

DEDUCCIONES FISCALES – Se causan cuando nace la obligación de pagarlas. Realización / DEDUCCIONES – Presupuestos esenciales / PRUEBAS EN MATERIA TRIBUTARIA – No es absoluta

A la luz del artículo 26 del Estatuto Tributario, las deducciones fiscales son factor de depuración de la renta líquida gravable en cuanto se restan de ésta para obtener el valor de la renta bruta que, a su vez, resulta de descontar a los ingresos netos, los costos realizados e imputables a los mismos. Tales ingresos resultan de restar las devoluciones, rebajas y descuentos, del total de ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el periodo gravable, que sean susceptibles de incrementar el patrimonio neto al momento de percibirse, y que no se hayan exceptuado expresamente. Como gastos autorizados legalmente y generados de manera forzosa en la actividad productora de renta, las deducciones se causan cuando nace la obligación de pagarlas, aunque no se haya efectivizado el pago, de modo que sólo pueden registrarse en la declaración de impuesto sobre la renta del año gravable en que se causan (E. T. art. 104). Así mismo, el legislador distingue la realización de las deducciones cuando éstas se pagan efectivamente en dinero o en especie o cuando su exigibilidad termina por cualquier otro modo equivalente al pago, siendo por tanto necesario probar el pago efectivo, excepto en el caso de los contribuyentes que llevan su contabilidad por el sistema de causación, las cuales se entienden realizadas en el año en que se causan (art. 105 ibídem). Para el reconocimiento fiscal de las deducciones, el Estatuto Tributario previó presupuestos esenciales, así como requisitos de fondo y de forma relacionados con la prueba de aquéllas que autoriza, pues, de paso sea anotar, en materia fiscal la libertad probatoria no es absoluta. Los primeros - presupuestos sustanciales – se encuentran establecidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario, según el cual “son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de la 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 la ley.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 107 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 104 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 105 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 26

EXPENSAS NECESARIAS – Concepto / RELACION DE CAUSALIDAD – Relación entre la expensa y la actividad

Las expensas necesarias corresponden a los gastos que se generan de manera forzosa en la actividad productora de renta, sin los cuales ésta no podría obtenerse. Se trata de gastos indispensables para producir o facilitar la generación de la renta aunque no sean permanentes sino esporádicos. Como lo exige la norma, lo esencial es que el gasto sea “normalmente acostumbrado en cada actividad”, o que ordinariamente tienen que realizar las sociedades para su normal funcionamiento, comercialización o financiación, no para su producción o fabricación; tal premisa excluye por sí sola los gastos simplemente suntuarios, innecesarios o superfluos, o meramente útiles o convenientes. 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. En otros términos, la causalidad describe un vínculo inescindible entre la actividad productora de renta y el motivo de las expensas, de tal forma que para la generación de aquélla, tenga obligatoriamente que incurrirse en éstas.

REAJUSTE DE HONORARIOS DERIVADOS DEL OTRO SI – Pueden deducirse del impuesto a la renta. Presupuestos de las expensas necesarias

La Sala concluyó que el pago por reajuste de honorarios derivados de la suscripción del “otro sí” a los contratos de consultoría y asistencia técnica, cumplía los requisitos de necesidad y relación de causalidad con la actividad productora de renta y, por tanto, podía deducirse del impuesto a la renta, según la siguiente constatación adaptada a las particularidades del presente asunto: a) sobre la necesidad: el gasto en mención es una erogación normal para producir y facilitar la generación de la renta, además de usual en la actividad comercial que desarrolla la demandante, pues el hecho de ser una empresa asociada a PricewaterhouseCoopers le impone mantener la calidad en sus servicios profesionales de acuerdo con los estándares propios de dicha firma internacional. El fin de la asistencia técnica contratada se identifica plenamente con la aptitud y el alto reconocimiento de los servicios que prestan todas las sociedades consultoras reconocidas como PricewaterhouseCoopers, de modo que con dicho servicio se fortalece la percepción de renta. Concordante con lo anterior, la costumbre de pactar incrementos en los honorarios por servicios prestados sujetos a una condición, es una práctica mercantil usual en los contratos de asistencia técnica y de los negocios jurídicos en general, pues las formas y condiciones de remuneración emanan del principio de autonomía de la voluntad de las partes. b) sobre la causalidad: según el certificado de existencia y representación legal el objeto social de la actora es el de desarrollar la prestación de los servicios propios de los contadores y de las actividades relacionadas con la ciencia contable en general y en desarrollo de dicho objeto puede, entre otras facultades “D. Actuar como agente, asesor o representante de personas naturales o jurídicas nacionales o extranjeras, que se ocupen de actividades relacionadas con el objeto social de la empresa.” El objeto social descrito permite identificar un vínculo causal entre el gasto derivado del reajuste de los honorarios por el cumplimiento de la condición suspensiva de alcanzar ingresos operacionales acumulados entre el 1º de enero del 2002 y el 30 de abril del 2004, y la actividad que le genera renta a la demandante, pues, sin duda alguna, la efectividad de la asistencia técnica amplía el reconocimiento de la firma en el mercado, su clientela y la percepción de ingresos gravables. Así pues, aunque el reajuste de honorarios no constituye costo fiscal de los bienes o servicios por su adquisición o producción, es una expensa necesaria que se relaciona indirectamente con la obtención de ingresos.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ

Bogotá D. C., veintiocho (28) de julio del dos mil once (2011)

Radicación número: 25000-23-27-000-2009-0018-01(18324)

Actor: PRICE WATERHOUSE COOPERS LTDA.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Se decide la apelación interpuesta por la demandante, contra la sentencia del 22 de abril del 2010, por la cual el Tribunal Administrativo de Cundinamarca negó la nulidad de los actos administrativos que determinaron el impuesto sobre la renta y complementarios a su cargo, por el año 2004, según lo enuncia la parte resolutive del fallo:

“PRIMERO: NIÉGANSE las pretensiones de la demanda de conformidad con la parte motiva de esta providencia.”

