandante, los comerciantes al por mayor, dentro del giro ordinario de sus negocios habitualmente realizan venta de mercancía a crédito, por lo que se encuentran en permanente riesgo de que un porcentaje de los clientes no paguen sus deudas dentro del lapso acordado, surgiendo para la empresa la posibilidad de generar una pérdida que debe reconocerse en el resultado del ejercicio, puesto que no siempre le será posible recuperar la totalidad del importe de lo vendido a por éste sistema.

Dado lo anterior, si la sociedad una vez efectuado el análisis del comportamiento de su cartera, considera que no es posible recuperarla en su totalidad, se encuentra facultado por la Ley para provisionar la cartera vencida, disminuyendo su valor y contabilizando el monto de la provisión como un "**Gasto Deducible**", como lo autoriza en materia fiscal el artículo 145 E.T. al ordenar:

ART.145- Deducción de deudas de dudoso o difícil cobro. Son deducibles, para los contribuyentes que lleven contabilidad por el sistema de causación, **las cantidades razonables que con criterio comercial fije el reglamento como provisión para deudas de dudoso o difícil cobro**, siempre que tales deudas se hayan originado en operaciones productoras de renta, correspondan a cartera vencida y se cumplan los demás requisitos legales.

No se reconoce el carácter de difícil cobro a deudas contraídas entre sí por empresas o personas económicamente vinculadas, o por los socios para con la sociedad, o viceversa. (...)

Las condiciones establecidas por el artículo transcrito están plenamente satisfechas por la actora, puesto que la sociedad cumple con los requisitos de llevar contabilidad por el sistema de causación, la totalidad de las deudas base de la provisión se originaron en operaciones productoras de renta, ya que provienen de las deudas originadas en las ventas realizadas a los distribuidores que adquieren con ella su mercancía y corresponden a cartera vencida, como se prueba con los comprobantes contables allegados al expediente que se someterán a estudio en éste acápite.

Ahora, adicional a las exigencias anotadas, el Decreto reglamentario 187 de 1975 en sus artículos 74 y 75, clasificó la provisión por deudas de dudoso o difícil cobro en "**Provisión Individual**" y "**Provisión General**", y, en el artículo 72 estableció las condiciones precisas para hacerse acreedor a la deducción por cada uno de dichos conceptos, como sigue:

“Artículo 74.- Provisión Individual: *“Como deducción por concepto de provisión individual para deudas de dudoso o difícil cobro fijase como cuota razonable hasta un treinta y tres por ciento (33%) anual del valor nominal de cada deuda con más de un año de vencida”.*

Artículo 72 *“Los contribuyentes que lleven contabilidad por el sistema de causación tienen derecho a una deducción de la renta bruta por concepto de **provisión individual para deudas de dudoso o difícil cobro**, siempre que se cumplan estos requisitos: 1. Que la respectiva obligación se haya contraído con justa causa y a título oneroso. 2. Que la obligación se haya originado en operaciones propias de la actividad productora de renta. 3. Que se haya tomado en cuenta al computar la renta declarada en años anteriores. 4. Que la provisión se haya constituido en el año o período gravable de que se trate. 5. Que la obligación exista en el momento de la contabilización de la provisión. 6. Que la respectiva deuda se haya hecho exigible con más de un año de anterioridad y se justifique su carácter de dudoso o difícil cobro.*

La provisión mencionada puede ser hasta un 33% anual del valor nominal de la deuda”.

“Artículo 75.- Provisión General: *Los contribuyentes que lleven contabilidad de causación y cuyo sistema de operaciones origine regular y permanentemente créditos a su favor tendrán derecho a que se les deduzca de su renta bruta, por concepto de provisión general para deudas de dudoso o difícil cobro, **un porcentaje de la cartera vencida, así:** El cinco por ciento (5%) para las deudas que en el último día del ejercicio gravable lleven más de tres meses de vencidas sin exceder de seis (6) meses; el diez por ciento (10%) para las deudas que en el último día del ejercicio gravable lleven más de seis (6) meses de vencidas sin exceder de un (1) año; y, el quince por ciento (15%) para las deudas que en el último día del ejercicio gravable lleven más de un (1) año de vencidas.*

Parágrafo 1. *Esta deducción sólo se reconocerá cuando las deudas y la provisión estén contabilizadas **y el contribuyente no haya optado por la provisión individual.***

Parágrafo 2. *El contribuyente que en años anteriores haya solicitado la provisión individual para deudas de dudoso o difícil cobro y opte por la provisión general de que trata este artículo, deberá hacer los ajustes correspondientes”.*

Está claro, y así se desprende de la contabilidad y el denunció rentístico, que la sociedad demandante reúne todos los requisitos para tener derecho a solicitar como deducible la provisión por deudas de dudoso o difícil cobro, por provenir de la cartera originada en las ventas a crédito de la empresa, como se desprende del listado en el

que se relaciona la cartera de clientes a 31 de diciembre de 2000, el cual contiene los nombres y razones sociales de los clientes deudores, el número, lugar y fecha de emisión y de vencimiento de cada factura de venta origen de la deuda, su valor y los días que llevaba de vencida a la fecha de corte de la vigencia fiscal⁶⁸.

La Administración se limita en la liquidación oficial y al decidir el recurso de reconsideración a afirmar que se rechaza la deducción “*dado que no se demostró el cumplimiento de las exigencias plasmadas en el artículo 145 del Estatuto Tributario, ni las del Decreto 187 de 1975*”, sin especificar cuál es (o son) el requisito incumplido.

El actor, desde la vía gubernativa aseveró que la empresa para el año 2000, únicamente hizo uso de la provisión por cartera individual, ya que el parágrafo primero del artículo 75 del Decreto 187 de 1975 contiene una prohibición expresa cuando, al referirse a la provisión general de cartera dice que “*Esta deducción sólo se reconocerá cuando las deudas y la provisión estén contabilizadas y el contribuyente no haya optado por la provisión individual*”. Luego, para el caso en estudio, al hacer uso de la provisión individual, quedaba excluida la posibilidad de utilizar la provisión general.

Sin embargo, examinada la “*Cartera por edades*”⁶⁹, relativa a las deudas que a 31 de diciembre de 2000 tenían entre 365 y 715 días de vencidas, susceptibles de originar la “*Provisión Individual*” por sobrepasar el año de vencidas, vemos que arroja un total de créditos por \$829.674.630,53, suma que, al ser aplicada la tarifa del 33% autorizada por la ley para éste tipo de provisión, resulta un valor de \$273.792.628,07.

No obstante, adicional a dicha provisión y, en contra de lo aseverado por el demandante, a folios 372 a 375 del mismo cuaderno de antecedentes N° 2 y dentro de la relación de cartera a 31 de diciembre de 2000, se encuentra que, sobre la cartera que tenía entre 181 y 359 días de vencida, o sea menor de un año, que totalizó \$ 1.532.709.043,02, se apropió una provisión del 10%, o sea \$153.270.904, y, sobre las deudas entre 90 y 180 días se provisionó un 5% que asciende a \$6.074.549, tarifas y antigüedad del vencimiento que indudablemente pertenecen a la “*Provisión General*”, a la que el contribuyente no tenía derecho.

Luego, la única cifra que pertenece realmente a la provisión individual y que, en principio, cumple las exigencias para su deducibilidad es la que figura en el detalle del cuadro incluido al inicio de éste acápite, como apropiada sobre deudas entre 360 y 720 días de vencidas, o sea \$273.792.628,07.

