

DEDUCCION DEL GASTO – Requisitos / REALIZACION DE LAS DEDUCCIONES – Requisitos / SISTEMA DE CAUSACION – Excepción a la regla general de realización de las deducciones / REAJUSTE DE HONORARIOS – Se rige por el sistema de causación / EXPENSAS NECESARIAS – Requisitos / GASTOS NECESARIOS – Conceptos

De acuerdo con el artículo 104, por regla general, las deducciones legalmente aceptadas se entienden realizadas cuando se paguen efectivamente en dinero o en especie, o cuando su exigibilidad termine por cualquier otro modo equivalente al pago. Estas deducciones sólo son aceptadas en el año en que efectivamente se hayan desembolsado, de tal forma que resulta necesario probar que se ha efectuado el pago, para que la deducción sea aceptada en la declaración de renta. Sin embargo, dicha regla tiene su excepción para aquellos contribuyentes que están obligados a llevar contabilidad por el sistema de causación, caso en el que la deducción se entiende causada en el momento en que nace la obligación de pagarla, aunque no se haya hecho efectivo el pago, y sólo es deducible del impuesto de renta en el año gravable en que se cause. En el caso en examen se establece que el reajuste de los honorarios surgió con el acaecimiento de la condición suspensiva, hecho que no es cuestionado por la Administración, por lo que de conformidad con el artículo 105 del E.T. la deducibilidad de la obligación sometida a condición, debía ser contabilizada en la vigencia en la cual se cumplió la condición, es decir, en la vigencia 2004. De tal forma que al haber surgido para la actora la obligación de pagar los reajustes a los honorarios en el año 2004, la deducción debía registrarse en la declaración del impuesto de renta y complementarios del mismo año, y no en los años 2002 y 2003. Frente a los requisitos de necesidad y de relación de causalidad que consagra el artículo 107 del E.T., y que echa de menos la Administración para acceder al reconocimiento de la deducción, se debe precisar que para la Sala se encuentran acreditados por las siguientes razones: Las expensas necesarias corresponden a los gastos que se generan de manera forzosa en la actividad productora de renta, de modo que sin tales gastos no se puede obtener la renta. Son indispensables aunque no sean permanentes sino esporádicos. Como lo exige la norma, lo esencial es que el gasto sea “normalmente acostumbrado en cada actividad”, lo que excluye que se trate de gastos simplemente suntuarios, innecesarios o superfluos, o meramente útiles o convenientes. El gasto necesario es, pues, el normal para producir o facilitar la generación de la renta por parte de la actividad generadora de la misma, y lo normalmente acostumbrado en la correspondiente actividad empresarial, concepto que involucra los gastos que ordinariamente tienen que efectuar las sociedades para su normal funcionamiento, comercialización o financiación, y no para su producción o fabricación.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 107 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 105 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 107 / ESTATUTO TRIBUTARIOS – ARTICULO 104

REAJUSTE DE HONORARIOS – Procede como deducción / NECESIDAD – Debe determinarse con visión comercial / INCREMENTOS EN HONORARIOS – Costumbre mercantil propio de los negocios jurídicos

En el asunto en examen se cumplió con dicho requisito, toda vez que el gasto en que incurrió la actora obedeció al reconocimiento de unos ajustes a los honorarios pactados en los contratos de consultoría y asistencia técnica, que tuvieron como fin que los servicios de asesoría que presta la demandante se identificarán plenamente con la calidad de los servicios que prestan todas las sociedades

consultoras reconocidas como PricewaterhouseCoopers., de lo que se desprende que es una erogación normal para producir y facilitar la generación de la renta, usual en la actividad comercial que desarrolla al ser una sociedad asociada a PricewaterhouseCoopers, lo que le impone mantener la calidad en sus servicios profesionales de acuerdo a los estándares propios de esta última. Además, el criterio de necesidad al tenor del artículo 107 ibídem debe determinarse con visión comercial, condición que aquí se cumple, toda vez que la costumbre de pactar incrementos en los honorarios por servicios prestados, sujeta a la ocurrencia de una condición, es una práctica mercantil usual en este tipo de contratos. Establecer condiciones en la forma de pago concierne al principio de autonomía de la voluntad de las partes, propio de los negocios jurídicos. Por su parte, la relación de causalidad significa que los gastos, erogaciones o simplemente la salida de recursos del contribuyente, deben guardar una relación causal, de origen – efecto, con la actividad u ocupación que le genera la renta al contribuyente. Esa relación, vínculo o correspondencia debe establecerse entre la expensa (costo o gasto) y la actividad que desarrolla (el objeto social principal o secundario), que es el que le produce la renta, de manera que sin aquélla no es posible obtenerla. Así el gasto en que incurrió la actora, derivado del reajuste de los honorarios por el acaecimiento de la condición suspensiva (alcanzar ingresos operacionales acumulados entre el 1 de enero de 2002 y el 30 de abril de 2004), pactado en los contratos de consultoría y asistencia técnica cuyo objeto ya fue citado, encuentra correspondencia con la actividad que le genera renta a la contribuyente, según se desprende del objeto social que desarrolla, y en dicho sentido se encuentra esa relación de causalidad entre la expensa y la actividad productora de renta. Por otro lado, el argumento de la DIAN en el recurso de apelación, en el sentido de que “no es cierto que se cumplan los requisitos del artículo 107 del E.T., toda vez que la parte del reajuste correspondiente a los servicios prestados en el año 2002 y 2003 no guarda relación causa efecto con los ingresos obtenidos en el año 2004.”, sería de recibo si el pago del reajuste de honorarios constituyera costo de adquisición o producción, es decir costo fiscal de los bienes o servicios, pero el pago citado hace parte es de las expensas necesarias a modo de deducciones, en donde la relación con la obtención de los ingresos es de manera indirecta; afirmación que se desprende de lo dispuesto en el artículo 26 del E.T., sobre el proceso de depuración de la base gravable conocida como renta líquida gravable en el impuesto sobre la renta.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 107