ANTECEDENTES

El 15 de abril del 2005 PricewaterhouseCoopers Ltda. presentó declaración electrónica del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2004, la cual fue posteriormente corregida a través de las declaraciones Nos. 9000003160853 del 3 de noviembre del 2005, 1401201052504 del 2 de enero del 2007, 1401205059383 del 2 de marzo del mismo año y 1401202073382 del 6 de julio siguiente.

La última de tales declaraciones registró deducciones en cuantía de \$34.550.635.000, impuesto a cargo de \$598.121.000, sanciones por \$1.814.000, y un saldo a favor de \$3.144.241.000.

Mediante Resolución No. 608-0492 del 4 de mayo del 2005 la División de Recaudación de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá atendió la solicitud de devolución del saldo a favor mencionado, reconociendo como tal la suma de \$3.153.914.000, del cual ordenó compensar \$2.486.980.000 y devolver \$666.934.000.

Previa apertura de investigación en desarrollo del programa “postdevoluciones”, se profirió requerimiento especial contra la demandante en el que se propuso rechazar parte de las deducciones declaradas, disminuir el saldo a favor del periodo fiscal, liquidar un mayor impuesto de renta y una mayor sobretasa sobre el mismo, e imponer sanción por inexactitud.

A través de la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642007000127 del 6 de diciembre del 2007, la División de Liquidación de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá rechazó deducciones por un valor de \$1.079.068.000, correspondiente al reajuste de los honorarios generados por la prestación de servicios durante los años 2002 y 2003 en desarrollo del contrato de asistencia técnica celebrado el 1º de julio de 1999 entre la actora y la empresa Pricewaterhouse Servicios Transnacionales S. A., domiciliada en Montevideo (Uruguay).

Así mismo, aumentó el impuesto a cargo a \$1.013.562.000 y disminuyó el saldo a favor a \$2.064.094.000, e impuso sanción por inexactitud de \$664.706.000.

Mediante Resolución No. 310662008000036 del 24 de septiembre del 2008 se confirmó la liquidación anterior, al decidir el recurso de reconsideración interpuesto contra la misma.

LA DEMANDA

PRICEWATERHOUSECOOPERS LTDA., solicitó la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642007000127 del 6 de diciembre del 2007, y de la Resolución No. 3106620080000036 del 24 de septiembre del 2008 que la confirmó. A título de restablecimiento del derecho pidió que se declare en firme su declaración de impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2004.

Así mismo, solicitó que se condene en costas a la demandada.

Estimó violados los artículos 104, 105, 107 y 647 del Estatuto Tributario. Como concepto de violación expuso, en síntesis:

PricewaterhouseCoopers Ltda. celebró contrato de asistencia técnica con PricewaterhouseCoopers servicios transnacionales S. A. en el año 1999, en el cual se previó la revisión periódica de la contraprestación pactada a favor de la primera.

En Actas Aclaratorias del 16 y el 24 de mayo del 2001 se previó el ajuste de dicha contraprestación en determinadas cifras y periodos siempre y cuando la demandante obtuviera ingresos operacionales acumulados entre el 1º de enero del 2002 y el 30 de abril del 2004, por valor de \$75.000.000.000, sin que en ningún caso pudiera superar los US\$600.000.

Para verificar el cumplimiento de la condición anterior, se acordó modificar la cláusula cuarta sobre contraprestación por los servicios de asistencia técnica, a través de un "otro sí" suscrito el 30 de mayo del 2004. El reajuste no podía realizarse antes del 2004 porque dependía de un hecho futuro e incierto que sólo se verificaría el 30 de abril de ese año.

Para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad las deducciones se entienden realizadas cuando nace la obligación de pagarlas. Las obligaciones no nacidas en periodos gravables anteriores no pueden tenerse como gastos del periodo posterior que se declare.

La condición que pactó PricewaterhouseCoopers Ltda. con PricewaterhouseCoopers Servicios Transnacionales S. A. es de naturaleza suspensiva, de modo que el nacimiento de la obligación queda pendiente en tanto dicha condición se cumple.

Ante la inexistencia de obligación preexistente al cumplimiento de la condición, no podían reconocerse gastos que no se hubieran realizado, de lo contrario se estaría frente a la causación de un gasto inexistente y de un pago inválido.

El registro de operaciones debe hacerse en el periodo en que surgen los derechos y las obligaciones correspondientes, sin que exista ningún requisito legal adicional para reconocer la realización del gasto que, según la Administración, ocurrió en el año 2004, al tiempo de predicar la necesidad de corregir las declaraciones de periodos anteriores para reflejar expensas no realizadas en los mismos.

Para tener por realizada una determinada deducción es suficiente verificar el momento en que nace la obligación de pagarla, independientemente de que dependa del cumplimiento de los demás requisitos legalmente previstos.