Ahora, sobre éste aspecto, encontramos en los actos administrativos acusados, dos observaciones a saber: 1) Con la ampliación al requerimiento especial se le cuestionó al contribuyente un mayor valor solicitado por cartera individual de \$514.734 del deudor IBM de Colombia, y \$2310.000 de Computadores Ltda., cifra que fue aceptada por MPS quien corrigió el 18 de diciembre de 2003 con el pago del mayor impuesto, sanción e intereses que correspondían⁷⁰, y 2) se cuestionó por parte del ente fiscal que en el anexo donde se relaciona la cartera con vigencia mayor de 360 días, no están incluidas las deudas de las sociedades: Alkosto, APC, Concisco, CPU, Datacentrum, Fotomoritz, Impact and Laser Informática Ltda., Prodecom, Superstore Ltda. y System House, “*de donde no se entiende que existan valores por carteras generadas con éstas sociedades...*”.

En efecto, las once empresas descritas figuran como deudoras con 363, 385, 420, 438, 487, 628, 378, 559, 367, 1155 y 369 días de vencidas en su orden en la relación incluida en la demanda presentada, según la cual lo apropiado por provisión individual fue de \$391.906.156, cifra muy superior a la realmente declarada y relacionada en las pruebas obrantes en la vía gubernativa.

⁶⁸ Folios 370 a 395 c.a. N°2

⁶⁹ Folios 397 y 398, y 370 a 372 c.a. N° 2.

⁷⁰ Folio 69 cuaderno N° 1 Tribunal.

Sin embargo, en las pruebas analizadas dentro del expediente a las cuales se hizo referencia, no aparece ninguna de las cuestionadas como deudora dentro de la suma que sirvió de base para apropiar los \$ 273.792.628.

Finalmente, en el listado aportado a folios 397 y 398 del cuaderno de antecedentes 2, se hallan como deudoras las sociedades "Colombiana de Software y Hardware" con \$550.241, y "Cadenalco" con \$ -555.127, sumas que no se relacionan en el informe de la demanda, y además, al ser uno negativo y otro positivo, al efectuar el ajuste hace que la suma provisionada ascienda a \$273.787.742, valor que se reconoce por cumplir con las exigencias legales.

3. Castigo de Cartera \$480.033.000. Se incluye ésta suma en la declaración de renta como "*Deudas Perdidas*" a 31 de diciembre de 2000, correspondientes a acreencias insolutas adquiridas con más de una año de antigüedad por ventas de mercancía, con los siguientes compradores:

DEUDORES	CIUDAD	VALOR CASTIGADO
Redes y Sistemas Ltda.	Bogotá D.C.	\$ 217.898.914
Supercom	Bogotá D.C.	101.593.928
Compuatlantic	Bogotá D.C.	41.201.673
Franco Barrios Germán	Bogotá D.C.	22.959.653
Compuoffice R.C. Ltda	Bogotá D.C.	18.745.787
Computadores y Sistemas Eficientes Ltda	Bogotá D.C.	15.882.925
Giraldo María Eugenia	Bogotá D.C.	13.817.907
Opsystore	Bogotá D.C.	13.236.618
Sisteing	Bogotá D.C.	12.884.829
Dupliequipos y Cia Ltda	Bogotá D.C.	10.808.280
Infoases Ltda	Bogotá D.C.	10.201.824
C.L. Computer Ltda	Bogotá D.C.	8.095.796
Suming Ltda	Bogotá D.C.	5.586.806
Buitrago Arias Andrea	Bogotá D.C.	4.200.765
Representaciones y Distribuciones Nugal	Bogotá D.C.	1.792.328
Powercell S.A.	Bogotá D.C.	1.740.210
Concisco	Bogotá D.C.	1.270.000
Andina de Computadores Ltda	Bogotá D.C.	1.628.486
Compucol	Medellín	16.804.909
Redes y Sistemas Ltda.	Medellín	

Esta deducción fue solicitada según la facultad conferida por el artículo 146 E.T, que dispone:

ART. 146.- Deducción por deudas manifiestamente perdidas o sin valor. Son deducibles para los contribuyentes que lleven contabilidad por el sistema de causación, las deudas manifiestamente perdidas o sin valor que se hayan descargado durante el año o período gravable, **siempre que se demuestre la realidad de la deuda, se justifique su descargo y se pruebe que se ha originado en operaciones productoras de renta. Cuando se establezca que una deuda es cobrable sólo en parte, puede aceptarse la cantidad correspondiente a la parte no cobrable.** Cuando los contribuyentes no lleven la contabilidad indicada, tienen derecho a esta deducción conservando el documento concerniente a la deuda con constancia de su anulación.

El Decreto 187 de 1975 en sus artículos 79 y 80 define las características que deben presentar las deudas para poder considerarlas como "Perdidas o sin Valor", y los requisitos para su deducibilidad:

"ART. 79.—Se entiende por deudas manifiestamente perdidas o sin valor aquellas cuyo cobro no es posible hacer efectivo por insolvencia de los deudores y de los fiadores, por falta de garantías reales o por cualquier otra causa que permita considerarlas como actualmente perdidas, de acuerdo con una sana práctica comercial.

ART. 80.—Para que proceda esta deducción es necesario:

1. Que la respectiva obligación se haya contraído con justa causa y a título oneroso.
2. Que se haya tomado en cuenta al computar la renta declarada en años anteriores o que se trate de créditos que hayan producido rentas declaradas en tales años.
3. Que se haya descargado en el año o período gravable de que se trata, mediante abono a la cuenta incobrable y cargo directo a pérdidas y ganancias.
4. Que la obligación exista en el momento de descargo.
5. Que existan razones para considerar la deuda manifiestamente perdida o sin valor".

Para demostrar la deducción por deudas manifiestamente perdidas o sin valor, obran en el expediente las siguientes pruebas:

1) REDES Y SISTEMAS: (\$217.898.914 y \$7.611.180) El 21 de mayo de 1999 inicia la cesación de los pagos. El 19 de noviembre de 1999 se entrega el pagaré al doctor MARIO ALBERTO NOVOA para su cobro judicial. El 30 de noviembre de 1999 el Juzgado Primero Civil del Circuito, en oficio dirigido a TELECOM decreta el embargo y retención de los créditos que por cualquier concepto se adeuden a la actora y el 21 de febrero de 2000 se envía otro oficio a las Empresas Públicas de Medellín en el mismo sentido. En junio de 2000 el abogado sugiere castigar la cartera, ya que la firma demandada entró en liquidación y los demandados se encontraban totalmente insolventes⁷¹.

2) SUPERCOM- \$101.593.928: A partir del 5 de mayo de 1997 se incumplen los pagos pactados. En junio de 1998 se reconoce la grave situación financiera de la deudora debido a una estafa de la que fue víctima. El 8 de julio se entregan las facturas por \$149.972.941 para su cobro judicial. En octubre de 1998 fue presentada demanda admitida por el Juzgado 21 Civil del Circuito; se solicitaron medidas

⁷¹ Folios 918 a 946 c N° 1 tribunal; folio 266 c.a. N° 1. Folios 3650 a 3675 c.a. N° 12.

cautelares pero no fueron decretadas. El 2 de junio y el 7 de diciembre de 1998 se abonaron \$30.000.000 y \$18.490.199. El 17 de febrero de 2000 el abogado certifica que no existe ninguna acción civil que pueda seguirse contra los deudores debido a que se encuentran totalmente insolventes y aconseja castigar la cartera por la diferencia⁷².