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO

Bogotá, D. C., febrero diez (10) de dos mil once (2011)

Radicación número: 25000-23-27-000-2007-00161-01(17177)

Actor: PRICE WATERHOUSECOOPERS ASESORES GERENCIALES LTDA.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, contra la sentencia del 9 de abril de 2008 del Tribunal Contencioso Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A", que declaró la nulidad del acto acusado. Dispuso la sentencia:

"PRIMERO: Declarase (sic) la nulidad de la liquidación oficial de revisión No. 310642007000001 del 29 de marzo de 2007, proferida por la División de Liquidación de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá. A título de restablecimiento del derecho se declara la firmeza de la declaración de renta presentada por la sociedad PRICEWATERHOUSECOOPERS ASESORES GERENCIALES LTDA., por el periodo gravable 2004. **SEGUNDO:** No se condena en costas como lo prevé el artículo 171 del Código Contencioso Administrativo por cuanto la conducta de las partes no lo amerita.[...]"

ANTECEDENTES

El 13 de abril de 2005 la sociedad PRICEWATERHOUSECOOPERS ASESORES GERENCIALES LTDA., presentó declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2004, en la que liquidó un impuesto a cargo de \$264.913.000 y determinó un saldo a favor de \$1.574.915.000¹. Declaración que fue corregida el 7 de octubre de 2005 registrando como impuesto a cargo \$266.690.000 y como saldo a favor \$ 1.572.947.000

El 2 de agosto de 2006 la DIAN profirió el Requerimiento Especial No. 310632006000126, en el que propuso el desconocimiento de la suma de \$437.821.000 correspondiente a pagos efectuados a favor de PRICEWATERHOUSE COOPERS SERVICIOS TRANSNACIONALES por concepto de reajuste a unos contratos de consultoría y asistencia técnica, determinó la sanción por inexactitud en la suma de \$269.698.000 y disminuyó el saldo a favor a \$1.134.688.000².

Previa respuesta al requerimiento especial, radicada el 3 de noviembre de 2006, la DIAN practicó la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642007000001 el 29 de marzo de 2007 mediante la cual confirmó las glosas propuestas en el requerimiento especial³.

LA DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, la actora solicitó ante el Tribunal Contencioso Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión N° 310642007000001 del 29 de marzo de 2007. A título de restablecimiento del derecho pidió que se declare

¹ FI 79 c.a. Tomo I

² Fls 391 al 405 c.a. Tomo II

³ Fls 30 al 52 cdno. ppal.

en firme la declaración privada del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2004 y se condene en costas a la demandada.

De manera subsidiaria solicitó que en el evento que no se declare la nulidad de la liquidación oficial de revisión, se revoque la sanción por inexactitud impuesta.

Citó como violados los artículos 29 de la C.P.; 26, 104, 105, 107 y 647 del Estatuto Tributario, y al desarrollar el concepto de violación propuso los siguientes cargos:

1. Respecto de los gastos en el exterior la deducción se causó cuando nació la obligación de pago. Violación de los artículos 104 y 105 del E.T.

Adujo que la Administración Tributaria en la liquidación oficial de revisión fundamentó la glosa por dos razones: (i) El reajuste hecho a los contratos de consultoría y asistencia técnica por las vigencias 2002 y 2003 no es deducible para el año gravable 2004, al corresponder a gastos de vigencias anteriores, por lo que no cumple con los requisitos de oportunidad y realización de las deducciones; (ii) La deducción solicitada no cumplió con los requisitos de necesidad y de relación de causalidad, según lo consagrado en el artículo 107 del E.T.

Posición que afirmó no compartía, puesto que con fundamento en los artículos 104 y 105 del E.T. para los contribuyentes que llevan la contabilidad por el sistema de causación, las deducciones se entienden realizadas en el año o período en que se causen, esto es, cuando nace la obligación de pago.

Mencionó que en el año de 1999 la sociedad demandante firmó un contrato de consultoría y uno de asistencia técnica con la sociedad PRICEWATERHOUSE COOPERS SERVICIOS TRANSNACIONALES, estableciéndose el valor de los honorarios, y acordando además que dicha suma sería revisada por las partes contratantes cada dos años o al momento en que éstas lo estimaran pertinente.