La causación y realización de la deducción proveniente del reajuste del contrato sólo ocurrió en el 2004, porque en ese año se cumplió la condición suspensiva. A lo largo de la actuación administrativa la Administración confundió la realización del gasto con el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 107 del Estatuto Tributario, el cual no exige una asociación entre deducciones e ingresos sino que las primeras guarden relación con la actividad productora de renta; es insensato controvertir el año de realización de la deducción con la exigencia de que el gasto esté directamente asociado a los ingresos obtenidos ese año.

Bajo el entendido de que el reajuste de honorarios se asocia al desempeño de la operación de la actora en los años 2002, 2003 y 2004, la Administración intentó construir una premisa que niega la relación de causalidad entre el reajuste del 2004 y la obtención de renta en el mismo periodo.

De acuerdo con el principio de asociación, la utilidad o pérdida de un periodo contable se determina a partir de una relación entre los ingresos provenientes de la venta de bienes y servicios y los gastos del mismo periodo. Los gastos de compleja asociación con los ingresos no violan el principio contable del mismo nombre (asociación) que el referido artículo 107 del Estatuto Tributario no menciona.

Vincular el gasto con el ingreso en años distintos al periodo discutido no tiene nada que ver con que la expensa tenga relación de causalidad con la actividad productora de renta, y el gasto por reajuste de honorarios sí estaba relacionado con dicha actividad.

La relación de causalidad se predica de la materialidad del servicio de asistencia técnica contratado y no del valor fijo, variable o reajustado de los honorarios que se pagan por el mismo. Los ingresos generados por dicho servicio provocaron el reajuste de los honorarios y convirtieron a ese gasto en necesario y proporcionado bajo el criterio comercial, pues el reajuste representa un reconocimiento al contratista por su adecuado desempeño en la prestación de servicios de asistencia técnica que, dada su directa relación con las actividades desarrolladas por la marca mundial PricewaterhouseCoopers, impactaron la actividad de la demandante como prestadora de servicios relacionados con la ciencia contable en auditoría y revisoría fiscal.

Conforme con tal actividad, PricewaterhouseCoopers Servicios Transnacionales S. A. puso a disposición de la demandante diferentes bases de datos de información técnica (PwC Audit Guide, normatividad financiera), permanentemente alimentadas, las cuales son de obligatoria consulta para la adecuada prestación del servicio en términos de calidad internacional en el contexto de la administración de riesgo, de trabajos y de recursos humanos.

No pueden rechazarse deducciones bajo el argumento de recaer sobre gastos comercialmente aceptados, sin antes indagar las prácticas generalmente aceptadas por personas en iguales condiciones a las del declarante que las solicita. El criterio comercial lo determina con mayor precisión el comerciante involucrado en la actividad generadora de renta.

Es improcedente considerar que en los años 1999 a 2003 los gastos por servicios de asistencia técnica eran necesarios y que perdieron esa característica cuando se reajustaron los honorarios pagados por dichos servicios, al cumplirse la condición suspensiva de la cual dependían.

El servicio de asistencia técnica que originó el gasto glosado es el mismo para el cual la Administración Tributaria reconoció implícitamente su necesidad en lo que respecta a los pagos realizados en años precedentes al 2004.

Si ninguna ley limita el monto de los honorarios y el valor de los mismos se fijó dentro de parámetros comerciales razonables, la Administración no podía, a su arbitrio, cuestionar la proporcionalidad del gasto tildando al reajuste de "desproporcionado", máxime cuando tal afirmación constituye un cargo adicional que no fue analizado en el requerimiento especial y que viola el principio de correspondencia.

Por sustracción de materia, la improcedencia de la determinación oficial del mayor impuesto hace que decaiga la sanción impuesta por inexactitud.

La sanción por inexactitud se encuentra establecida legal y jurisprudencialmente como mecanismo de reproche al contribuyente que falsea, tergiversa, adultera u oculta su información contable, las bases para liquidar los tributos y, en general, su denuncia rentístico. Como los actos demandados no discuten la materialidad del servicio de asistencia técnica, no existe ninguna maniobra fraudulenta susceptible de generar la mencionada sanción. Por lo demás, dicho servicio se encuentra debidamente documentado.

En este caso ocurrió una diferencia interpretativa en relación con los principios de causalidad, necesidad y proporcionalidad de la deducción solicitada, la cual no se rechazó por inexistente, sino porque se declaró en el año 2004 aún cuando estaba asociada a la generación de ingresos de años anteriores.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

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

La validez y aceptación de deducciones en el proceso de depuración de la renta requiere que aquéllas cumplan los requisitos de realización, anualidad, proporcionalidad, necesidad, relación de causalidad, y no prohibición ni limitación. Las deducciones se entienden realizadas cuando se causan y ello sólo sucede cuando nace la obligación de pagarlas.

La erogación por el reajuste de honorarios ocurrió en los años 2002, 2003 y parte del 2004. Dada la reciprocidad entre los ingresos, que son la causa, y los gastos, que son el efecto, utilizados proporcional y oportunamente en cada periodo, a medida de que la demandante obtenía ingresos incurría en gastos.

El reajuste del gasto fiscal de vigencias anteriores no podía afectar en su totalidad los ingresos del 2004, porque para ese año no se cumplían los requisitos de oportunidad y proporcionalidad; así, la depuración del impuesto con los gastos por servicios prestados en los años 2002 y 2003 conllevaron una inadecuada determinación del impuesto.

Si bien los contribuyentes pueden pactar obligaciones condicionales y registrarlas contablemente como ajustes a operaciones propias de su actividad, no pueden desconocer el efecto fiscal de la independencia de los periodos fiscales para solicitar la deducción de gastos originados en los años mencionados, en vigencias posteriores.