3) COMPUT ATLANTIC (\$41.673.201). Desde el 7 de octubre de 1997 los cheques girados por la deudora fueron devueltos por "Cuenta Saldada". El proceso judicial se inició por el doctor MARIO ALBERTO NOVOA el 28 de julio de 1998 para cobrar \$532.458.106 y le correspondió al Juzgado 38 Civil del Circuito. Se ordenó devolver licenciamiento por \$401.898.562, luego se abonó nota crédito por \$766.975 y se recibieron dos locales en UNISUR en dación en pago por \$80.000.000. En diciembre de 2000 se informa que los deudores están insolventes y se recomienda castigar por irrecuperable el saldo insoluto⁷³.

4) FRANCO BARRIOS GERMÁN (\$22.959.653) El 31 de agosto de 1998 pide aplazamiento para el cobro de los cheques girados. El 7 de diciembre de 1999 se entrega el título al abogado SERGIO BAZZANI AFANADOR para cobro judicial, se instaura la demanda de la cual conoce el Juzgado 37 Civil del Circuito; el 31 de marzo de 2000 se libra mandamiento de pago y se decreta embargo. El 31 de julio de 2000 Instrumentos Públicos contesta que no es posible registrar los embargos porque hace más de un año que el demandado no es propietario de ningún bien. Por informe del 30 de septiembre de 2000 el abogado hace saber que se ha tratado por todos los medios de localizar al deudor, pero no se ha logrado, y sugiere castigar la cartera⁷⁴.

5) COMPUOFFICE R.C. LTDA (\$18.745.878) Se otorga poder a la abogada DORIS NAVARRO SUAREZ para iniciar proceso judicial, el cual correspondió al Juzgado Sexto Civil del Circuito de Barranquilla. El 30 de diciembre de 2000 la apoderada rinde informe en el que informa que ha sido imposible localizar nuevos bienes de los deudores quienes están insolventes y desaparecidos ya que se desconocen sus actuales domicilios y recomienda que se lleve a cartera castigada por cuanto es irrecuperable la deuda y los gastos judiciales.⁷⁵

6) COMPUTADORES Y SISTEMAS EFICIENTES LTDA- (\$15.882.925)⁷⁶ Luego de un año en que MPS recibió cartas de explicación sobre el incumplimiento en los pagos y solicitudes de aplazamiento, el 4 de abril de 2000 se otorga poder al abogado SERGIO BAZZANI AFANADOR para que inicie el cobro judicial el cual correspondió al Juzgado 39 civil del circuito. Luego de todas las diligencias pertinentes, de haber embargado la razón social, y de conocer que ni la sociedad ni los socios poseían bienes para embargar y que éstos últimos estaban desaparecidos, el apoderado aconsejó el castigo de cartera por irrecuperable⁷⁷.

7) MARÍA EUGENIA GIRALDO / SISTEMAS INFORMÁTICOS INTEGRADOS (13.817.907) – El 26 de julio de 2000 se entrega el pagaré del cliente al abogado RAFAEL MEJÍA GUEVARA, éste pretendió el embargo de un vehículo que no pudo realizarse por lo que recomienda castigar la cartera por falta de medidas previas efectivas⁷⁸.

⁷² Folios 429 a 524 c N° 2 Tribunal; folio 266 c.a. N° 1.

⁷³ Folios 525 a 622 c N° 2 Tribunal; folio 266 c.a. N° 1.

⁷⁴ Folios 947 a 955 c N° 1 Tribunal; folio 268 c.a. N° 1..Folios 3676 a 3699 c.a. N° 12.

⁷⁵ Folios 272 y 273 c.a. N° 1.

⁷⁶ Folios 981 a 1006 c ·N°2 Tribunal.

⁷⁷ Folio 984 c N° 2 Tribunal; folio 268 c.a. N° 1..Folios 3700 a 3717 c.a. N° 12.

⁷⁸ Folios 1050 a 1060 c N° 2 Tribunal; folio 267 c.a. N° 1. Folios 3761 a 3771 c.c. N° 12.

8) OPSYSTORE (\$13.236.618) a partir del 28 de mayo de 1997 se inicia el aplazamiento de los pagos. El 19 de noviembre de 1998 se otorga poder al abogado HENRY ERNESTO MANTILLA VILLAMIZAR y se inicia el cobro por vía judicial en cuantía de \$128.024.025, el que se inició en el Juzgado 15 Civil del Circuito. El 28 de diciembre de 1998 se logró un abono de \$50.000.000 y otro de \$40.000.000 el 22 de febrero de 1999 a raíz de haber decretado el embargo de muebles y enseres, luego del 26 de agosto de 1999 se abonaron \$ 16.236.018, el 29 de enero de 2000 \$3.500.000, el 31 de enero de 2000 \$ 3.375.744 y el último el 24 de febrero de 2000 por \$1.609.862. El 22 de agosto informa al juzgado de dichos abonos y se conoce la desaparición de la codeudora. Además no fue posible localizar a los deudores, por lo que el abogado recomendó, el 12 de diciembre de 2000, el castigo del saldo por \$13.236.618⁷⁹.

9) SISTEING (\$12.884.829) Desde el 30 de abril de 1997 se venían aplazando los pagos de los cheques girados. El 13 de agosto de 1999 se entrega el título al abogado MARIO NOVOA MONTEALEGRE para iniciar el cobro de \$85.457.024. El 29 de septiembre de 1999 se realizó una nota crédito por devolución de licencias de Microsoft por \$72.572.149. El 16 de noviembre de 1999 el Juzgado 11 Civil del Circuito informa que la empresa desapareció por lo que el apoderado sugirió castigar la cartera por el saldo insoluto.⁸⁰

10) DUPLIEQUIPOS y CIA LTDA. (\$10.808.280) El incumplimiento se inició el 25 de marzo de 1998 y la compañía deudora adujo incumplimiento por estafa dentro de la empresa. El 2 de julio de 1999 se otorga poder al abogado SERGIO BAZZANI AFANADOR para iniciar cobro judicial por \$16.058.280. El 24 de septiembre de 1999 el deudor realizó un abono por \$3.250.000 y el 3 de diciembre de 1999 otro por \$2.000.000, luego, se establecen nuevas fechas para efectuar pagos que no se cumplen por lo que en informe de diciembre de 2000, el abogado sugiere el castigo por la parte irrecuperable.⁸¹

11) INFOASES LTDA (\$10.201.824) A partir del 1 de junio de 1997 la deudora cesa en sus pagos y el 1º de septiembre de 1999 envía carta en la que informa que no posee los recursos para cubrir la deuda con MPS. El 14 de septiembre se entrega el pagaré al doctor JAIME RIVERA para su cobro judicial por \$25.711.258. Se presentó la póliza judicial y se embargó la razón social. A partir de esa fecha el deudor efectuó los siguientes abonos: El 16 de septiembre de 1999 \$8.300.000 y \$2.992.873; se le abonó un saldo a favor de \$2.773.126, el 24 de noviembre de 1999 abonó \$408.728, el 19 de enero de 2000 \$500.000 y el 4 de febrero de 2000 \$408.728. No se efectuaron más abonos, a los clientes se les comprobó la ausencia de capacidad de pago y no se encontraron inmuebles para embargar por lo que se aconsejó castigar el saldo⁸².