Indicó que en el año 2001 debido a las condiciones económicas se hicieron modificaciones a los contratos, mediante la firma de unas actas aclaratorias que se suscribieron el 16 de mayo en Montevideo (Uruguay) y el 24 de mayo en Bogotá D.C, en las cuales se acordó una "condición suspensiva", según la cual, si en el año 2004 la accionante obtenía ingresos operacionales acumulados entre el 1º de enero de 2002 y el 30 de abril de 2004, por valor de ColP \$35.000.000.000, se reconocería un reajuste global a los honorarios convenidos en los contratos por el período junio 30 de 2002 a mayo 30 de 2004.

Que en el año 2004 acaeció la condición suspensiva antes referida, frente a lo cual, el 30 de mayo de esa anualidad, de común acuerdo, las sociedades modificaron los contratos de consultoría y asistencia técnica mediante la suscripción de un "otro sí", con el propósito de reconocer en esta fecha el reajuste a los honorarios.

Afirmó que la obligación de pagar el reajuste nació una vez se verificó la condición suspensiva, lo cual ocurrió en el año gravable 2004, razón por la cual antes no existía la obligación de reajustar el monto de los honorarios y mucho menos la sociedad podía reconocer en vigencias anteriores al 2004 gastos o deducciones que no se habían realizado fiscalmente, pues, al no haber nacido la obligación de pagar el gasto, no había derecho a la deducción.

Apoyó la anterior argumentación en el concepto No. 101033 del 30 de noviembre de 2006, según el cual la doctrina oficial de la DIAN allí contenida reconoce que en

presencia de una condición, la deducción se causa cuando aquella se cumple y no antes.

Agregó que en el año gravable 2004 cuando se efectuó la deducción, se practicó la retención en la fuente y en este período gravable se realizó el ingreso para la otra entidad. Que la causación y la consecuente realización del gasto fueron en la vigencia fiscal del 2004, siendo improcedente afirmar que la deducción no cumple con el requisito de oportunidad.

2. La deducción solicitada es procedente – interpretación errónea del artículo 107 del Estatuto Tributario.

Advirtió que contrario a lo que sostuvo la DIAN el pago del reajuste de los honorarios cumplió con el principio de asociación. En apoyo a esta aseveración transcribió el inciso 1º del artículo 13 del Decreto 2649 de 1993, que define dicho principio, para concluir que el reajuste de los honorarios de los contratos de consultoría y asistencia técnica obedeció al nacimiento de una obligación por el acaecimiento de una condición suspensiva en el año gravable 2004.

Adujo que la liquidación oficial de revisión no cuestionó el monto, soporte o proporcionalidad de la deducción rechazada. Adicionalmente dijo que la Administración incurrió en violación de los artículos 26 y 107 del E.T., por interpretación errónea e indebida aplicación, toda vez que los gastos que se desconocieron si reúnen las características establecidas en esas normas, por cuanto existe relación de causalidad con la actividad productora de renta, por tratarse de una expensa que ayudó a la generación de ingresos mediante la asesoría, asistencia y apoyo a la actividad de la sociedad, lo que le permitió la generación de un volumen determinado de ingresos, que condujo a que a la sociedad PricewaterhouseCoopers Servicios Transnacionales S.A. se le reconociera un reajuste adicional a sus honorarios mensuales, lo que la convierte en necesaria y proporcionada de acuerdo con el criterio comercial.

Reiteró que el gasto también resulta admisible porque se causó dentro del año o período gravable en que nació la obligación de pagarlo, siendo además necesario y proporcionado de acuerdo con la actividad que desarrollaba la actora.

Refutó lo indicado por la DIAN en cuanto a que el gasto no cumplió con el requisito de necesidad, pues consideró que el gasto correspondiente al reajuste de honorarios se hizo porque se verificó su relación de causalidad con los ingresos de la sociedad.

Expresó que no era posible incluir el gasto, ni demostrar la relación de causalidad con los ingresos obtenidos en los años 2002 y 2003, por cuanto para tales períodos gravables no había nacido la obligación. Tampoco era posible corregir las declaraciones de renta de esos períodos para incluir los gastos correspondientes como lo pretende la autoridad tributaria, pues ello constituye otorgar una interpretación equivocada al artículo 104 del E.T.

3. La sanción por inexactitud es improcedente.

Sostuvo que no se cumplieron los requisitos previstos en el artículo 647 del E. T. para imponer la sanción por inexactitud, por cuanto al ser procedente la deducción solicitada y los datos no ser falsos, equivocados, incompletos o desfigurados no había lugar a su imposición.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La demandada se opuso a las pretensiones, con fundamento en lo siguiente:

No compartió los argumentos expuestos por la demandante porque, si bien en principio pareciera que la deducción por el reajuste de los honorarios solicitados en el año gravable 2004, sería aceptable por haberse realizado y causado en ese año, no se cumplió con los requisitos de oportunidad, necesidad y relación de causalidad con la renta declarada por dicho año gravable.