Los registros contables que incrementan costos y gastos fiscalmente deben incluirse en las declaraciones de renta de los periodos en que se realizan; de hecho, las normas vigentes ordenan que los cierres garanticen el adecuado registro de las operaciones realizadas en un determinado periodo gravable, inclusive de las que se originan en contratos.

El gasto causado en el 2004 por la prestación del servicio de asistencia técnica en los años 2002 y 2003, incumple los requisitos establecidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario, al igual que el de oportunidad que contempla el artículo 574 ibídem.

La causación siempre se encuentra ligada a la existencia de un gasto y un ingreso al cual se imputa, y que debe corresponder a un periodo determinado para que así se de la reciprocidad de asociar el ingreso al gasto.

Entre la renta y el gasto debe existir una relación de dependencia de modo que sin éste aquélla no hubiera podido obtenerse. Para que un gasto sea deducible debe corresponder a una expensa normalmente acostumbrada dentro de la actividad económica y ser el antecedente necesario para producir el ingreso.

El presupuesto de necesidad del gasto se establece en relación con el ingreso y no con la actividad que lo genera, debiendo ser un costo indispensable y normalmente acostumbrado en el desarrollo de dicha actividad, según el criterio comercial.

Dicho criterio se ha predicado de los gastos comúnmente acostumbrados por personas en iguales condiciones dentro de la práctica comercial, y de los gastos forzosos, imprescindibles o indispensables para la producción de la renta, en oposición a lo meramente útil, conveniente o extraordinario.

La deducción solicitada por la actora no recae sobre un gasto imprescindible para obtención de renta en el año 2004, porque aún sin él la demandante habría cumplido sus metas empresariales. Los gastos por servicios prestados en los años 2002 y 2003 se solicitaron en cada uno de dichos periodos, sin que posteriormente puedan aceptarse reajustes sobre los mismos, en contra de los principios de justicia y equidad. El gasto debe realizarse dentro de la vigencia fiscal en la que ocurre, para así cumplir con el requisito de la oportunidad y/o anualidad.

La sanción de inexactitud se predica de datos equivocados, incompletos o desfigurados como los del sub lite, pues la actora incluyó una deducción por el reajuste de honorarios a servicios prestados en los años 2002 y 2003, que no cumple los requisitos para su deducción.

La prueba de maniobras fraudulentas por parte del demandante no es requisito esencial para que se configure la sanción por inexactitud, pues ésta es de tipo administrativo y, por tanto, se aplica con criterio objetivo.

Tampoco existen diferencias de criterio que exoneren la aplicación de dicha sanción, porque lo solicitado es la deducción de un gasto realizado en vigencias

anteriores, y las normas que regulan la materia no dan lugar a criterios diferentes en su interpretación. Las deducciones sólo pueden reconocerse cuando se cumplen las condiciones y requisitos que la ley consagra para su reconocimiento fiscal.

No procede la pretensión de condena en costas porque la actuación de la DIAN se ciñó a los parámetros legales y tiene pleno respaldo fáctico y jurídico, sin que pueda calificarse de arbitraria o temeraria. Es la ley la que dota a la Administración de las herramientas necesarias para que los contribuyentes cumplan sus obligaciones tributarias.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda, de acuerdo con lo siguientes razonamientos:

Las deducciones son erogaciones necesarias para obtener el ingreso y se entienden realizadas cuando se pagan efectivamente en dinero o en especie, o cuando su exigibilidad termina por cualquier medio que equivalga a un pago. Para los contribuyentes que llevan la contabilidad por el sistema de causación la realización de la deducción ocurre cuando se causa, aunque no se haya pagado.

Previa alusión a los requisitos formales y sustanciales para la procedencia de las deducciones, el Tribunal clarifica que la deducción solicitada en el sub lite corresponde a los pagos realizados a la sociedad PricewaterhouseCoopers Servicios Transnacionales S. A. para reajustar el precio del contrato de asistencia técnica suscrito el 1º de junio de 1999.

La obligación de pagar el reajuste nació en el año 2004, cuando se cumplió la condición suspensiva de que los ingresos operacionales acumulados entre el 30 de junio del 2002 y el 30 de mayo del 2004 se aumentaran en cuantía superior a Colp\$75.000.000.000 (sic).

Como el valor del incremento fue el resultado de los ingresos acumulados desde el año 2002, no procedía deducir el total del reajuste de honorarios en el año 2004. Como dicho reajuste corresponde a periodos diferentes del declarado, los valores generados en los años 2002 y 2003 no guardan relación de causalidad con los ingresos del 2004, de hecho, los estados financieros de la demandante no revelan que sus ingresos del 2004 se encuentren afectados por ingresos de vigencias anteriores.

El gasto deducible es aquél que se realiza dentro de la vigencia fiscal respectiva y que reúne los requisitos correspondientes para constituir una expensa necesaria. La deducción solicitada no corresponde a la vigencia fiscal declarada y, por tanto, incumple el requisito de anualidad, pues se pidió en un periodo fiscal diferente a aquél en que ocurrió el hecho económico.

Los ajustes contables originados en operaciones conocidas después del cierre contable deben registrarse el día en que se conoce su existencia, dentro del rubro "resultado de ejercicios anteriores", y como ello afecta las cifras declarables en los periodos 2002 y 2003, los denuncios privados de esos años debieron corregirse conforme con los artículos 588 y 589 del Estatuto Tributario, sin liquidar sanción por corrección.