12) C.L. COMPUTER LTDA (\$8.095.796) El cliente hace compromisos de pago incumplido pero nunca se hacen efectivos. El 9 de julio de 1999 se entrega el pagaré para iniciar la vía judicial al abogado JAIME RIVERA, se solicitó el embargo de un bien inmueble como medida cautelar, pero ésta luego de practicada, fue levantada por solicitud de un acreedor hipotecario, no se halló nada más para embargar y la empresa desapareció por lo que se castiga la cartera.⁸³

13) SUMING LTDA- (5.583.806)- Luego de solicitar prórrogas para cumplir con los pagos y cartas explicando sobre su difícil situación, los deudores proponen un

⁷⁹ Folio 642 c N° 2 Tribunal y 623 a 708 del mismo; folio 273 c.a. N° 1.

⁸⁰ Folios 857 a 874. c N° 2 Tribunal; folio 266 c.a. N° 1.

⁸¹ Folios 709 a 810 c N° 2 Tribunal; folio 269 c.a N° 1..

⁸² Folios 875 a 917 c N° 1 Tribunal; folio 264 c.a. N° 1.

⁸³ 811 a 828 c N° 2 Tribunal; folio 263 c.a. N° 1.

acuerdo de pago que no cumplieron, por lo que MPS entrega el título correspondiente al abogado JOSÉ ANTONIO COTE RIVERA para su cobro judicial el 13 de septiembre de 2000, pero los clientes se insolventaron y desaparecieron, lo que motivó el castigo de la cartera.⁸⁴

14) ANDREA BUITRAGO ARIAS / COMERCIO SIN FRONTERAS (\$4.200.765)- Ante el incumplimiento en las fechas pactadas para los pagos, MPS confirió poder al abogado RAFAEL MEJÍA GUEVARA para su cobro por vía judicial. El 11 de octubre de 2000 se presenta la póliza judicial para proceder a embargo, sin embargo, se obtiene el informe de que los obligados en éste proceso abandonaron el país y no existen bienes para embargar, por lo que se sugiere castigar la cartera.⁸⁵

15) REPRESENTACIONES Y DISTRIBUCIONES NUGAL- (\$1.792.328) Desde el 22 de abril de 1999 la deudora comienza a pedir aplazamiento para los pagos, debido a lo continuo de éste comportamiento, el 22 de septiembre de 1999 se entrega el título al abogado MARIO ALBERTO NOVOA MONTENEGRO para su cobro judicial, sin embargo no fue posible embargar bien alguno por cuanto no existían lo que sirve de razón para el castigo de la cartera. Sin embargo, el 8 de noviembre de 2000 se paga la deuda, según consta en PAZ Y SALVO del 8 de marzo de 2001.⁸⁶

16) POWERCELL S.A. (\$ 1.740.210) El 9 de julio de 1999 se entrega al abogado SERGIO BAZZANI AFANADOR para su cobro judicial por \$8.615.032. El 10 de julio el deudor abonó \$7.600.000; el 24 de septiembre \$2.000.000, el 28 de octubre \$2.000.000, 3 de diciembre de 1999 \$1.000.000. En julio 31 de 2000 se le dio a la deudora un plazo hasta agosto pero no lo cumplió⁸⁷.

17) CONCISCO - \$1.270.000 Desde el 27 de agosto de 1997 se iniciaron las solicitudes de aplazamiento para el pago de los cheques girados para cancelar la mercancía. El 17 de diciembre de 1997 se entregan los cheques al doctor MARIO ALBERTO NOVOA para el cobro judicial., el proceso se inició por \$11.720.543 y le correspondió al Juzgado 40 Civil del Circuito, dentro del mismo se hizo una propuesta de pago que incumplieron los demandados, se embargó una deuda con el municipio de Soacha de la cual se recuperaron \$5.288.250 y luego efectuaron otro abono de \$4.730.000, por no existir más que embargar se castigó la diferencia de \$1.270.000⁸⁸.

18) DISTRIBUIDORA ANDINA DE COMPUTADORES S.A. (1.628.486)- Luego de haberse generado el incumplimiento desde el año 1997 y de varios aplazamientos en los pagos sin cumplir, el 8 de marzo de 1999 se entrega el pagaré al abogado MARIO NOVOA; el 8 de julio de 1999 se conoce que el deudor tiene 8 embargos por encima del de MPS y se halla totalmente insolvente. La deuda de \$17.628.831 que se entregó para cobro judicial se redujo por cuanto se efectuó dación en pago por \$14.064.559 y se cruzó una nota crédito existente en MPS por \$1.935.785. El saldo de \$1.628.486 se castiga por ser de menor cuantía y el deudor no contar con más bienes para embargar⁸⁹.

19) COMPUCOL – (MEDELLÍN)- \$16.804.909. La actora solo afirma que el cliente se insolventó, y por tal razón el representante legal sugirió el castigo de cartera⁹⁰

⁸⁴ Folios 1023 a 1049 c N° 2 Tribunal. Folios 3734 a 3760 c.a. N° 12.

⁸⁵ Folios 1007 a 1022 c N° 2 Tribunal; folio 267 c.a. N° 1. Folios 3718 a 3732 c.a. N° 12.

⁸⁶ Folios 118 y 1120 c. N° 2 Tribunal. Folios 3800 a 3826 c.a. N° 12.

⁸⁷ Folios 829 a 856 c N° 2 Tribunal.

⁸⁸ Folios 402 a 428 c N° 2 Tribunal.

⁸⁹ Folios 1061 a 1094 c. N° 2 Tribunal; folio 266 c.a. N° 1. Folios 3772 a 3799 c.a. N° 12.

⁹⁰ Folios 1121 a 1125 c. N° 2 Tribunal. Folios 3827 a 3831 c.a. N° 12.

Analizadas las pruebas descritas y las demás obrantes en el proceso, entre las que se cuentan las facturas de venta que dieron origen a la deuda castigada, constancias de cobros mediante oficios, solicitudes de aplazamiento en la consignación de los cheques de pago, cartas de excusas por el no pago, notificaciones sobre la imposibilidad de pago y las razones que lo motivaron, informes de los abogados externos contratados por MPS para cobrar las deudas por vía judicial, documentos judiciales y oficios que recomiendan el castigo de la deuda respectiva, la Sala llega a las siguientes conclusiones:

Tanto el artículo 146 E.T. como el 80 del Decreto 187 de 1975 coinciden en exigir: a) Que la obligación se haya contraído con justa causa y a título oneroso, requisito que no cuestiona la administración ya que está demostrado que las deudas se originaron en ventas de mercancía a plazos. b) Que se haya tomado en cuenta al computar la renta declarada en años anteriores o que se trate de créditos que hayan producido rentas declaradas en tales años. Según las facturas de ventas, éstas fueron realizadas en los periodos en los cuales se originaron las deudas fueron debidamente declaradas y gravadas en su oportunidad. c) Que se haya descargado en el año o período gravable de que se trata, mediante abono a la cuenta incobrable y cargo directo a pérdidas y ganancias. Los documentos contables obran en el expediente y dan cuenta del descargo efectivo de las acreencias castigadas, requisito que, como los anteriores, tampoco ha puesto en duda la Administración tributaria. d) Que la obligación exista en el momento de descargo, requisito que no es objeto de duda ya que si su descargo se llevó a cabo en el año 2000, es natural que con antelación a dicha fecha las deudas se hallaban vigentes y e) Que existan razones para considerar la deuda manifiestamente perdida.