Que si bien la obligación del pago nació en la fecha de suscripción del "otro sí", en el año 2004, el hecho económico generador de esta erogación se realizó en los años 2002 y 2003, razón por la cual dichos gastos, fiscalmente no pueden afectar los ingresos del año 2004.

Agregó que no se cumplió con los requisitos de asociación y relación de causalidad por cuanto los servicios de consultoría y asistencia técnica se prestaron en los años 2002 y 2003 y el reajuste se efectuó en el 2004. La relación de causalidad con la renta del año 2004, se reconoció en el requerimiento especial y en la liquidación de revisión, en lo correspondiente al período enero a mayo de 2004, pero los gastos concernientes a los reajustes por los años 2002 y 2003, no guardan relación causa-efecto con la renta de 2004.

Dijo que si bien contablemente se pueden efectuar reajustes a operaciones o hechos económicos originados en los años 2002 y 2003 para afectar la utilidad del año en que se conocen, fiscalmente deben incluirse en las declaraciones de los respectivos períodos, por lo que lo procedente era corregir las declaraciones de tales períodos dentro de la oportunidad que conceden los artículos 588 y 589 del E.T.

Indicó que en cuanto al concepto 055414 de 2005 sobre causación y realización del ingreso y 10032 de 2000 sobre el momento de la causación del ingreso para efectos de la retención en la fuente, no aplican al presente caso.

Afirmó que la sanción por inexactitud es procedente, al incluirse datos equivocados en la declaración de renta, en el renglón 74 referente a la deducción por el reajuste de honorarios por servicios prestados en los años 2002 y 2003 por valor de \$437.821.000 que no cumple con los requisitos para su deducción, conducta que se tipifica como inexacta, derivando de este procedimiento un mayor saldo a favor.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Contencioso Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A" mediante providencia de fecha 9 de abril de 2008, accedió a las pretensiones de la demanda.

Consideró el *a-quo* que el acaecimiento de la condición se dio en el año 2004 y es en dicha vigencia donde se efectuó un nuevo acuerdo por el valor de los honorarios mediante la suscripción de los "otro sí", por lo que es en esta anualidad donde se originó la obligación de pagar el reajuste, y no antes, conforme a los artículos 104 y 105 del E.T.

Que es innegable la relación de causalidad del egreso con la actividad productora de renta, ya que el nacimiento de la obligación surge cuando se da el hecho cierto contemplado en la condición suspensiva, es decir cuando la demandante alcanzó la suma de ColP \$35.000.000.000 por concepto de ingresos operacionales.

Sostuvo que con ocasión de la asistencia técnica y la consultoría aumentaron los ingresos obtenidos por la demandante, guardando así relación de causalidad entre los servicios contratados y las expensas generadas por el cumplimiento de los contratos, las cuales son consideradas necesarias para fortalecer la actividad principal generadora de renta.

Concluyó afirmando que al desvirtuarse los fundamentos con los cuales la Administración impuso la sanción por inexactitud, la misma debe ser levantada.

RECURSO DE APELACIÓN

Inconforme con la decisión de primera instancia, la entidad demandada interpuso recurso de apelación, alegando que el Tribunal no tuvo en cuenta la independencia de períodos que establece el artículo 574 del Estatuto Tributario en concordancia con lo dispuesto en los artículos 9 y 60 del Decreto 2649 de 1993.

Reiteró los argumentos expuestos durante el proceso de determinación y discusión del tributo para lo cual señaló que la demandante no podía fiscalmente tomar como deducción el valor de los reajustes, por cuanto dicha deducción no cumplió con los requisitos previstos en el artículo 107 del E.T., respecto a la necesidad y la relación de causalidad con la renta del año 2004, toda vez que correspondió a gastos ocasionados por servicios prestados a la sociedad durante las vigencias gravables de los años 2002 y 2003, en consecuencia no existen los elementos de oportunidad y realización de la deducción.

Que si bien la deducibilidad de una erogación sometida a condición debe ser contabilizada en la vigencia en la cual se cumple la condición, sin embargo en el presente caso, no es cierto que se cumpla con los requisitos del artículo 107 del E.T. toda vez que la parte del reajuste correspondiente a los servicios prestados en los años 2002 y 2003 no guardan relación causa efecto con los ingresos obtenidos en el año 2004. Adicionalmente no cumple con el requisito de necesidad para obtener el ingreso correspondiente a la vigencia 2004.

Frente a la sanción por inexactitud argumentó que en el presente caso procede por cuanto se incluyó en la declaración un dato equivocado al declarar como deducción el valor del reajuste a un contrato ejecutado en anteriores vigencias fiscales.

Finaliza diciendo que el estudio de legalidad de los actos administrativos se realiza con base en la normatividad aplicable al momento de su expedición, razón por la cual no es pertinente la cita que hace la parte actora del Concepto Jurídico No. 101033 del 30 de noviembre de 2006, por ser posterior a la liquidación oficial impugnada.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La parte actora reiteró los argumentos expuestos en la demanda. La parte demandada ni el Ministerio Público intervinieron en esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia de primera instancia, que declaró la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642007000001 del 29 de marzo de 2007, mediante la cual la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá modificó la declaración privada del impuesto sobre la renta del año gravable 2004, a cargo de la sociedad Pricewaterhousecoopers Asesores Gerenciales Ltda.