Aunque el reconocimiento del derecho a cobrar el reajuste nació en el año 2004, cuando ocurrió la condición suspensiva que lo sujetaba, ello no permitía solicitar como deducción el valor total de dicho reajuste, porque el gasto no correspondía proporcionalmente a los ingresos obtenidos entre el 1º de enero y el 30 de mayo del 2004.

Además, la deducción solicitada por honorarios respecto de servicios prestados en los años 2002 y 2003 no cumplía la exigencia de asociación o imputación con los ingresos del año 2004, y no puede predicarse que tales valores hayan sido necesarios para obtener dichos ingresos ni que tengan relación de causalidad con la actividad productora de renta realizada durante esa vigencia.

La sanción impuesta por inexactitud debe mantenerse dado que la actora declaró deducciones a las cuales no tenía derecho, y no existen diferencias de criterio en la interpretación del derecho aplicable que permitan levantarla.

RECURSO DE APELACIÓN

La demandante apeló la sentencia del Tribunal. Al efecto, señaló:

El Tribunal confunde la obligación sujeta a condición suspensiva con el reajuste sujeto a plazo, en el cual la obligación nace desde cuando se pacta pero sólo es exigible en la medida en que se cumpla el plazo; en el sub lite está de por medio una obligación condicional y no el simple reajuste de un precio sometido a plazo.

La obligación de reajustar los honorarios sólo nació cuando se cumplió la condición de obtener ingresos superiores a \$75.000.000.000 entre el 1º de enero del 2002 y el 30 de abril del 2004. De acuerdo con ello, el reconocimiento contable y fiscal del gasto debía hacerse en el año 2004 y no en los años 2002 ni 2003, porque para éstos dos últimos años el deber de reajuste ni siquiera existía.

Para el caso de los reajustes de precios sometidos a plazo, el contribuyente debe reconocer los gastos asociados a sus ingresos en la medida en que éstos se generen, pues la obligación existe desde el momento en que se pacta independientemente de la fecha en que se realice el pago. En tales eventos el contribuyente que no declara inicialmente el gasto debe modificar sus denuncias rentísticas, para incluir todas aquéllas erogaciones causadas en cada uno de los periodos involucrados, porque se estaría frente a una obligación preexistente.

Aunque la demandante hubiera corregido sus declaraciones de renta del 2002 y el 2003, en esos años no podía contabilizar ni deducir la obligación originada en el año 2004, porque para entonces la obligación era irreal. Por la misma razón, tampoco podía causar, contabilizar ni declarar retenciones en la fuente sobre los mismos montos.

El principio de necesidad tampoco se vulnera porque la obligación haya nacido en el año 2004, pues ese sólo fue el punto de referencia pactado por las partes para establecer una condición suspensiva. La necesidad debe analizarse desde el punto de vista de los servicios recibidos, su incidencia en el desarrollo del objeto social de la compañía y el crecimiento de la misma; así, para que un gasto sea necesario sólo debe ser normal para obtener la renta bruta y acostumbrado dentro de la respectiva actividad.

El reajuste de honorarios no mutó la naturaleza del servicio que los generó, cuya materialidad estaba probada en el expediente y había sido reconocida por la propia Administración, como actividad que incrementó la renta de la actora.

No es coherente aceptar la necesidad del gasto por servicios de asistencia técnica y consultoría durante los años 1999 a 2003, y negar tal característica al momento de cumplirse la condición de pagar un valor adicional por el mismo servicio. Dentro de la práctica mercantil es usual pactar ajustes a los honorarios sujetos al cumplimiento de condiciones, así como acordar honorarios contingentes ligados a los buenos resultados que genere la prestación del servicio y que normalmente sólo pueden verificarse después de que transcurre un lapso generalmente superior a un año; ese tipo de ajustes contingentes son incentivos para que el prestador del servicio se esmere en su desempeño y, por lo mismo, son necesarios.

La relación de causalidad debe existir entre el gasto y la actividad productora de renta, no entre el gasto y el ingreso; dicha relación, entonces, no se predica del monto del gasto o de los términos de su incremento, sino del concepto material del servicio contratado.

El servicio prestado por PricewaterhouseCoopers Servicios Transnacionales S. A. tiene relación de causalidad con la actividad de la demandante, porque se destina a garantizar que ésta preste adecuadamente sus servicios.

En asunto similar entre las mismas partes, el a quo acogió las pretensiones de la actora mediante la sentencia del 9 de abril del 2008, aceptando la procedencia de la deducción por ajuste de honorarios derivados de un contrato de consultoría. En el mismo sentido se pronunció el Concepto DIAN No. 101033 del 30 de noviembre del 2006, con fundamento en los artículos 104 y 105 del Estatuto Tributario vigentes para la época de los hechos discutidos en el sub lite.

La sanción por inexactitud es inaplicable porque la demandante no ocultó información ni incurrió en ninguna maniobra fraudulenta. Lo que está en discusión es una apreciación interpretativa sobre la procedencia de la deducibilidad del gasto en el año 2004, cuando nació la obligación sujeta a condición suspensiva, o en los años 2002 y 2003, que sirvieron como punto de referencia para determinar dicha condición.

Por lo demás, la deducción declarada no es inexistente; la Administración la rechazó simplemente por haberse declarado en el año 2004, lo cual evidencia una discusión jurídica sobre el artículo 107 del Estatuto Tributario y el momento en que se realizó la deducción sujeta a condición.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante reiteró los argumentos de la demanda y del recurso de apelación.