La Administración Tributaria admite el cumplimiento por parte de MPS sobre los cuatro presupuestos iniciales de los citados artículos. Sin embargo, desconoce la deducción solicitada, por cuanto considera que no existen **“Razones para considerar la deuda manifiestamente perdida o sin valor”**, toda vez que, luego de analizar las pruebas allegadas respecto de cada acreencia, concluye que **“no se demuestra plenamente sobre ninguna de ellas el carácter de incobrables, ya que no existe documento judicial que acredite el archivo definitivo de los procesos por imposibilidad de recuperación de la deuda o por insolvencia absoluta de los deudores; por el contrario, los reportes de los abogados, a pesar de la recomendación de castigar la deuda, siempre se refieren a actuaciones encaminadas a la recuperación de la cartera encomendada, y, en algunos casos se da cuenta de abonos efectuados las mismas o de embargos efectivos sobre ellas, de donde mal se puede decir que se cumple el presupuesto legal de **“Que existan razones para considerar la deuda manifiestamente perdida o sin valor”**, para que se justifique su descargo en la contabilidad de la empresa”⁹¹.**

En efecto, si se lee la parte considerativa de la Resolución que desató el recurso de reconsideración, se observa que el castigo de las deudas se rechaza invariablemente por la misma razón, cuando se lee, a título de ejemplo: OPSYSTORE: **“...no obstante, no aparece entre los anexos ningún documento emitido por autoridad competente que defina el proceso.”**⁹²; DUPLIEQUIPOS: **“Igual que el anterior, no existe documento sobre proceso judicial alguno...”** y GERMÁN FRANCO BARRIOS: **“Igual que los anteriores, no obra documento judicial dando la deuda por perdida...”**

Lo anterior indica que para la Administración Tributaria, la única razón válida que justifica el descargo de las deudas y que permite que se les considerara

⁹¹ Folio 74 c N° 1 Tribunal.

⁹² Folio 72 c.a. N° 1.

irrecuperables, es la constancia de un proceso judicial archivado que diera fe de la pérdida de la deuda, sin embargo, en ninguna de las normas tributarias existentes sobre el tema se consagra tal exigencia, ya que si bien el artículo 79 del Decreto 187 de 1975 contempla como razones viables la insolvencia de deudores o fiadores y la falta de garantías reales, dichas causas no son las únicas valederas, ni constituyen una tarifa legal de la prueba, ya que el texto del artículo citado concluye que es pertinente probar **“por cualquier otra causa que permita considerarlas como actualmente perdidas, de acuerdo con una sana práctica comercial”**, otorga así un amplio margen a los medios probatorios que se pueden aportar para tal fin, y en lugar alguno circunscribe su viabilidad a la demostración de un proceso judicial archivado como lo pretende la Administración.

Así lo ha manifestado la Jurisprudencia de la Sala al referirse a las pruebas que demuestran las razones para castigar la cartera por medios diferentes a la constancia de proceso judicial concluido:

*“Adicionalmente, esta Sección, al referirse a las formas en que puede acreditarse la existencia de razones para considerar una cartera como perdida, precisó que, **dado el amplio margen de apreciación que otorga la norma, puede acudir, por ejemplo, a los informes de los abogados en los que se aconseje la baja de la obligación por no ser viable su cobro, a la demostración de la insolvencia de los deudores o acreditar la especificidad de las gestiones realizadas para lograr el cobro de las obligaciones, etc**”.*⁹³

En el mismo sentido se dijo:

“Están debidamente discriminadas, junto con los informes firmados por el Subgerente General, el Revisor Fiscal y el Abogado de la empresa, en los que además de conceptuar el castigo de la cartera, se describieron las gestiones realizadas para su cobro: i) Llamadas; ii) Envío de cartas comerciales; iii) Envío de cartas de veto; iv) Envío de cartas de jurídica; v) Investigación de bienes. Se aportan copias de las facturas y de los títulos que soportan dichas obligaciones, así como de copias de informes sobre los procesos jurídicos que cursan en diferentes despachos judiciales.

Igualmente, se observa que la demandante aportó unos informes suscritos por los abogados externos de la actora, Ester Goeta S. y Augusto Naranjo García, que dan cuenta del estado de unas obligaciones y de las gestiones realizadas para obtener su cobro.

Del análisis del anterior material probatorio, la Sala no comparte la objeción de la DIAN, porque el artículo 79 del Decreto 187 de 1975, al definir qué se entiende por deudas manifiestamente perdidas, prevé varias circunstancias que permiten considerarlas como tal: la insolvencia del deudor y de los fiadores, la falta de garantía real, y establece, a la vez, un amplio margen de apreciación al decir: “o por cualquier otra causa que permita considerarlas como actualmente perdidas, de acuerdo con una sana práctica comercial.”

*Los informes suscritos por el Representante Legal de la empresa demandante y por el abogado de la misma, así como los informes suscritos por los abogados externos de la empresa, en los que se explica el concepto de castigo de las deudas que fueron objeto de rechazo por parte de la DIAN, **así como la descripción de las gestiones***

⁹³ Sentencia del 24 de julio del 2003, expediente 13443, CP. Ligia López Díaz

realizadas y la recomendación de su castigo por no ser factible su recaudo, resultan suficientes para demostrar en el proceso el cumplimiento del requisito de existencia de razones para considerar las deudas como perdidas o sin valor, al tenor de los artículos 146 del E.T. y 79 y 80 del Decreto 187 de 1975, razón por la que la demandante tenía derecho al reconocimiento de la deducción por deudas manifiestamente perdidas.

No es viable limitar el derecho a la deducción con el argumento de que la única prueba contundente para considerar una deuda como manifiestamente perdida o sin valor eran los fallos judiciales proferidos por la jurisdicción competente. Si la norma otorga la posibilidad de aducir y probar cualquier causa justificable dentro de una sana práctica comercial, necesariamente se deben valorar esas circunstancias y las pruebas que las respalden”.⁹⁴

La jurisprudencia reciente acoge la tesis anterior cuando afirma:

“Para la Sala, el artículo 79 del Decreto 187 de 1975 define las deudas manifiestamente perdidas o sin valor, concepto dentro del cual se destaca el aparte final en cuanto señala **que permita considerarlas como actualmente perdidas, de acuerdo con una sana práctica comercial, lo cual le da a la definición condiciones especiales que deben ser consideradas en cada caso concreto.**

Pues bien, como lo afirma la parte recurrente, en el mismo año en que la actora decidió realizar fiscalmente el castigo de la cartera glosada, “recuperó” el valor de la deuda a través de las acciones entregadas por Lloreda S.A., con lo cual, en principio, se desvirtúa el hecho de que en ese momento existieran razones para considerar la deuda manifiestamente perdida o sin valor.

No obstante, desde el punto de vista de una “sana práctica comercial”, no puede exigírsele al contribuyente, como lo pretende la DIAN, que tenga como recuperada la deuda con las acciones recibidas, cuando en realidad éstas no cubren el valor total de la acreencia”⁹⁵.