La entidad apelante sostiene que la sociedad demandante no podía tomar como deducción el valor del reajuste de los honorarios de los contratos de consultoría y asistencia técnica que suscribió con la sociedad Pricewaterhousecoopers Servicios Transnacionales Ltda., por cuanto dicha deducción no cumple con los requisitos previstos en el artículo 107 del E.T. respecto a la necesidad y relación de causalidad con la renta del año 2004, toda vez que corresponde a gastos ocasionados por servicios prestados a la sociedad Pricewaterhousecoopers Asesores Gerenciales Ltda. durante las vigencias gravables de los años 2002 y 2003. En consecuencia no existen los elementos de oportunidad y realización de la deducción.

Para la actora la obligación de pagar el reajuste se dio con el acaecimiento de la condición suspensiva, lo cual ocurrió en el año gravable 2004, razón por la cual antes de dicha vigencia no existía la obligación de reajustar el monto de los honorarios y, en consecuencia, no podía incluir en vigencias anteriores a la del 2004 gastos o deducciones que no se habían realizado fiscalmente.

Para el Tribunal, conforme a los artículos 104 y 105 del E.T. y toda vez que el acaecimiento de la condición se dio en el año 2004, es en esa anualidad donde surge la obligación de pagar el reajuste, y no antes. Además dicha erogación cumplía con los requisitos de relación de causalidad del egreso con la actividad productora de renta, toda vez que con ocasión de la asistencia técnica y consultoría aumentaron los ingresos obtenidos por la sociedad demandante, guardando relación con los servicios contratados y las expensas generadas por el cumplimiento de los mismos, los cuales se consideran necesarios para fortalecer la actividad principal generadora de renta.

Así, corresponde a la Sala decidir si el reajuste de los honorarios por los contratos de consultoría y asistencia técnica que suscribió la sociedad demandante con la sociedad Pricewaterhousecoopers Servicios Transnacionales Ltda., practicados mediante la suscripción del "otro si" a los contratos antes mencionados, en razón del acaecimiento de una condición suspensiva, son deducibles del impuesto sobre la renta correspondiente al período gravable 2004.

Revisado el acervo probatorio se encuentra acreditado que la sociedad Pricewaterhousecoopers Asesores Gerenciales Ltda. suscribió un contrato de consultoría, fechado el 30 de junio de 1999, con la sociedad PricewaterhouseCoopers Servicios Transnacionales S.A..., cuyo objeto consistió en que esta última le brindara *"1. Asesoría en la presentación y elaboración de propuestas en áreas especializadas a empresas extranjeras con el fin de potencializar la penetración de de nuevos mercados a nivel mundial. 2. Asesoría y asistencia técnica para el análisis de los enfoques de la consultoría dentro de empresas extranjeras de acuerdo con los parámetros internacionales y con las guías establecidas por PricewaterhouseCoopers para todas las firmas miembro (sic) de la organización. 3. Asistencia para la elaboración de estudios especializados en áreas determinadas del mercado, tales como comunicaciones, banca, servicios públicos, sector energético, entre otros. 4. Consultoría para la*

selección de clientes "target" del exterior y asesoría en la determinación de las oportunidades para la prestación de los servicios profesionales que Price Waterhouse Asesores Gerenciales Ltda. esta en capacidad de desarrollar. 5. Asesoría para la administración del riesgo en las diversas áreas de servicios que presta Price Waterhouse Asesores Gerenciales Ltda. 6. Consultoría para el manejo de los conflictos de intereses con clientes del exterior dentro de los parámetros de la organización PricewaterhouseCoopers en el mundo, acorde con la legislación internacional. (...)", estipulándose una remuneración mensual de US5.000, suma que sería revisada por las partes por lo menos cada dos años, o cuando lo estimarán conveniente. (fls. 53 a 58 cdno. ppal).

Entre las mismas partes se celebró un contrato de asistencia técnica el 1º de julio de 1999, cuyo objeto consistió en la prestación de "servicios de transmisión de la experiencia profesional, conocimiento y asistencia técnica que PRICE WATERHOUSE SERVICIOS TRANSNACIONALES S.A. se obliga a suministrar directamente o a través de terceras firmas, identificada como Pricewaterhousecoopers, en favor de PRICE WATERHOUSE ASESORES GERENCIALES LTDA. con el fin de que sus servicios de asesoría se identifiquen plenamente con la calidad de los servicios que prestan a través del mundo todas las sociedades consultoras reconocidas como PricewaterhouseCoopers", y como contraprestación del servicio técnico prestado se pactó la suma de US\$22.000 mensuales, suma que sería revisada por las partes por lo menos cada dos años, o cuando lo estimarán conveniente (fls. 59 a 65 cdno ppal.).