En lo fundamental, la Administración de Impuestos insistió en las razones de oposición que expuso en su escrito de contestación.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Ministerio Público rindió concepto favorable a las pretensiones de la demanda, de acuerdo con lo siguiente:

El reajuste de los honorarios pagados por el contrato de asesoría técnica celebrado entre la demandante y PricewaterhouseCoopers Servicios Transnacionales S. A. sólo procedía en el momento de comprobarse la obtención de ingresos por \$75.000.000.000.

Esa condición sólo podía verificarse el 30 de abril del 2004, cuando culminó el plazo para obtener dichos ingresos. La Administración desconoció tal condición al rechazar el gasto por el pago del reajuste bajo el entendido de que la contribuyente lo declaró en el 2004, no obstante haberse generado en los años 2002 y 2003.

La obligación de pagar el reajuste por el cumplimiento de la meta de ingresos convenida también respalda la deducción de aquél en el año en que se causó y nació la obligación de pagarlo, conforme con el artículo 105 del Estatuto Tributario.

La razón del rechazo de la deducción desconoció que los ingresos de los años 2002 y 2003 sólo se tomaron para fijar el lapso dentro del cual la actora debía alcanzar el monto de ingresos que condicionada el reajuste.

De acuerdo con lo anterior, el Ministerio Público solicitó revocar la sentencia apelada y, en su lugar, acceder a las pretensiones de la demanda, excepto en lo relacionado con la condena en costas, porque de la actuación de la Administración no se desprende ninguna temeridad que las justifique.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se examina la legalidad de los actos administrativos por los cuales la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá modificó la declaración de impuesto sobre la renta y complementarios a cargo de la PricewaterhouseCoopers Ltda., por el año gravable 2004.

En los términos del recurso de apelación, corresponde analizar si para dicha vigencia fiscal la mencionada sociedad podía deducir el gasto en que incurrió por razón del reajuste de honorarios a favor de la empresa PricewaterhouseCoopers Servicios Transnacionales S. A., en virtud del "Otro sí No. 1" al contrato de asistencia técnica celebrado entre dichas partes el 1º de julio de 1999. Tal estudio se hará dentro del siguiente marco legal y conceptual:

DE LAS DEDUCCIONES FISCALES Y SUS PRESUPUESTOS

A la luz del artículo 26 del Estatuto Tributario, las deducciones fiscales son factor de depuración de la renta líquida gravable en cuanto se restan de ésta para obtener el valor de la renta bruta que, a su vez, resulta de descontar a los ingresos netos, los costos realizados e imputables a los mismos. Tales ingresos resultan de restar las devoluciones, rebajas y descuentos, del total de ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el periodo gravable, que sean susceptibles de incrementar el patrimonio neto al momento de percibirse, y que no se hayan exceptuado expresamente.

Como gastos autorizados legalmente y generados de manera forzosa en la actividad productora de renta, las deducciones se causan cuando nace la obligación de pagarlas, aunque no se haya efectivizado el pago, de modo que sólo pueden registrarse en la declaración de impuesto sobre la renta del año gravable en que se causan (E. T. art. 104).

Así mismo, el legislador distingue la realización de las deducciones cuando éstas se pagan efectivamente en dinero o en especie o cuando su exigibilidad termina por cualquier otro modo equivalente al pago¹, siendo por tanto necesario probar el pago efectivo, excepto en el caso de los contribuyentes que llevan su contabilidad por el sistema de causación, las cuales se entienden realizadas en el año en que se causan (art. 105 ibídem).

Para el reconocimiento fiscal de las deducciones, el Estatuto Tributario previó presupuestos esenciales, así como requisitos de fondo y de forma relacionados con la prueba de aquéllas que autoriza, pues, de paso sea anotar, en materia fiscal la libertad probatoria no es absoluta.

Los primeros - presupuestos sustanciales – se encuentran establecidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario, según el cual “son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de la 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 la ley.

Los segundos, operan en forma adicional y particular para las diferentes erogaciones que el ordenamiento permite deducir.

Las expensas necesarias corresponden a los gastos que se generan de manera forzosa en la actividad productora de renta, sin los cuales ésta no podría obtenerse. Se trata de gastos indispensables para producir o facilitar la generación de la renta aunque no sean permanentes sino esporádicos. Como lo exige la norma, lo esencial es que el gasto sea “normalmente acostumbrado en cada actividad”, o que ordinariamente tienen que realizar las sociedades para su normal funcionamiento, comercialización o financiación, no para su producción o fabricación²; tal premisa excluye por sí sola los gastos simplemente suntuarios, innecesarios o superfluos, o meramente útiles o convenientes³.

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.

En otros términos, la causalidad describe un vínculo inescindible entre la actividad productora de renta y el motivo de las expensas, de tal forma que para la generación de aquélla, tenga obligatoriamente que incurrirse en éstas.

EL CASO CONCRETO

¹ Ello indica que las deducciones incurridas por anticipado, sólo se deducen en el año o período gravable en que se causen

² Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 13 de octubre de 2005, Exp. 14122, C. P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié.

³ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 12 de mayo de 2005, Exp. 13614, C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz.

La apelante reclama la procedencia de la deducción correspondiente al valor del reajuste de los honorarios del contrato de asistencia técnica que suscribió con la sociedad Pricewaterhousecoopers Servicios Transnacionales Ltda., para la declaración de renta del año 2004, por cumplir los presupuestos sustanciales previstos en el artículo 107 del E. T., dado que dicho gasto dependía de una condición suspensiva que se cumplió en dicho año.