Analizados los textos jurisprudenciales anteriores, no queda duda de que, contrario a la posición de la entidad tributaria, la normativa aplicable al tema no limita el derecho a castigar la cartera perdida, a la exigencia de una única prueba como es la constancia de un proceso judicial concluido y con un resultado adverso al acreedor. Por el contrario, solo exige que se tenga alguna **“causa que permita considerarlas como actualmente perdidas, de acuerdo con una sana práctica comercial”**, sin ninguna restricción adicional para tal fin.

Como se observa, a manera de ejemplo se citan algunos elementos probatorios “suficientes para considerar las deudas como perdidas o sin valor”, entre las que figuran: Informes suscritos por el representante legal de la empresa, comunicaciones de los abogados contratados para tal fin, descripción de las gestiones llevadas a cabo para recuperar las deudas y la recomendación de su castigo por los abogados una vez concluidas las diligencias tendientes a su recuperación.

Para el evento en estudio, existe en el proceso la demostración de que la totalidad de los documentos soportes de cada una de las deudas castigadas, fueron entregadas con el correspondiente poder a un abogado para iniciar el proceso de posible recuperación y desde luego, dichos profesionales iniciaron de inmediato las

⁹⁴ Sentencia N° 16448 de mayo 12 de 2010; M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

⁹⁵ Sentencia N° 17202 de enero 28 de 2010. M.P: Martha Teresa Briceño de Valencia.

diligencias e investigaciones tendientes a recuperar las sumas adeudadas a su poderdante, en muchos de los casos con resultados positivos como obtención de abonos, embargos, devolución de mercancía etc; resultados que en ningún caso configuran un obstáculo para recomendar el castigo de las deudas, o de los saldos insolutos cuando ya no es posible recuperarlos.

Dicho procedimiento está taxativamente amparado por el artículo 146 E.T. al determinar que: **“Cuando se establezca que una deuda es cobrable sólo en parte, puede aceptarse la cantidad correspondiente a la parte no cobrable”**, luego, el hecho de que debido a la gestión de los abogados se haya recuperado mediante llamadas, cartas, embargos u otros métodos legales parte de las deudas consideradas en principio incobrables, no puede ser razón válida para no aceptar como deducibles los saldos que no se pudieron recuperar y, que, en caso de que posteriormente se llegaren a recuperar constituirán renta y generarían impuesto para la actora como lo ordena el artículo 82 del Decreto Reglamentario 187 de 1975⁹⁶.

Para el evento que nos ocupa, si bien la mayoría de las deudas se redujeron significativamente como resultado de la gestión de los abogados contratados (A título de ejemplo vemos como la deuda de COMPUATLANTIC, al momento de ser conferido el poder al abogado ascendía a \$532.458.106 y que sobre ella se recuperó mercancía por \$401.898.562, se recibieron dos locales por \$80.000.000 y un abono en efectivo, lo que llevó el valor castigado a \$41.673.201; OPSYSTORE que se inició con \$128.024.025 y se castigó por \$13.236.618, SISTEING que pasó de \$85.457.024 a \$12.884.829 castigados, y lo mismo sucedió con SUPERCOM, DUPLIEQUIPOS, INFOASES, POWERCELL, CONCISCO Y DISTRIBUIDORA ANDINA DE COMPUTADORES), y, sobre la mayoría de ellas se iniciaron procesos en diferentes Juzgados Civiles del Circuito de Bogotá, también es cierto, como consta en los informes transcritos y soportados en el expediente, que durante el año 2000 fue casi nulo el movimiento de recuperación, ya que no se hicieron abonos representativos ni se efectuaron embargos o se logró recuperación de mercancías y, en cambio, se constató la insolvencia de los deudores o la desaparición de las empresas, lo que constituyó la razón principal para que los profesionales aconsejaran el castigo de los saldos adeudados.

Todo lo anterior, conduce a concluir que a la demandante le asistía, para el año gravable 2000, el derecho de hacer efectiva la deducción por castigo de cartera y que además, se encontraban satisfechas todas las exigencias legales para ello, por lo que es viable aceptar la pretensión sobre éste aspecto.

Sin embargo, efectuado el análisis detallado del acervo probatorio, existen deudores sobre los que las pruebas aportadas no ofrecen seguridad respecto de la necesidad de aplicar el castigo, dado lo siguiente:

SUMING LTDA: a pesar de que el pagaré contentivo de la deuda fue entregado al abogado José Antonio Cote Rivera para su cobro judicial, en los 27 folios de pruebas sobre dicha deuda⁹⁷, no existe informe alguno del aludido profesional, y, en cambio se informa que la representante legal de la sociedad actora autoriza, el 11 de julio de 2003 (posterior a la presentación del denuncia rentístico por el año 2000), el castigo de la cartera por \$5.583.806.

⁹⁶ **Artículo 82 Decreto 187 de 1975:** “La recuperación total o parcial de la deuda cuya deducción se hubiere obtenido por considerarla manifiestamente perdida o sin valor, constituye renta líquida en el año en que se produzca”.

⁹⁷ Folios 1023 a 1049 c N° 2 Tribunal.

REPRESENTACIONES Y DISTRIBUCIONES NUGAL: se informa que se dio poder al abogado Mario Alberio Novoa quien solicitó embargo de un vehículo y bienes inmuebles, que están pendientes de ser practicados, que el 10 de julio de 2000 el proceso sigue igual y lo mismo el 17 de agosto de 2000 y que el abogado sugiere castigar la cartera por \$1.792.328, no obstante lo cual no aparece informe del abogado con la sugerencia, en cambio, obra⁹⁸ oficio del citado profesional en el que comunica haber recibido de la deudora tres cheque de \$1.000.000 cada uno, para ser cobrados el 20 de noviembre, 20 de diciembre de 2000 y 20 de enero de 2001, y termina afirmando “*Una vez se cobre el último cheque el abogado se obliga a terminar el proceso por pago total de la obligación...*”, lo que le resta credibilidad a la razón para castigar la cartera.

POWERCELL S.A. La cartera aparece castigada por \$1.740.210, sin embargo en el informe⁹⁹ se lee que de un monto de \$8.615.032, el abogado Sergio Basan Afanador recibió abonos hasta quedar un saldo de \$1.000.000 y luego los clientes desaparecieron. No obstante, en las pruebas no obra la recomendación del abogado de castigar la cartera y tampoco coincide la cifra reportada como pendiente con la castigada.

Lo expuesto es razón suficiente para desconocer el monto solicitado como deducible respecto de las tres acreencias relacionadas, el que asciende a \$9.119.344, y aceptar la diferencia por \$470.913.656.

3. Impuesto de Vehículos \$2.269.000. El artículo 115 E.T. vigente para el año 2000, preceptuaba:

“Son deducibles los impuestos de Industria y Comercio, de Vehículos, de Registro y Anotación y de Timbre, que efectivamente se hayan pagado durante el año o periodo gravable, siempre y cuando tuvieren relación de causalidad con la renta del contribuyente. Con iguales condiciones, es deducible el impuesto predial y sus adicionales para los contribuyentes no sujetos al impuesto complementario de patrimonio”.

Se trata la anterior de una norma especial que precisa, adicional a los requisitos legales para la aceptación de las deducciones, exigencias puntuales respecto de los impuestos para aceptarlos como deducción. Es así como requiere que hayan sido pagado efectivamente durante el periodo gravable, independiente del sistema contable que utilice el contribuyente y que tengan relación de causalidad con la renta del contribuyente que los solicite, es decir, que hayan contribuido a la percepción de ingresos de quien lo paga.