El 16 de mayo en Montevideo (Uruguay) y el 24 de mayo de 2001 en la ciudad de Bogotá D.C., las sociedades antes referidas suscribieron Actas Aclaratorias a los contratos de consultoría y asistencia técnica, en las que se acordó ajustar el valor de los honorarios inicialmente pactados, en los siguientes términos:

Contrato de consultoría.

"PRIMERO: La contraprestación por los servicios de consultoría que presta PricewaterhouseCoopers Servicios Transnacionales S.A en favor de Price Waterhouse Asesores Gerenciales Ltda., se ajustará en las siguientes cifras por los siguientes períodos, siempre y cuando se cumpla la condición de que trata el párrafo de la presente cláusula:

(...)

2. Por el período Junio 30 de 2002 a mayo 30 de 2004, el ajuste consistirá en un monto global adicional a los actuales honorarios, el cual en ningún caso podrá exceder la suma de US\$50.000, cifra que se determinará por las partes con base en la información contable al cierre del primer cuatrimestre de 2004.

(...)

PARÁGRAFO: PricewaterhouseCoopers Servicios Transnacionales S.A tendrá derecho a los ajustes de que trata el numeral segundo, siempre y cuando Price Waterhouse Asesores Gerenciales Ltda alcance un valor ColP \$35.000.000.0000 por concepto de ingresos operacionales acumulados entre el 1º de enero de 2002 y el 30 de abril de 2004.

SEGUNDO: Las partes acuerdan que durante el mes de mayo de 2004, Pricewaterhouse Asesores Gerenciales Ltda, suministrará a PricewaterhouseCoopers Servicios Transnacionales S.A la totalidad de la información contable necesaria para que esta última verifique el cumplimiento o no de la condición regulada en el párrafo de la cláusula anterior. En caso de que ocurra la condición, las partes tendrán hasta el 31 de mayo inmediatamente siguiente para ponerse de acuerdo en el monto del ajuste de que trata esta Acta Aclaratoria, y adoptarán conjuntamente las medidas necesarias para emitir el respectivo otro si al contrato.(fls. 66 y 67 cdno ppal.)

Contrato de asistencia técnica.

“PRIMERO: La contraprestación por los servicios de asistencia técnica que presta PricewaterhouseCoopers Servicios Transnacionales S.A en favor de Price Waterhouse Asesores Gerenciales Ltda., se ajustará en las siguientes cifras por los siguientes períodos, siempre y cuando se cumpla la condición de que trata el párrafo de la presente cláusula:

(...)

2. Por el período Junio 30 de 2002 a mayo 30 de 2004, el ajuste consistirá en un monto global adicional a los actuales honorarios, el cual en ningún caso podrá exceder la suma de US\$200.000, cifra que se determinará por las partes con base en la información contable al cierre del primer cuatrimestre de 2004.

(...)

PARÁGRAFO: PricewaterhouseCoopers Servicios Transnacionales S.A tendrá derecho a los ajustes de que trata el numeral segundo, siempre y cuando Pricewaterhouse Asesores Gerenciales Ltda alcance un valor ColP \$35.000.000.0000 por concepto de ingresos operacionales acumulados entre el 1º de enero de 2002 y el 30 de abril de 2004.

SEGUNDO: Las partes acuerdan que durante el mes de mayo de 2004, Price Waterhouse Asesores Gerenciales Ltda, suministrará a PricewaterhouseCoopers Servicios Transnacionales S.A la totalidad de la información contable necesaria para que esta última verifique el cumplimiento o no de la condición regulada en el párrafo de la cláusula anterior. En caso de que ocurra la condición, las partes tendrán hasta el 31 de mayo inmediatamente siguiente para ponerse de acuerdo en el monto del ajuste de que trata esta acta aclaratoria, y adoptarán conjuntamente las medidas necesarias para emitir el respectivo otro si al contrato.” (fls. 68 y 69 cdno. ppal.)

El 30 de mayo de 2004 se suscribió el “Otro si No. 1 al contrato de consultoría”, mediante el cual se modificó la cláusula tercera del contrato suscrito en el año de 1999, en el sentido de reajustar la tarifa de los honorarios inicialmente pactada. Así mismo acordaron las partes que “... Tomando en cuenta que las labores contratadas se han venido prestando, pero que sólo hasta la fecha de suscripción de este documento se ha llegado a un acuerdo, las partes convienen que se ajusten (sic) el período comprendido entre junio 30/02 a junio 30/03 en la suma de VEINTICUATRO MIL DÓLARES (US\$24.000) y el período de junio 30/03 a mayo 30/04 en la suma de VEINTIDÓS MIL DÓLARES (US\$22.000) al momento de suscribir el contrato. De ahí en adelante se ajustará la suma mensual en el monto indicado en el primer párrafo de esta cláusula.” (fl. 76 cdno ppal.)

A su vez, el 30 de mayo de 2004 se suscribió el “Otro si” No. 1 al contrato de asistencia técnica, mediante el cual se modificó la cláusula cuarta del contrato suscrito en el año de 1999, en el sentido de reajustar la tarifa de los honorarios inicialmente pactada, así: “... Tomando en cuenta que las labores contratadas se han venido prestando, pero que sólo hasta la fecha de suscripción de este documento se ha llegado a un acuerdo, las partes convienen que se ajuste el período comprendido entre junio 30/02 a junio 30/03 en la suma de OCHENTA Y CUATRO MIL DÓLARES (US\$84.000) y el período de junio 30/03 a mayo 30/04 en la suma de SETENTA Y SIETE MIL DÓLARES (US\$77.000) al momento de suscribir el contrato. De ahí en adelante se ajustará la suma mensual en el monto indicado en el primer párrafo de esta cláusula.” (fls. 70 y 73 cdno. Ppal).

Ahora bien, desde el punto de vista fiscal, para que un gasto sea considerado deducible debe reunir los requisitos de los artículos 104, 105 y 107 del Estatuto Tributario, normas cuyo tenor literal es el siguiente:

“ARTICULO 104. REALIZACIÓN DE LAS DEDUCCIONES. Se entienden realizadas las deducciones legalmente aceptables, cuando se paguen efectivamente en dinero o en especie o cuando su exigibilidad termine por cualquier otro modo que equivalga legalmente a un pago.

Por consiguiente, las deducciones incurridas por anticipado sólo se deducen en el año o período gravable en que se causen.

Se exceptúan de la norma anterior las deducciones incurridas por contribuyentes que lleven contabilidad por el sistema de causación, las cuales se entienden realizadas en el año o período en que se causen, aún cuando no se hayan pagado todavía.”

“ARTICULO 105. CAUSACIÓN DE LA DEDUCCIÓN. Se entiende causada una deducción cuando nace la obligación de pagarla, aunque no se haya hecho efectivo el pago.”

“ARTICULO 107. LAS EXPENSAS NECESARIAS SON DEDUCIBLES. Son deducibles las expensas realizadas durante el año o período 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.

La necesidad y proporcionalidad de las expensas debe determinarse con criterio comercial, teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad y las limitaciones establecidas en los artículos siguientes.”

De acuerdo con el artículo 104, por regla general, las deducciones legalmente aceptadas se entienden realizadas cuando se paguen efectivamente en dinero o en especie, o cuando su exigibilidad termine por cualquier otro modo equivalente al pago. Estas deducciones sólo son aceptadas en el año en que efectivamente se hayan desembolsado, de tal forma que resulta necesario probar que se ha efectuado el pago, para que la deducción sea aceptada en la declaración de renta.

Sin embargo, dicha regla tiene su excepción para aquellos contribuyentes que están obligados a llevar contabilidad por el sistema de causación, caso en el que la deducción se entiende causada en el momento en que nace la obligación de pagarla, aunque no se haya hecho efectivo el pago, y sólo es deducible del impuesto de renta en el año gravable en que se cause.

En el caso en examen se establece que el reajuste de los honorarios surgió con el acaecimiento de la condición suspensiva, hecho que no es cuestionado por la Administración, por lo que de conformidad con el artículo 105 del E.T. la deducibilidad de la obligación sometida a condición, debía ser contabilizada en la vigencia en la cual se cumplió la condición, es decir, en la vigencia 2004.

De tal forma que al haber surgido para la actora la obligación de pagar los reajustes a los honorarios en el año 2004, la deducción debía registrarse en la declaración del impuesto de renta y complementarios del mismo año, y no en los años 2002 y 2003.

Frente a los requisitos de necesidad y de relación de causalidad que consagra el artículo 107 del E.T., y que echa de menos la Administración para acceder al reconocimiento de la deducción, se debe precisar que para la Sala se encuentran acreditados por las siguientes razones:

Las expensas necesarias corresponden a los gastos que se generan de manera forzosa en la actividad productora de renta, de modo que sin tales gastos no se puede obtener la renta. Son indispensables aunque no sean permanentes sino

esporádicos. Como lo exige la norma, lo esencial es que el gasto sea “normalmente acostumbrado en cada actividad”, lo que excluye que se trate de gastos simplemente suntuarios, innecesarios o superfluos, o meramente útiles o convenientes⁴.

El gasto necesario es, pues, el normal para producir o facilitar la generación de la renta por parte de la actividad generadora de la misma, y lo normalmente acostumbrado en la correspondiente actividad empresarial, concepto que involucra los gastos que ordinariamente tienen que efectuar las sociedades para su normal funcionamiento, comercialización o financiación, y no para su producción o fabricación⁵.

En el asunto en examen se cumplió con dicho requisito, toda vez que el gasto en que incurrió la actora obedeció al reconocimiento de unos ajustes a los honorarios pactados en los contratos de consultoría y asistencia técnica, que tuvieron como fin que los servicios de asesoría que presta la demandante se identificarán plenamente con la calidad de los servicios que prestan todas las sociedades consultoras reconocidas como PricewaterhouseCoopers., de lo que se desprende que es una erogación normal para producir y facilitar la generación de la renta, usual en la actividad comercial que desarrolla al ser una sociedad asociada a PricewaterhouseCoopers, lo que le impone mantener la calidad en sus servicios profesionales de acuerdo a los estándares propios de esta última⁶.

Además, el criterio de necesidad al tenor del artículo 107 *ibídem* debe determinarse con visión comercial, condición que aquí se cumple, toda vez que la costumbre de pactar incrementos en los honorarios por servicios prestados, sujeta a la ocurrencia de una condición, es una práctica mercantil usual en este tipo de contratos. Establecer condiciones en la forma de pago concierne al principio de autonomía de la voluntad de las partes, propio de los negocios jurídicos.

Por su parte, la relación de causalidad significa que los gastos, erogaciones o simplemente la salida de recursos del contribuyente, deben guardar una relación causal, de origen – efecto, con la actividad u ocupación que le genera la renta al contribuyente. Esa relación, vínculo o correspondencia debe establecerse entre la expensa (costo o gasto) y la actividad que desarrolla (el objeto social principal o secundario), que es el que le produce la renta, de manera que sin aquella no es posible obtenerla.

Entonces, la relación de causalidad se refiere a la vinculación de necesidad entre la actividad productora de renta y el motivo de las expensas, de tal forma que para la generación de la renta, dichas expensas deben realizarse.

En este orden de ideas, se debe verificar el objeto social de la actora, el cual según se registró en el certificado de existencia y representación legal expedido por la Cámara de Comercio de Bogotá es el de: “A. Prestar servicios profesionales de asesoría y outsourcing en sistemas de información general para las áreas de administración, finanzas, producción comercial, recursos humanos,

⁴ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 12 de mayo de 2005, Exp. 13614, C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz.

⁵ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 13 de octubre de 2005, Exp. 14122, C. P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié.

⁶ Fls. 53 y 60

procesamiento de datos registros contables y teneduría de libros y en general consultoría, en la gestión empresarial, así como, a la asesoría en materia impositiva, comercial, laboral y jurídica en general. B. Prestar servicios profesionales de educación no formal mediante la realización de curso externos. C. Servicios de auditoría interna, auditoría de sistemas, evaluación y certificación de sistemas de control, control en sistema en proceso de cambio, administración de riesgos operativos, planificación de la continuidad del procesamiento de datos, seguridad y control de SAP y seguridad de sistemas de información en general. (...)"

Así el gasto en que incurrió la actora, derivado del reajuste de los honorarios por el acaecimiento de la condición suspensiva (alcanzar ingresos operacionales acumulados entre el 1 de enero de 2002 y el 30 de abril de 2004), pactado en los contratos de consultoría y asistencia técnica cuyo objeto ya fue citado, encuentra correspondencia con la actividad que le genera renta a la contribuyente, según se desprende del objeto social que desarrolla, y en dicho sentido se encuentra esa relación de causalidad entre la expensa y la actividad productora de renta.

Por otro lado, el argumento de la DIAN en el recurso de apelación, en el sentido de que *"no es cierto que se cumplan los requisitos del artículo 107 del E.T., toda vez que la parte del reajuste correspondiente a los servicios prestados en el año 2002 y 2003 no guarda relación causa efecto con los ingresos obtenidos en el año 2004."*, sería de recibo si el pago del reajuste de honorarios constituyera costo de adquisición o producción, es decir costo fiscal de los bienes o servicios, pero el pago citado hace parte es de las expensas necesarias a modo de deducciones, en donde la relación con la obtención de los ingresos es de manera indirecta; afirmación que se desprende de lo dispuesto en el artículo 26 del E.T., sobre el proceso de depuración de la base gravable conocida como renta líquida gravable en el impuesto sobre la renta.⁷

Ahora bien, en cuanto a la independencia de períodos establecida en el artículo 574 del E.T., según la cual la Administración consideró que para no entrar a desconocer la deducción reclamada se debió corregir las declaraciones de los años gravables 2002 y 2003, es necesario precisar que en este caso no se vulneraría esta disposición, por cuanto el período en que acaeció la condición de la que se originó la obligación de pagar la erogación fue el año gravable 2004. De acuerdo con lo dispuesto en los artículos 104 y 105 del E. T. antes citados, es en esta vigencia que nace la obligación de pagar los ajustes a los referidos contratos, razón por la cual no procedía la corrección de las declaraciones de los años 2002 y 2003.

Así mismo como quedó establecido en líneas anteriores, pactar condiciones en la contraprestación de contratos de servicios es una práctica mercantil usual y no podría desconocerse la realización de este hecho económico.

Por eso a juicio de la Sala el gasto en que incurrió la sociedad actora, correspondiente al pago de ajustes a los honorarios derivados de la suscripción del *"otro sí"* a los contratos de consultoría y asistencia técnica, debe ser considerado como deducible del impuesto a la renta.

⁷ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 13 de octubre de 2005, Exp. 14122, C. P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié.

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.

FALLA

Confírmase la sentencia apelada.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y envíese copia al Tribunal de origen.
Cúmplase.

Se deja constancia de que esta providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

WILLIAM GIRALDO GIRALDO