La Administración de Impuestos se opone a dicho beneficio fiscal por estimar que el gasto referido no cumple los presupuestos de deducibilidad relacionados con su oportunidad y realización, en cuanto se origina en servicios prestados durante los años 2002 y 2003, vigencias gravables anteriores a la declarada.

El acervo probatorio existente demuestra que:

- El 1º de julio de 1999 la sociedad Pricewaterhouse Ltda. suscribió contrato de asistencia técnica con la sociedad PricewaterhouseCoopers Servicios Transnacionales S. A. (fls. 73-80, c. 1) para establecer y regular *“la transmisión de la experiencia profesional, conocimientos y asistencia técnica que PRICEWATERHOUSE SERVICIOS TRANSNACIONALES S. A., de manera directa o a través de terceras firmas identificadas como Pricewaterhouse, se obliga a prestar a favor de PRICEWATERHOUSE 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 reconocidas como firmas miembro de la organización PriceWaterhouseCoopers en el mundo”*.
- Los servicios que en virtud de dicho acuerdo la contratista se obligó a prestar desde el exterior (Uruguay), comprenden conocimientos de asesoría empresarial desarrollados por sí mismos o con la colaboración de terceros, y transmisión de conocimientos o experiencias científicas y profesionales adquiridas a través del mundo por las firmas identificadas como Pricewaterhouse, en especial las que integran el área de América del Sur⁴.
- La cláusula cuarta del contrato en comentario acordó como contraprestación por la asistencia técnica prestada la suma de US\$66.000 mensuales, pagaderos dentro de los 5 últimos días hábiles de cada mes, y se acordó que las partes revisaran dicho monto por lo menos cada dos años o cuando lo estimaran pertinente (fl. 76, c. 1).
- Considerando que el primer periodo del ajuste se cumplía en el mes de junio del 2001, y que debido al impacto negativo de varios eventos en la economía colombiana Pricewaterhouse Ltda no estaba en condiciones de comprometerse con un ajuste para el periodo subsiguiente, los contratantes levantaron un acta aclaratoria al contrato de asistencia técnica, el 16 de mayo del 2001 (fls. 81-82, c. 1), en la cual acordaron:

⁴ Entre estos servicios se encuentran los principios involucrados en el enfoque de consultoría y auditoría de PricewaterhouseCoopers; las pautas generales sobre la aplicación de los principios de consultoría y auditoría según los estándares de de PricewaterhouseCoopers; las prácticas para la implantación del enfoque de consultoría y auditoría según los estándares de PricewaterhouseCoopers; las prácticas, procedimientos y formas de comunicación empleados en exámenes que se llevan a cabo en diversas localidades y que resulten aplicables a los trabajos locales como internacionales, según PricewaterhouseCoopers; las pautas y ayudas prácticas específicas para la conducción efectiva y eficiente de las consultorías y las auditorías en pequeñas empresas; los procedimientos de consultoría y auditoría aplicables en el medio de sistemas de información computarizada; las guías prácticas sobre técnicas analíticas disponibles y los procedimientos típicos a utilizarse; las guías para la utilización de los programas de computación diseñados como ayuda en los diversos aspectos de la consultoría ; asesoría en el desarrollo e implementación de productos de consultoría en seguridad informática; y las guías de planificación para industrias especializadas, que brinden pautas prácticas para la implantación del enfoque de consultoría y auditoría según Pricewaterhouse en estas áreas involucrando cuando menos Bancos e Instituciones Financieras y compañías del sector real entre otros.

- Por el periodo comprendido entre el 1º de julio del 2001 al 30 de junio del 2002 no se haría ningún ajuste.
- Por el periodo comprendido entre el 30 de junio del 2002 y el 30 de mayo del 2004, el ajuste consistiría en un monto global adicional a los honorarios actuales, que en ningún caso podría exceder la suma de \$US\$600.000, determinados con base en la información contable al cierre del primer cuatrimestre del 2004, siempre y cuando PriceWaterhouse Ltda. alcanzara un valor de Colp\$75.000.000.000 por ingresos operacionales acumulados entre el 1º de enero de 2002 y el 30 de abril de 2004. (numeral primero, No. 2, párrafo).

En términos del numeral segundo del acta, para verificar el cumplimiento de la condición anterior Pricewaterhouse Ltda. debía suministrar a PricewaterhouseCoopers Servicios Transnacionales S. A. toda la información contable necesaria, y previó que *“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”*.

- El 30 de mayo del 2004 se suscribió el *“Otro si No. 1 al contrato de asistencia técnica”* (fls. 84-85, c. 1), mediante el cual se modificó la cláusula cuarta del mencionado contrato en el siguiente sentido:

“PricewaterhouseCoopers Ltda. (antes Pricewaterhouse Ltda.) reconocerá a PricewaterCoopers Servicios Transnacionales Ltda. como contraprestación por la asistencia técnica prestada la suma de OCHENTA Y OCHO MIL dólares americanos (US\$88.000) mensuales. Esta suma será revisada cada dos (2) años o al momento en que las partes lo estimen conveniente.

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 entre el período comprendido entre junio 30/02 a junio 30/03 en la suma de DOSCIENTOS SESENTA Y CUATRO MIL DÓLARES (US\$264.000) y el período de junio 30/03 a mayo 30/04 en la suma de DOSCIENTOS CUARENTA Y DOS MIL DÓLARES (US\$242.000) 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.”

En proceso tramitado entre la sociedad PricewaterhouseCoopers Asesores Gerenciales Ltda (Nit. No. 8600466459-9) y la Administración de Impuestos, por asunto similar al que aquí se discute pero originado en un contrato de consultoría con servicios y precios diferentes, la Sala entendió que la circunstancia descrita en el párrafo del primer acuerdo que contiene el acta aclaratoria del 16 de mayo del 2001 es una verdadera condición suspensiva, cuyo cumplimiento generó la obligación de reajustar los honorarios contractuales.

De acuerdo con ello, precisó que la deducibilidad de la obligación sometida a condición debía contabilizarse en la vigencia en la cual se cumple dicha condición, es decir, en el año 2004, puntualizando que *“Al surgir 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 la de los años 2002 y 2003”⁵.

Así pues, como la obligación de pagar la erogación ocurrió en el año 2004 cuando se cumplió la condición, de acuerdo con los artículos 104 y 105 del E. T., la declaración de la deducción en ese año no violó la independencia de los periodos fiscales declarables (E. T. Art. 574), ni procedía la corrección de las declaraciones de los años 2002 y 2003, como lo sugiere la Administración.

De la misma manera, con criterio que resulta pertinente retomar en esta oportunidad, la Sala concluyó que el pago por reajuste de honorarios derivados de la suscripción del “*otro sí*” a los contratos de consultoría y asistencia técnica, cumplía los requisitos de necesidad y relación de causalidad con la actividad productora de renta y, por tanto, podía deducirse del impuesto a la renta, según la siguiente constatación adaptada a las particularidades del presente asunto:

a) sobre la necesidad: el gasto en mención es una erogación normal para producir y facilitar la generación de la renta, además de usual en la actividad comercial que desarrolla la demandante, pues el hecho de ser una empresa asociada a PricewaterhouseCoopers le impone mantener la calidad en sus servicios profesionales de acuerdo con los estándares propios de dicha firma internacional. El fin de la asistencia técnica contratada se identifica plenamente con la aptitud y el alto reconocimiento de los servicios que prestan todas las sociedades consultoras reconocidas como PricewaterhouseCoopers, de modo que con dicho servicio se fortalece la percepción de renta.

Concordante con lo anterior, la costumbre de pactar incrementos en los honorarios por servicios prestados sujetos a una condición, es una práctica mercantil usual en los contratos de asistencia técnica y de los negocios jurídicos en general, pues las formas y condiciones de remuneración emanan del principio de autonomía de la voluntad de las partes.

b) sobre la causalidad: según el certificado de existencia y representación legal obrante a folios 24 a 27 de este cuaderno, el objeto social de la actora es el de desarrollar la prestación de los servicios propios de los contadores y de las actividades relacionadas con la ciencia contable en general y en desarrollo de dicho objeto puede, entre otras facultades “D. Actuar como agente, asesor o representante de personas naturales o jurídicas nacionales o extranjeras, que se ocupen de actividades relacionadas con el objeto social de la empresa.”

El objeto social descrito permite identificar un vínculo causal entre el gasto derivado del reajuste de los honorarios por el cumplimiento de la condición suspensiva de alcanzar ingresos operacionales acumulados entre el 1º de enero del 2002 y el 30 de abril del 2004, y la actividad que le genera renta a la demandante, pues, sin duda alguna, la efectividad de la asistencia técnica amplía el reconocimiento de la firma en el mercado, su clientela y la percepción de ingresos gravables.

Así pues, aunque el reajuste de honorarios no constituye costo fiscal de los bienes o servicios por su adquisición o producción, es una expensa necesaria que se relaciona indirectamente con la obtención de ingresos.

⁵ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 10 de febrero del 2011, exp. 17177, C. P. Dr. William Giraldo Giraldo.

Bajo las anteriores premisas se desvirtúa la legalidad de los actos demandados, lo cual impone revocar la sentencia apelada para, en su lugar, anular los actos demandados y ordenar el correspondiente restablecimiento del derecho.

Por lo demás y de acuerdo con el artículo 171 del Código Contencioso Administrativo, desestima la Sala la condena en costas pretendida por la demandante, toda vez que no se advierte una conducta temeraria o abusiva de parte de la Administración de Impuestos, que haya implicado un desgaste innecesario para la jurisdicción y para la parte vencedora⁶, ni menos aún la carencia absoluta de fundamento razonable en la actuación administrativa enjuiciada.

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

1. **REVÓCASE** la sentencia del 22 de abril del 2010, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca dentro de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho de PRICEWATERHOSECOOPERS LTDA., contra LA DIAN.

En su lugar, **ANÚLANSE** la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642007000127 del 6 de diciembre del 2007 y la Resolución No. 3106620080000036 del 24 de septiembre del 2008.

A título de restablecimiento del derecho, se declare en firme la declaración de impuesto sobre la renta y complementarios No. 1401202073382 del 6 de julio del 2007, presentada por PricewaterhouseCoopers Ltda. para el año gravable 2004.

2. Reconócese personería a las abogadas María Cristina Arias Hernández, como apoderada de la DIAN, y Eliana Bernal Castro, como apoderada de la parte actora, en los términos de los poderes que aparecen en los folios 255 y 272 de este cuaderno.

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

⁶ El mismo criterio se encuentra en las sentencias de 18 de septiembre de 2003, exp. 13303, C. P. Juan Ángel Palacio Hincapié, 24 de mayo de 2007, exp. 15241, 19 de septiembre de 2007, exp. 15519, C. P. Dra. Ligia López Díaz, entre otras.

WILIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