El demandante aduce que no es procedente su rechazo por cuanto con la respuesta al requerimiento especial se aportaron fotocopias de las declaraciones correspondientes, con la constancia de haber sido pagadas.

La Administración Tributaria desestima la suma anotada por las razones siguientes:

La fecha de traspaso de la camioneta JEEP CHEROKEE de placa BDN217 a nombre de la actora fue realizada el 29 de noviembre de 2000, en tanto la declaración y pago del impuesto fue realizado el 30 de marzo de 2000 por \$795.000 a nombre de CACHUCHAS NEW YORK Y CIA LTDA, lo que evidencia que el pago no fue efectuado por MPS ya que se realizó ocho meses antes de que el vehículo fuera adquirido por la sociedad.

⁹⁸ Folio 1120 c N° 2 Tribunal.

⁹⁹ Folio 831 c N° 2 Tribunal.

La declaración y pago del impuesto del vehículo MAZDA 626 MATSURI de placa BDF846 fue presentada el 30 de marzo de 2000 y se pagaron \$179.000 de impuesto a nombre de **COMPUMAQ LTDA**. No se aporta Licencia de Tránsito que demuestre que a esa fecha el vehículo pertenecía a MPS, ni está probada la relación de causalidad con el ingreso de la actora.

Respecto de la camioneta DODGE DURANGO de placa CSH554 cuyo impuesto fue declarado y pagado el 3 de abril de 2000 por \$799.000 figura a nombre de la sociedad SERAUTOS E.U. y el traspaso a MPS aparece realizado el 13 de noviembre de 2000, fecha posterior a la del pago del tributo.

Se desconocen también \$2.000 de intereses moratorios que por constituir una sanción por incumplimiento de la obligación tributaria, no son deducibles, a más de que no reúne el requisito de causalidad con la producción de la renta declarada.

Verificados por la sala los elementos probatorios obrantes en el proceso¹⁰⁰, se confirman las apreciaciones de los actos demandados, dado lo siguiente:

- a) Respecto del vehículo MAZDA MATSURI 626: El pago se hizo el 30 de marzo de 2000 a nombre de COMPUMAQ LTDA por \$179.000 (Folio 1132); obra oficio del Juzgado Quinto Civil del Circuito en el que se ordena el embargo de dicho automotor, no el traspaso a MPS (Folio 1133); Seguro Obligatorio a nombre de MPS de fecha 4 de abril de 2002 (no de 2000) (Folio 1134); Acta de entrega del citado vehículo a MPS, sin fecha (Folio 1135) y Acta de compromiso de pago en el que el Banco Industrial Colombiano se compromete a levantar la prenda (Folio 1135).
- b) En cuanto a la camioneta JEEP CHEROKEE de placa BDN217 el pago fue realizado por \$795.000 el 30 de marzo de 2000 (Folio 1137); el traspaso se llevó a cabo en noviembre del mismo año (Folio 1138); obra Resolución 000812 de la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada que ordena el traspaso del vehículo a MPS, fechada el 25 de septiembre de 2000. (Folios 1139 a 1141).
- c) Sobre la camioneta DODGE DURANGO de placa CSH554 se declaró el 3 de abril de 2000 a nombre de SERAUTOS E.U. (Folio 1146); obra formulario de traspaso a MPS, sin fecha legible (Folio 1147).

Se mantiene la improcedencia de la deducción.

4. Retenciones en la Fuente por \$2.543.000. El artículo 374 E.T. dispone:

“En la Liquidación Oficial se deben acreditar los valores Retenidos. El impuesto retenido será acreditado a cada contribuyente en la Liquidación Oficial del impuesto sobre la renta y complementarios del correspondiente año gravable, con base en el certificado que le haya expedido el retenedor”

De acuerdo con la norma anterior, solo se pueden acreditar en los actos administrativos correspondientes, las retenciones en la fuente que figuren certificadas por los agentes retenedores, excepción hecha de los contribuyentes que tienen el carácter de Autorretenedores, los cuales la acreditarán con las declaraciones debidamente presentadas y pagadas.

¹⁰⁰ Folios 1127 a 1147 c N° 2 Tribunal.

Para el evento en estudio, la administración encontró que MPS solicitó retenciones en la fuente por \$3.187.298.000, en tanto que en la cuenta PUC 135515 contabilizó \$3.184.755.000, lo que arroja una diferencia de \$2.543.000, cifra cuyo rechazo fue propuesto en el requerimiento especial.

En respuesta, el contribuyente allegó las declaraciones de Autorretención, pero además informó que parte de las retenciones de ese año no fueron incluidas en tal calidad por cuanto, algunos clientes, sin tener en cuenta el carácter de Autorretenedor de MPS, le efectuaron a la sociedad retención en la fuente.

En dicha respuesta incluyó una relación de agentes retenedores que le practicaron en el año 2000 retención; sin embargo, de dicho listado únicamente aportó los certificados expedidos por el Banco de Crédito en cuantía de \$11.360 y CONAVI por \$359.602. No obran los expedidos por el Banco de Bogotá, Data Processing, Leasing de Occidente, People Support e Inforiente, de acuerdo con la relación aportada.

Aparte de lo anterior se verificó que la sociedad corrigió las autorretenciones consignadas en las declaraciones enviadas correspondientes a los meses de febrero, septiembre y noviembre en la suma de \$776.923, sin que dicho valor fuera sustraído en la declaración de renta correspondiente.

Por otra parte, el actor advierte que el Revisor Fiscal certificó las retenciones practicadas por concepto de rendimientos financieros y compras por valor de \$8.908.537.

A pesar de lo anterior, el actor no aporta las pruebas requeridas para la aceptación de las retenciones rechazadas, toda vez que no aduce razón alguna respecto de las correcciones efectuadas a las declaraciones de Autorretención, lo que hace que los \$776.923 no sean aceptables, ya que debieron ser eliminados del denuncia rentístico una vez efectuadas las correcciones.

Finalmente, respecto de las retenciones efectuadas por terceros, la norma transcrita exige una prueba específica para su aceptación, consistente en el correspondiente certificado expedido por el Agente Retenedor, sin que sea posible sustituirlo por una prueba diferente, de donde, el certificado de Revisor Fiscal no tiene la entidad suficiente para suplir los aludidos certificados. En consecuencia, la glosa por el citado concepto no puede ser aceptada.

Sanción por Inexactitud. El actor invoca con el recurso de apelación como causal justificativa para no imponer la sanción por inexactitud, una pretendida "Diferencia de Criterios" entre la administración tributaria y MPS, argumento que no había sido alegado ni debatido en instancias anteriores, de forma que, por tratarse de un hecho nuevo y un argumento diferente a los expuestos en las etapas anteriores del proceso no es susceptible de ser analizado en esta oportunidad.

En consecuencia, respecto de las glosas sobre las cuales se mantiene el rechazo, no es procedente levantar la sanción por inexactitud.

Teniendo en cuenta las consideraciones anteriores, la liquidación definitiva del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al periodo gravable 2000 de la sociedad MPS MAYORISTA DE COLOMBIA S.A., quedará como sigue:

CONCEPTO		LIQUIDACIÓN PRIVADA	LIQUIDACIÓN OFICIAL	SENTENCIA C DE E.
VENTAS BRUTAS	IL	112.928.588.00	113.263.864.00	112.928.588.00
SERVICIOS, HONORARIOS Y	IS	519.304.00	519.304.00	519.304.00

COMISIONES				
INTERES Y RENDIMIENTOS FINANCIEROS	IC	1.541.305.00	1.541.305.00	1.541.305.00
OTROS INGRESOS DISTINTOS DE LOS ANTERIORES	IE	487.576.00	647.977.00	487.576.00
TOTAL INGRESOS BRUTOS	IV	115.476.773.00	115.972.450.00	115.476.773.00
DEVOLUCIONES, DESCUENTO Y REBAJAS	IR	8.829.311.00	8.829.311.00	8.829.311.00
OTROS INGRESOS NO CONSTITUTIVOS DE RENTA NO G.O.	LV	8.611.00	8.611.00	8.611.00
TOTAL INGRESOS NETOS	IG	106.638.851.00	107.134.528.00	106.638.851.00
COSTO DE VENTA	CV	95.044.996.00	94.460.660.00	95.012.175.00
INVENTARIO INICIAL	CA			
MAS COMPRAS	CB			
MANO DE OBRA DIRECTA, SALARIOS, PRESTACIONES Y OTROS	CC			
INTERESES Y COSTOS FINANCIEROS	MW			
COSTOS INDIRECTOS DE FABRICACION	GL			
MENOS INVENTARIO FINAL	CH			
OTROS COSTOS	CG	72.701.00	72.701.00	72.701.00
TOTAL COSTOS	CT	95.117.697.00	94.533.361.00	95.084.876.00
MAS: COMISIONES, HONORARIOS Y SERVICIOS	CE	707.234.00	707.234.00	707.234.00
SALARIOS, PRESTACIONES Y OTROS CONCEPTOS LABORALES	DC	2.408.038.00	2.408.038.00	2.408.038.00
INTERESES Y DEMAS GASTOS FINANCIEROS NACIONALES	DF	794.291.00	794.291.00	794.291.00
GASTOS EFECTUADOS EN EL EXTERIOR	DH			
DEPRECIACION ,AMORTIZACION, AGOTAMIENTO	DP	293.319.00	293.319.00	293.319.00
DEDUCCION IVA BIENES DE CAPITAL	BW			
OTRAS DEDUCCIONES	CX	7.055.704.00	6.238.828.00	6.983.529.00
TOTAL DEDUCCIONES	DT	11.258.586.00	10.441.710.00	11.186.411.00
RENDA LIQUIDA DEL EJERCICIO	GJ	262.568.00	2.159.457.00	367.564.00
COMPENSA CION POR PERDIDAS	GK			
RENDA LIQUIDA	RA	262.568.00	2.159.457.00	367.564.00
PERDIDA LIQUIDA	RB			
RENDA PRESUNTIVA	RC	194.021.00	194.021.00	194.021.00
MENOS RENTAS EXENTAS LEY PAEZ	EA			
EJE CAFETERO	EE			
MENOS OTRAS RENTAS EXENTAS	EX			
TOTAL RENTAS EXENTAS	ED			

RENTA LIQUIDA GRAVABLE	RE	262.568.00	2.159.457.00	367.564.00
INGRESO SUCEPTIBLE DE CONSTITUIR GANANCIA OCASIONAL	GA			
IMPUESTO SOBRE RENTA GRAVABLE	LA	91.899.00	755.810.00	128.647.00
DESCUENTO IVA BIENES DE CAPITAL	DI			
DESCUENTO GENERACION DE EMPLEO	LO	11.858.00	11.858.00	11.858.00
DONACIONES	LR			
DESCUENTOS TRIBUTARIOS	LB			
IMPUESTO NETO DE RENTA	LC	80.041.00	743.952.00	116.789.00
IMPUESTO RECUPERADO	LL			
TOTAL IMPUESTO NETO DE RENTA	LN	80.041.00	743.952.00	116.789.00
IMPUESTO DE GANANCIAS OCASIONALES	LD			
IMPUESTO DE REMESAS	LF			
TOTAL IMPUESTO A CARGO	FU	80.041.00	743.952.00	116.789.00
REMESAS Y PAGOS AL EXTERIOR	MA			
RENDIMIENTOS FINANCIEROS HONORARIOS, COMISIONES Y SERVICIOS	MC	8.594.00	8.594.00	8.594.00
ARRENDAMIENTOS	MG			
VENTAS	MH	314.00	314.00	314.00
AUTORRETENCIONES	MJ	3.178.390.00	3.175.847.00	3.175.847.00
OTROS CONCEPTOS	MI			
TOTAL RETENCIONES AÑO GRAVABLE	GR	3.187.298.00	3.184.755.00	3.184.755.00
MENOS SALDO A FAVOR SIN DEVOLUCION	GN			
MENOS ANTICIPO AÑO GRAVABLE	GX			
MAS ANTICIPO AÑO GRAVABL SIGUIENTE	FX			
MAS: SANCIONES	VS	396.00	1.066.722.00	63.262.00
TOTAL SALDO A PAGAR	HA			
O TOTAL SALDO A FAVOR	HB	3.106.861.00	1.374.081.00	3.004.704.00

Determinación de la sanción por inexactitud (VS):

Saldo a Favor Declarado año 2000 (sin sanción).....	\$3.107.257.000
Saldo a Favor Determinado Sentencia (sin sanción).....	\$3.067.966.000
Diferencia que constituye Base para la Sanción:	\$ 39.291.000
Por Tarifa Sanción por Inexactitud (Art 647 E.T.) =	160%
SANCIÓN POR INEXACTITUD DETERMINADA:	\$ 62.866.000
Más: Sanción Declarada 2000.....	\$ 396.000
TOTAL RENGLÓN VS:.....	\$ 63.262.000

Cuestión final.

La doctora Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez manifiesta su impedimento para conocer del asunto porque la doctora Ana Rosa Suárez Valbuena, magistrada auxiliar de su despacho, actuó como apoderada judicial de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales- DIAN.

Se observa que el motivo expuesto por la doctora Ortiz se encuadra en la causal quinta del artículo 150 del Código de Procedimiento Civil, por lo cual se declarará fundado el impedimento y se le separa del conocimiento del asunto.

En razón a que existe quórum decisorio, no es necesario en el presente caso ordenar el sorteo de conjueces.

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

F A L L A:

1. DECLÁRASE FUNDADO el impedimento manifestado por la doctora Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez. En consecuencia, se le separa del conocimiento del presente asunto.

2. REVÓCASE la sentencia de fecha 12 de septiembre de 2007, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A", correspondiente al impuesto sobre la renta y complementarios de la sociedad MPS MAYORISTA DE COLOMBIA S.A. por el año gravable 2000.

3. MODIFÍCANSE los actos demandados, en el sentido de determinar un Saldo a Favor (HB) a la sociedad MPS MAYORISTA DE COLOMBIA S.A. por el impuesto sobre la renta y complementarios, año gravable 2000, en cuantía de TRES MIL CUATRO MILLONES SETESCIENTOS CUATRO MIL PESOS (\$3.004.704.000) M/Cte.

4. RECONÓCESE personería para actuar a nombre de la DIAN a la doctora NIDIA AMPARO PABÓN PÉREZ, en los términos del poder que obra en el informativo.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE Y DEVUÉLVASE AL TRIBUNAL DE ORIGEN. CÚMPLASE.

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidenta de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO