



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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., treinta (30) de mayo de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2019-00385-01(27172)
Demandante: SAP COLOMBIA SAS¹
Demandado: DIAN
Temas: Renta 2011. Debido proceso. Gastos operacionales de administración - amortización crédito mercantil. Requisitos artículo 107 y 142 del ET. Necesidad de la inversión

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 04 de agosto de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que negó las pretensiones de la demanda, sin condenar en costas².

ANTECEDENTES

Mediante oferta comercial irrevocable del 18 de diciembre de 2009, *SAP ANDINA Y DEL CARIBE CA, SUCURSAL COLOMBIA*³ (en adelante *SAP ANDINA*), ofertó la venta del establecimiento de comercio de su propiedad a *SAP COLOMBIA SAS* (En adelante *SAP COLOMBIA* o la demandante). La transacción se materializó el 31 de diciembre de 2009.

El 12 de abril de 2012, *SAP COLOMBIA SAS* presentó la declaración de renta del año gravable 2011, en la que registró un total saldo a favor de \$9.279.363.000, devuelto mediante Resolución 6282-1833 del 13 de diciembre de 2012. El 12 de diciembre de 2012 corrigió la declaración y fijó los gastos operacionales de administración en \$10.513.870.000, los gastos operacionales de ventas en \$44.869.996.000, la pérdida líquida del ejercicio en \$3.067.374.000, sin modificar el total saldo a favor de \$9.279.363.000.

Mediante Liquidación Oficial de Corrección del 10 de mayo de 2013, se mantuvieron los gastos operacionales de administración, los gastos operacionales de ventas, la pérdida líquida declarada y, se aumentó el total saldo a favor a \$11.146.922.000 -por incremento en las retenciones-. La diferencia de \$1.867.559.000 fue devuelta a la actora por la Resolución 6282-1194 del 3 de diciembre de 2013.

El 22 de diciembre de 2017, mediante la Liquidación Oficial de Revisión 312412017000103, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de

¹ La sociedad tiene por objeto principal el desarrollo, comercialización, licencia y soporte técnico de programas de computación (*software*) para el procesamiento de datos, así como a la prestación de servicios de todo tipo relacionados de computación.

² Índice 2 Samai

³ *SAP Andina y del caribe*, es una sociedad creada en Venezuela el 1.º de febrero de 1996, como filial de *SAP Aktiengesellschaft Systems, Applications, Products* en procesamiento de datos (En adelante *SAP AG*), cuyo objeto social era el desarrollo, comercialización, licencia y soporte técnico de programas informáticos (*software*), a cuyo fin estableció sucursales en **Colombia**, Perú y Puerto Rico.



Impuestos de Grandes Contribuyentes de la DIAN determinó los gastos operacionales de administración en \$4.652.101.000⁴, rechazó la pérdida líquida del ejercicio, impuso la sanción prevista en el artículo 647-1 ET de \$1.012.234.000⁵ y sanción por no enviar información por \$477.885.000⁶ y, fijó un total saldo a favor de \$9.656.803.000.

Contra la anterior liquidación se interpuso recurso de reconsideración, decidido por la Resolución 013256 del 27 de diciembre de 2018 de la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, en el sentido de confirmar el acto recurrido.

DEMANDA

SAP COLOMBIA SAS, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, solicito las siguientes declaraciones y condenas:

«1.1. Que se declaren nulos en su totalidad los siguientes actos administrativos por medio de los cuales la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2011 presentada por SAP:

(a) Liquidación Oficial de Revisión 31241201700103 del 22 de diciembre de 2017.

(b) Resolución por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración 013256 del 27 de diciembre de 2018.

1.2. En virtud de la declaratoria de nulidad de los actos administrativos anteriormente mencionados, a título de restablecimiento del derecho a favor de SAP, solicito al señor Magistrado declarar lo siguiente:

(a) Que los datos consignados en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2011 presentada por SAP son correctos;

(b) Declarar la firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2011;

(c) Que la sanción por no enviar información que impuso la DIAN a SAP en los actos administrativos demandados es improcedente;

(d) Que no son de cargo de SAP las costas en que haya incurrido la DIAN con relación a la actuación administrativa, ni las de este proceso.

1.3. Igualmente solicito al señor Magistrado se sirva condenar por las costas del proceso y agencias en derecho a la DIAN, según lo disponga en la sentencia».

Invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 29, 95 y 363 de la Constitución Política;
- Artículos 137 de la Ley 1437 de 2011 y,
- Artículos 107, 142 y 722 del Estatuto Tributario.

Como concepto de violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

⁴ Rechazó el gasto operacional por amortización del crédito mercantil de \$5.861.769.000.

⁵ Del 100 %.

⁶ Por el no envío de la información solicitada mediante requerimiento ordinario de información 3123820170000075 del 7 de marzo de 2017, correspondiente a los pasivos adquiridos por la compra del establecimiento de comercio de SAP ANDINA.



Los actos están viciados de nulidad por vulnerar las normas en que debían fundarse, al considerar extemporánea la ratificación de la agencia oficiosa en la respuesta al requerimiento especial, conforme a las normas del Código General del Proceso, cuando debió estudiarse a la luz del artículo 722 del Estatuto Tributario o, en su defecto, del artículo 77 de la Ley 1437 de 2011. Como no se estudió la respuesta al requerimiento especial presentada por el agente oficioso, cuya ratificación fue oportuna, se vulneró el debido proceso y el derecho de defensa.

Además, están falsamente motivados, porque se desconoció que la adquisición del establecimiento de comercio a *SAP ANDINA* cumplió el requisito de ser una «*inversión necesaria*», pues se demostró que la transacción incidió en los resultados de la compañía en el mercado colombiano aumentando los ingresos, acreditando las exigencias para la procedencia del crédito mercantil. Conforme a la jurisprudencia, el mayor valor pagado en la adquisición *-por el Good Will-* configura un crédito mercantil, pues contribuye a la generación de ingresos.

Por el objeto social de la compañía, la adquisición del establecimiento de comercio *-activos, pasivos y el Good Will de SAP ANDINA-*, permitió iniciar las actividades en Colombia con una cartera importante de clientes, contratos y participación en el mercado, cumpliendo el requisito de necesidad de la inversión previsto en el artículo 142 del Estatuto Tributario. Asimismo, se acreditaron los requisitos del artículo 107 *ib.*, esto es, causalidad, al generarse ingresos como consecuencia de la adquisición; necesidad, por acceder a los mercados, clientes y contratos y proporcionalidad, pues los gastos rechazados representan 3,49 % frente a los ingresos del año 2011.

A efectos de demostrar que la compra del establecimiento de comercio fue una inversión necesaria, se aportaron los contratos con los clientes que eran anteriormente de *SAP ANDINA*, y que generaron a *SAP COLOMBIA* ingresos de más de 1,6 billones de pesos en un lapso de 8 años, lo que justifica la inversión y el valor adicional pagado por concepto de crédito mercantil.

La Administración desconoció que *SAP COLOMBIA* adquirió un negocio en marcha, con clientes, contratos, reconocimiento en el mercado, conocimiento, servicios pendientes por prestar y posibilidad de explotar el negocio en Colombia y Ecuador, que además *SAP ANDINA* tenía el derecho de licenciar el software MySAP en Colombia y que la cesión de ese derecho tenía un costo, al tiempo que no se hubieran podido prorrogar los contratos con clientes como Ecopetrol, Bancolombia y Nacional de Chocolates, entre otros, si no se hubiera adquirido el establecimiento de comercio.

El precio de adquisición se fijó mediante un estudio técnico realizado por Deloitte, que la DIAN desconoció sin exponer razones de fondo, vulnerando el derecho al debido proceso.

No existe impedimento legal para que el crédito mercantil se genere por una operación entre vinculadas, siempre que se cumplan los requisitos legales; la tasación del precio de la operación es acorde al principio de plena competencia que obliga a las vinculadas económicas a pactar las operaciones en condiciones de mercado, como si se tratara de un tercero independiente, y la Administración erró al señalar que con los acuerdos de distribución de software la actora podía prestar servicios y acceder a las bases de datos de los clientes, pues ello no era posible, porque solo *SAP ANDINA* estaba facultada para comercializar los servicios y vender las licencias de propiedad de la



casa matriz *SAP AG*, de manera que se justificaba el negocio entre *SAP COLOMBIA* y *SAP ANDINA*, *so pena* de vulnerar el régimen de precios de transferencia.

La DIAN no valoró debidamente las pruebas que demuestran la necesidad de la inversión, consistentes en la información financiera que evidencia el incremento de los ingresos de la compañía, las ofertas mercantiles con los clientes que adquirió la demandante luego de la compra del establecimiento, que ayudaron a incrementar los ingresos. De igual forma, la Administración no tachó de falso el avalúo técnico que fijó el precio de la operación y desconoció que *SAP COLOMBIA* cumplió el principio de plena competencia y obtuvo mayor reconocimiento en el mercado colombiano.

La sanción por no informar debe levantarse porque, aunque la información solicitada mediante requerimiento ordinario no se entregó, la DIAN no probó la existencia de un daño o la obstaculización de la labor de fiscalización, ni cómo esa información era relevante en el proceso de fiscalización. La sanción se calculó de forma incorrecta, pues debía tasarse máximo en el 3 % por entregarse extemporáneamente con el recurso de reconsideración, y no en el 5 % como lo hizo la entidad. Además, la multa debía reducirse conforme al artículo 651 del ET, y atenuarse según el artículo 640 *ib.*

La sanción del artículo 647-1 del ET es improcedente, por ausencia del hecho sancionable, porque proceden los gastos por amortización del crédito mercantil. Los datos declarados son ciertos y la compañía no declaró información falsa o desfigurada con ánimo defraudatorio. En todo caso, la discusión sobre la procedencia del crédito mercantil implica la existencia de una diferencia de interpretación en cuanto el derecho aplicable y, al no configurarse lesividad, la sanción deviene improcedente.

OPOSICIÓN

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda así.

El artículo 722 del ET regula los requisitos del recurso de reconsideración, sin extender su contenido a otros actos. Las normas que regulan el requerimiento especial no determinan el término que tiene la contribuyente para ratificar la respuesta presentada por agente oficioso, ni tampoco la Ley 1437 de 2011, con lo cual, por remisión expresa del artículo 306 de esta última, se debe acudir al Código de Procedimiento Civil (*hoy Código General del Proceso*). En el entendido de que la contribuyente tenía 30 días hábiles -*art. 57 del CGP*- para ratificar la respuesta al requerimiento presentada por el agente oficioso, esto es hasta el 24 de agosto de 2017, la ratificación del 29 de agosto de ese año fue extemporánea, descartando la vulneración al debido proceso aludida.

Los actos no incurrieron en falsa motivación, pues se fundaron en normas contables y tributarias, en las circulares de la SuperSociedades y de la SuperFinanciera sobre activos intangibles y en los requisitos para su deducción. La adquisición del establecimiento de comercio no cumple el requisito de «*inversión necesaria*» del artículo 142 ET, pues *SAP ANDINA* y *SAP COLOMBIA SAS*, son filiales de la casa matriz *SAP AG*, quien es propietaria de las licencias de software que explotan las filiales, y porque la compra implicó adquirir más pasivos que activos, con lo cual carece de un valor patrimonial susceptible de considerarse una inversión. La compra del establecimiento de comercio de una sociedad perteneciente al mismo grupo empresarial denota la falta de necesidad y justificación para incurrir en el crédito mercantil.



En el periodo discutido la actora no obtuvo utilidades gravadas; por el contrario, presentó pérdida líquida del ejercicio, lo que evidencia que no se incrementó la renta de forma proporcional a la deducción, incumpliendo los requisitos del artículo 107 del ET. Del valor pagado por la adquisición del establecimiento, el monto asumido por pasivos no se enmarca en un concepto de *Good Will* o crédito mercantil, que le permita a la actora tener ventajas comerciales sobre sus competidores.

Conforme a las pruebas del expediente no se configuró un crédito mercantil susceptible de amortización, toda vez que la suma pagada no corresponde al mayor valor acreditado por el buen nombre, sino al monto de los pasivos de la vinculada, lo que demuestra el incumplimiento del artículo 142 del ET.

Se valoraron las pruebas aportadas, incluido el avalúo técnico por el cual se fijó el precio de adquisición y los contratos con clientes de *SAP ANDINA* que pasaron a *SAP COLOMBIA*, pero no desvirtuaron el rechazo de los gastos, por cuanto: *i)* el crédito mercantil no cumple los requisitos del artículo 142 ET pues no generó renta para su deducción como gasto operacional de administración; *ii)* *SAP ANDINA* no tenía en sus estados financieros intangibles susceptibles de ser transferidos y, *iii)* *SAP ANDINA* no era titular de los derechos de propiedad intelectual, ni del *Good Will* sobre la marca, que eran propiedad de la matriz, con lo cual no podía transferirlos y, además, *SAP COLOMBIA* tenía un contrato de distribución con la matriz *SAP AG*, propietaria de estos derechos, siendo innecesaria la inversión.

La sanción por no informar se ajustó a derecho y se afectó la labor de recaudo, porque la falta de envío de la información incide en las tareas de fiscalización, y en el control de los pasivos que contrajo la sociedad con otras compañías del mismo grupo (*SAP AG*, *SAP Chile*, *SAP Argentina*, *SAP Brasil* y *SAP Internacional*), como consecuencia de la adquisición del establecimiento comercial, sin que se requiera que la Administración demuestre que la conducta de la contribuyente fue dolosa o culposa. La información aportada con el recurso de reconsideración no fue la solicitada, con lo cual no se subsanó la conducta y tampoco se cumplieron los requisitos de los artículos 640 y 651 del ET para la atenuación y reducción de la multa.

La sanción por inexactitud procede, en tanto la actora incluyó en el renglón de gastos operacionales de administración el valor de un crédito mercantil que no cumple las condiciones de amortización previstas en el artículo 142 del ET, lo que condujo a un mayor saldo a favor por deducciones inexistentes. La interpretación de la sociedad no es razonable y obedece a un criterio personal carente de respaldo que, por demás, desconoce la normativa aplicable.

TRÁMITE PROCESAL DE PRIMERA INSTANCIA

Mediante providencias del 4 de marzo y del 22 de octubre de 2021, el *a quo* prescindió de las audiencias iniciales y de pruebas, tuvo como pruebas las allegadas con la demanda y su contestación, y dio traslado a las partes para alegar de conclusión. El litigio se concretó en establecer la legalidad de los actos administrativos acusados, a cuyo efecto se debía determinar si los gastos operacionales de administración rechazados eran procedentes y si las sanciones se ajustaron a derecho.



SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, negó las pretensiones de la demanda, sin condenar en costas, con fundamento en lo siguiente⁷:

La sociedad no demostró que la adquisición del establecimiento de comercio le generara rentabilidad, ni que cumpliera los requisitos del artículo 107 del ET y de la sentencia de unificación del Consejo de Estado. Aunque la actora afirma que incrementó sustancialmente sus ingresos operacionales, lo cierto es que no obtuvo renta líquida, ni utilidades gravadas; por el contrario, registró una pérdida líquida del ejercicio. No es relevante verificar el monto de los ingresos obtenidos, ya que la generación de ingresos por sí sola no es relevante para aceptar la deducción.

La inversión realizada no era necesaria, máxime cuando se evidencia que la adquisición fue en mayor medida de pasivos que de activos, y no es válido concluir que una sociedad que adquiere más pasivos obtenga mayores ingresos.

Procede la sanción por no informar, porque la actora no suministró la información solicitada, obstaculizando la labor de fiscalización y control de la Administración. Al no regularizarse la infracción, la sanción se liquidó en el 5 % de la información omitida.

La sanción por inexactitud no se levanta, en el entendido que la demandante incluyó en la declaración deducciones inexistentes, que derivaron en un mayor saldo a favor.

No procede la condena en costas por no haberse demostrado.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante**, solicitó revocar la decisión de primera instancia y, en su lugar, acoger las pretensiones de la demanda⁸, bajo los siguientes argumentos:

El Tribunal no se pronunció sobre la vulneración al debido proceso por falta de valoración de la respuesta al requerimiento especial, ante la presunta extemporaneidad de la ratificación de la agencia oficiosa. La norma que regula la agencia oficiosa en materia fiscal es el ET o, en su defecto, el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y no el Código General del Proceso.

La sentencia apelada incurrió en defectos sustantivo y procedimental, porque: *i)* no valoró las pruebas que demuestran que el crédito mercantil cumple los requisitos del artículo 107 del ET, e interpretó indebidamente la sentencia de unificación del Consejo de Estado y, *ii)* no estudió otros cargos formulados en la demanda -*indebida valoración probatoria de la DIAN e imposibilidad de sancionar por no enviar información en la liquidación de revisión, lo que debía hacerse en resolución independiente*⁹-.

En cuanto al defecto sustantivo, el *a quo* interpretó erróneamente los artículos 107, 142 y 143 del ET, así como la sentencia de unificación de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, pues el requisito de necesidad debe entenderse desde una óptica comercial, a tal punto que si el contribuyente no incurre en esos gastos no podría

⁷ Índice 2 Samai.

⁸ Índice 2 Samai.

⁹ Este argumento no se expuso en la demanda.



desarrollar su actividad productora. En el caso, la expensa no es un lujo, pues se encamina a satisfacer un objetivo económico con criterio comercial, que era quedarse con el mercado desarrollado por *SAP ANDINA*, y mantener el portafolio de clientes que ésta tenía, para no empezar operaciones en Colombia desde cero.

La sentencia de unificación señaló que el requisito de necesidad se cumple cuando el contribuyente hace inversiones que real o potencialmente le permitan desarrollar, mejorar o conservar su actividad generadora de renta, sin que el criterio comercial esté condicionado a la obtención de utilidades gravadas, como erradamente lo señaló el *a quo*, quien no puede contrariarla por ser de obligatorio cumplimiento.

El crédito mercantil no se determina por una resta de activos y pasivos como entendió el Tribunal, a cuyo efecto debía tenerse en cuenta el avalúo que elaboró un tercero independiente (*Deloitte*) y la documentación comprobatoria de precios de transferencia, así como el análisis de pérdidas y ganancias que demostraba que *SAP ANDINA* esperaba generar utilidades en los años siguientes a la venta.

Respecto del defecto procedimental, la sentencia apelada no valoró las pruebas que demuestran que la adquisición que dio origen al crédito mercantil fue con criterio comercial. Con la compra del establecimiento de comercio, *SAP COLOMBIA* potenció su negocio en el país y para probarlo se allegaron múltiples contratos con clientes colombianos (*entre ellos, Bancolombia, Nacional de Chocolates y Ecopetrol*) que anteriormente eran de *SAP ANDINA*. A partir de la operación, la contribuyente incrementó sus ingresos, lo que se acreditó con el reporte de los estados financieros que se registra en el portal de las SuperSociedades. Lo anterior, demuestra que la inversión era necesaria y cumplía los requisitos de los artículos 107 y 142 del ET. También configura defecto procedimental el hecho de que el juez de primera instancia no se pronunciara sobre el argumento de que la sanción por no informar no debe imponerse en la liquidación oficial, sino en resolución independiente¹⁰.

La sanción por no informar debe levantarse, pues no se siguió el procedimiento previsto en el artículo 638 del ET, que prevé la notificación de un pliego de cargos. Además, la DIAN no probó la causación de un daño que obstaculizara a labor de fiscalización y contaba con toda la información para adelantar dicha tarea; la información, si bien no se entregó, no era esencial para el desarrollo de las glosas de la DIAN y el *a quo* no se pronunció sobre la reducción y atenuación de la sanción de que tratan los artículos 651 y 640 del ET.

La sanción por disminución o rechazo de pérdidas no es procedente por ausencia de hecho sancionable, pues la información declarada es veraz, las deducciones cumplieron los requisitos legales y existe una diferencia de criterios en cuanto al derecho aplicable, conforme al precedente del Consejo de Estado¹¹.

TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA

La **demandada** no se pronunció y el **Ministerio Público** guardó silencio.

¹⁰ Este cargo no fue propuesto en la demanda, sino en alegatos de primera instancia.

¹¹ Sentencia del 11 de junio de 2020, exp. 21640, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez.



CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2011, presentada por *SAP COLOMBIA SAS*.

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante, en calidad de apelante única, se debe establecer si: *i)* se vulneró el debido proceso por no valorarse la respuesta al requerimiento especial; *ii)* los gastos operacionales de administración por amortización del crédito mercantil son procedentes y, *iii)* las sanciones por no informar y por inexactitud deben levantarse.

Vulneración al debido proceso por la no valoración de la respuesta al requerimiento especial. Reiteración de la jurisprudencia¹²

La actora señala que la falta de valoración de la respuesta al requerimiento especial presentada por agente oficioso viola el debido proceso y los derechos de defensa y contradicción.

La Sección ha precisado que no toda irregularidad conlleva vulneración al debido proceso, dado que «*solo las irregularidades graves, que impidan a los sujetos del procedimiento ejercer de forma efectiva sus derechos de defensa tienen la entidad suficiente para vulnerar dicha garantía y, por ende, solo estas vician de nulidad los actos de determinación oficial de tributos¹³*».

Si bien en la liquidación oficial la DIAN no tuvo en cuenta los argumentos de la respuesta al requerimiento especial, la sociedad tuvo la oportunidad de oponerse a las glosas de la DIAN, al interponer el recurso de reconsideración, en el cual expuso sus argumentos y presentó las pruebas que estimó convenientes, en ejercicio de sus derechos de defensa y de contradicción.

Así las cosas, al margen de que la ratificación de la agencia oficiosa fuera tempestiva o no y en línea con el precedente que se reitera, la no valoración del requerimiento especial por parte de la demandada es una circunstancia o irregularidad que no aparejó vulneración del debido proceso, pues¹⁴ «*la irregularidad cuestionada por la demandante careció de trascendencia suficiente para cercenar su derecho al debido proceso, comoquiera que tuvo la oportunidad para refutar cada uno de los argumentos que justificaron la liquidación oficial del tributo*». Se resalta.

Además, en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, la Administración señaló: «*No obstante, con el fin de garantizar el derecho de defensa y contradicción del contribuyente, en la presente actuación serán considerados los puntos de discusión de respuesta al requerimiento especial no contenidos en el recurso de reconsideración*».

En ese orden de ideas, con base en el criterio reiterado por la Sala, no se configuró la vulneración al debido proceso alegada, en el entendido que la contribuyente pudo ejercer su derecho de defensa, cuestionar las glosas de la Administración y aportar las

¹² Sentencia del 3 de junio de 2021, exp. 24940, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez. Reiterada en la sentencia del 16 de junio de 2022, exp. 25085, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto y en la sentencia del 01 de septiembre de 2022, exp. 25715, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez.

¹³ Sentencia del 3 de junio de 2021, exp. 24940, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez, que reiteró las sentencias del 16 de octubre de 2014, exp. 19611, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; del 14 de abril de 2016, exp. 19139, CP. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; del 15 de septiembre del 2017, exp., 20800; del 25 de octubre de 2017, exp. 20499, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto en ambas; de 25 de noviembre de 2017, exp. 22065, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez, entre otras.

¹⁴ Sentencia del 3 de junio de 2021, exp. 24940, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez. Reiterada en la sentencia del 16 de junio de 2022, exp. 25085, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.



pruebas que consideró pertinentes con ocasión del recurso de reconsideración, lo que a la postre la facultó para cuestionar la legalidad de los actos de determinación con la interposición de la demanda. No prospera el cargo.

Crédito mercantil en la adquisición de un establecimiento de comercio

La actora reclama que el crédito mercantil¹⁵ cumple el requisito de necesidad previsto en los artículos 107 y 142 del ET, pues incide en la actividad productora de renta, aspecto suficientemente acreditado en el expediente. Para la DIAN, dicha inversión no era necesaria, entre otras razones, porque mediante el acuerdo suscrito con la casa matriz (SAP AG), la demandante podía acceder a clientes, bases de datos y software, sin necesidad de comprar el establecimiento de comercio de su vinculada económica SAP ANDINA. El Tribunal concluyó en la sentencia apelada que el crédito mercantil no se configuró y procedía el rechazo de los gastos por amortización, en tanto la sociedad no obtuvo utilidad gravada en el periodo, sino una pérdida fiscal.

La discusión sobre la inversión y la procedencia de los gastos por amortización del crédito mercantil se circunscribe al cumplimiento del requisito de necesidad previsto en el artículo 107 del ET, en concordancia con el 142 *ib.*, con lo cual, el análisis de la Sala se contraerá a este aspecto.

La Sección precisó en la sentencia que unificó la jurisprudencia sobre el entendimiento y alcance del artículo 107 del ET¹⁶ que, para el periodo discutido, nada preveía el ordenamiento en cuanto al tratamiento fiscal del crédito mercantil pagado en la adquisición de acciones, cuotas o partes de interés social, lo cual solo ocurrió con la expedición de las Leyes 1607 de 2012 (*al adicionar el artículo 143-1 del ET*) y 1819 de 2016 (*al modificar los artículos 74 y 143 del ET*). De manera que las consecuencias tributarias de ese hecho económico eran dictadas por los entonces vigentes artículos 142 y 143 del ET, que establecían, en su orden, lo siguiente:

«Artículo 142. Deducción por amortización de inversiones. Son deducibles, en la proporción que se indica en el artículo siguiente, las inversiones necesarias realizadas para los fines del negocio o actividad, si no lo fueran de acuerdo con otros artículos de este capítulo y distintas de las inversiones en terrenos.

Se entiende por inversiones necesarias amortizables por este sistema, los desembolsos efectuados o causados para los fines del negocio o actividad susceptibles de demérito y que, de acuerdo con la técnica contable, deban registrarse como activos, para su amortización en más de un año o período gravable; o tratarse como diferidos, ya fueren gastos preliminares de instalación u organización o de desarrollo; o costos de adquisición o explotación de minas y de exploración y explotación de yacimientos petrolíferos o de gas y otros productos naturales.

Artículo 143. Modificado L. 223/1995, art. 91. Término para la amortización de inversiones. Las inversiones a que se refiere el artículo precedente pueden amortizarse en un término no inferior a cinco (5) años, salvo que se demuestre que, por la naturaleza o duración del negocio, la amortización debe hacerse en un plazo inferior. En el año o periodo gravable en que se termine el negocio o actividad, pueden hacerse los ajustes pertinentes, a fin de amortizar la totalidad de la inversión (...). Se resalta.

¹⁵ Tasado en \$58.617.688.000.

¹⁶ Sentencia del 26 de noviembre de 2020, 2020CE-SUJ-4-005, exp. 21329, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez.



En sentencia del 10 de marzo de 2022¹⁷, que se reitera en esta oportunidad, la Sección precisó que las anteriores disposiciones regulaban el tratamiento fiscal aplicable a la amortización de inversiones para fines del negocio. En el primer artículo (*art. 142 del ET*), se definió el concepto de inversión amortizable y se aclaró que, para que esas erogaciones sean deducibles de acuerdo con la técnica contable, «*deben registrarse como activos para ser amortizados en más de un año, o tratarse como diferidos¹⁸*», sin que se le adjudique a la normativa contable la regulación sobre la amortización que, para efectos fiscales, se señalaba en el artículo 143 del ET.

En efecto, el artículo 143 *ib.*, en la redacción vigente para el periodo discutido, contiene en forma independiente los requisitos para la amortización de cada una de las situaciones allí expuestas. Es así como en el inciso primero refiere a las inversiones descritas en el artículo 142 del ET, como lo es el crédito mercantil, las cuales «*pueden amortizarse en un término no inferior a cinco (5) años, salvo que se demuestre que, por la naturaleza o duración del negocio, la amortización deba hacerse en un plazo inferior*».

Ahora bien, en cuanto a la aplicación del artículo 107 del ET la Sección, en la sentencia que unificó la jurisprudencia sobre el entendimiento y alcance de esa norma¹⁹, precisó que «*el crédito mercantil pagado en la adquisición de acciones, cuotas o partes de interés social es amortizable fiscalmente, bajo el cumplimiento de los requisitos exigidos en los artículos 107, 142 y 143 del ET y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 177-1 [ib.]*». Se resalta.

Es decir que, para la procedencia de la deducción por amortización del crédito mercantil, no solo se debe verificar el cumplimiento de los requisitos previstos en los artículos 142 y 143 del ET, sino también los del artículo 107 *ib.*, de los cuales la DIAN solo objetó el de necesidad respecto de la inversión que dio lugar al crédito mercantil.

La sentencia indicó que «*el artículo 142 del ET, en la versión de entonces, no condicionó la amortización del crédito mercantil a la percepción de dividendos gravados respecto de la entidad adquirida, utilidad gravable o renta líquida ordinaria por parte de la compañía adquirente; sin perjuicio de que “las inversiones necesarias realizadas para los fines del negocio o actividad”, de que trata el artículo 142 ibidem, teleológicamente propendan por conservar, proteger o aumentar la capacidad productora de renta. Tampoco estima la Sala que la inversión en el crédito mercantil sea calificada por el mencionado artículo 142 como un costo y, por ende, solo pueda disminuir los ingresos a los que se imputa (artículos 26 y 89 del ET), pues la amortización fiscal del crédito mercantil corresponde a una deducción que se detrae de la renta bruta del contribuyente. [...] La relación de causalidad de la expensa con la actividad productora de renta (107 del ET) y el carácter de “inversión necesaria para los fines del negocio o actividad” (142 del ET), como los otros requisitos que se derivan de aquellas normas [artículos 107, 142 y 143 del ET], no condicionan la procedencia de la deducción por amortización del crédito mercantil a la percepción de dividendos gravados por parte de la controlante. La admisibilidad de esa deducción encuentra fundamento en la vinculación de un intangible a la actividad económica desarrollada por el sujeto pasivo, previendo razonablemente que el mismo contribuya a la generación de renta*». Se resalta.

En consecuencia, se reitera que, «*como la deducibilidad de la amortización del crédito mercantil no está supeditada a que la inversión produzca dividendos o utilidades gravadas durante el periodo imponible en que dicho concepto aminore la base gravable del impuesto sobre la renta, bastará acreditar que la erogación contribuyó, directa o indirectamente, al desarrollo, conservación o aumento de la actividad productora de renta de la compañía, es decir a la obtención de ingresos o, en su defecto, a facilitar su generación, de modo que no resulte indispensable probar una correlación entre expensas incurridas y rentas generadas²⁰*». Se resalta.

¹⁷ Exp. 24695, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto, que reiteró la sentencia del 19 de agosto de 2010, exp. 17010, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia.

¹⁸ Aspecto no discutido en el *sub lite*.

¹⁹ Sentencia del 26 de noviembre de 2020, 2020CE-SUJ-4-005, exp. 21329, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez.

²⁰ Sentencia del 10 de marzo de 2022, exp. 24695, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.



Esto descarta el fundamento del *a quo* para aceptar el rechazo de los gastos por amortización del crédito mercantil, según el cual la actora no obtuvo utilidad gravada en el periodo, sino una pérdida fiscal, lo que no es de recibo por la Sala, pues como se estableció en la sentencia de unificación, la procedencia del gasto no está condicionada a la obtención de utilidades gravadas.

Ahora bien, a efectos de determinar si la operación de adquisición del establecimiento del comercio cumple los requisitos para ser considerado un crédito mercantil, se evidencian en el expediente las siguientes pruebas y actuaciones:

- Oferta comercial para la venta de establecimiento de comercio presentada por el representante legal de SAP ANDINA a SAP COLOMBIA, por DIECISIETE MILLONES OCHOCIENTOS NOVENTA Y NUEVE MIL NOVECIENTOS SESENTA Y CINCO DOLARES (USD \$17.899.965), que incluyó los activos y pasivos asumidos. En el artículo V, numeral 5.2. pactaron: «SAP Andina expresamente reconoce que SAP SAS está adquiriendo los activos, incluidos los activos intangibles, con el fin de adelantar, expandir y mejorar de manera exitosa el negocio en Colombia. Adicionalmente la Superintendencia de Industria y Comercio, en concepto previo, autorizó y no objetó esta operación²¹».
- Avalúo técnico elaborado por Deloitte, en el que se estableció el valor de mercado de SAP ANDINA, Sucursal Colombia, en USD \$18,9 millones.
- Factura de compraventa 17763 del 31 de diciembre de 2009, por USD \$17.899.965, por la venta del establecimiento de comercio de SAP ANDINA a SAP COLOMBIA.
- Estados financieros de SAP ANDINA de los años 2008 y 2009, (*Estado de resultados*) que dan cuenta que en el último año (2009) la compañía obtuvo utilidades por \$53.057.054.000, entre otras operaciones, producto de la venta del establecimiento de comercio a SAP COLOMBIA.
- Copia del Anexo 5 a la orden de compra 515473 del 17 de diciembre de 2004, que forma parte del contrato suscrito el 14 de septiembre de 2002, entre SAP ANDINA y Ecopetrol SA, para el licenciamiento del software *mySAP.com Estándar mySAP Suite*, por USD \$1.036.425.
- Copia del contrato 5226547 suscrito el 24 de diciembre de 2015, entre Ecopetrol y SAP COLOMBIA para el licenciamiento de Software por USD \$2.027.597,13, que a juicio del accionante permiten demostrar que anteriores clientes de SAP ANDINA siguen siendo clientes de SAP COLOMBIA.
- Copia de la oferta mercantil y sus anexos para el licenciamiento del uso del software SAP, suscrito el 3 de septiembre de 2007, entre SAP ANDINA Y Bancolombia por USD \$3.839.589,81. A su vez, copia del Anexo G, del 16 de diciembre de 2011, (*extensión a la oferta mercantil del 3 de septiembre de 2007*) entre SAP COLOMBIA SAS Y Bancolombia, que da cuenta que la demandante continuó prestando los servicios al anterior cliente de SAP ANDINA.
- Copia del anexo F del 30 de marzo de 2011, extensión a la oferta mercantil del 3 de septiembre de 2007 entre SAP COLOMBIA SAS y Bancolombia, que da cuenta que la demandante continuó prestando los servicios al anterior cliente de SAP ANDINA.
- Copia de la oferta de licenciamiento de uso del software SAP presentada el 19 de septiembre de 2006, por SAP ANDINA a Servicios Nacional de Chocolates SA (*hoy NUTRESA SAS*), por USD \$2.400.000, extendido mediante apéndice 18, el 15 de junio de 2012, firmado por SAP COLOMBIA SAS.
- Reporte de estados financieros de SAP COLOMBIA SAS ante la Superintendencia de Sociedades, donde se evidencia que, a partir del periodo gravable siguiente a la adquisición, los ingresos de la compañía se incrementaron:

²¹ Fl. 13 a 26 ca.



Cuenta	2010	2011	2012	2013
	PRESENTE EJERCICIO (MILES DE PESOS \$)	PRESENTE EJERCICIO (MILES DE PESOS \$)	PRESENTE EJERCICIO (MILES DE PESOS \$)	PRESENTE EJERCICIO (MILES DE PESOS \$)
41 INGRESOS OPERACIONALES (ANEXO 1)	\$149.259,498	\$167.734,718	\$217.947,340	\$326.165,933
61 MENOS: COSTO DE VENTAS Y DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS (ANEXO 2)	\$98.257,662	\$115.402,894	\$141.963,797	\$234.569,815
UTILIDAD BRUTA	\$51.001,836	\$52.331,824	\$75.983,543	\$91.596,118
51 MENOS: GASTOS OPERACIONALES DE ADMINISTRACIÓN (ANEXO 3)	\$11.577,295	\$11.352,225	\$13.054,605	\$13.876,829
52 MENOS: GASTOS OPERACIONALES DE VENTAS (ANEXO 3)	\$45.162,255	\$49.760,960	\$62.654,150	\$74.261,336
UTILIDAD OPERACIONAL	(\$5.737,714)	(\$8.781,361)	\$274,788	\$3.457,959
42 MAS: INGRESOS NO OPERACIONALES (ANEXO 5)	\$12.655,085	\$12.264,325	\$11.925,710	\$11.424,830
53 MENOS: GASTOS NO OPERACIONALES (ANEXO 5)	\$13.070,217	\$27.583,526	\$15.938,978	\$29.634,995
UTILIDAD ANTES DE IMPUESTOS	(\$6.152,846)	(\$24.100,562)	(\$3.738,480)	(\$14.752,212)
54 MENOS: IMPUESTO DE RENTA Y COMPLEMENTARIOS				\$321,974
59 GANANCIAS Y PERDIDAS	(\$6.152,846)	(\$24.100,562)	(\$3.738,480)	(\$15.074,186)

- Copia de la documentación comprobatoria de precios de transferencia del año 2010, sobre las operaciones realizadas por SAP COLOMBIA SAS con sus vinculadas en el exterior, elaborada por PricewaterhouseCoopers.
- Copia de la documentación comprobatoria de precios de transferencia del año gravable 2009, de las operaciones entre SAP ANDINA -Sucursal Colombia- con las sus vinculadas en el exterior, hecha por PricewaterhouseCoopers.
- Comunicación a clientes firmada por los representantes legales de SAP ANDINA y SAP COLOMBIA, donde se informa que «*todos los contratos suscritos entre SAP Andina y del Caribe, C.A, sucursal en Colombia, serán cedidos a la empresa relacionada SAP Colombia SAS, identificada con NIT No. 900.320.612-5; por tanto, solicitamos de la manera más atenta procedan a cambiar la información en su registro de proveedores para reflejar el cambio*».

De las pruebas señaladas se advierte que la adquisición del establecimiento del comercio perteneciente a SAP ANDINA, cumplió los requisitos establecidos en el artículo 142 del ET para ser considerado un crédito mercantil, susceptible de amortización, en los términos del artículo 143 *ib*.

Se considera que el mayor valor pagado por concepto de adquisición del establecimiento de comercio -*\$58.617.688.000²²*-, se enmarca en la definición de un activo intangible o crédito mercantil, dada por el Decreto 2650 de 1993, así: «*Art. 15. [...] 1. ACTIVO [...] 1605 CRÉDITO MERCANTIL. DESCRIPCIÓN. Registra el valor adicional pagado en la compra de un ente económico activo, sobre el valor en libros o sobre el valor calculado o convenido de todos los activos netos comprados, por reconocimiento de atributos especiales tales como el buen nombre, personal idóneo, reputación de crédito privilegiado, prestigio por vender mejores productos y servicios y localización favorable*».

Conforme al criterio de la Sección, el crédito mercantil consiste en «*la reputación de que gozan algunas empresas, lo cual les permite tener ciertas ventajas comerciales sobre sus competidores, en términos financieros se entiende como el valor actual de las futuras actividades en exceso de las ganancias o sea mayores utilidades en promedio de establecimientos de la misma clase, no sólo por el buen trato a los clientes, sino por otros factores intangibles como ubicación, entregas oportunas, servicios, calidad y garantía de los productos²³*»

La actora argumentó, a lo largo del proceso, que la adquisición permitió acceder a un mercado que había consolidado SAP ANDINA, cuya relevancia consistió en que el inicio de las actividades de la demandante en Colombia no fuera desde cero, sino partir de una base de clientes consolidada, lo cual acreditó con las extensiones de contrato celebradas con entidades como Bancolombia, Nutresa, Ecopetrol, entre otros. Adicionalmente, con la demanda aportó un listado de más de ciento veintisiete clientes, de SAP ANDINA y pasaron a SAP COLOMBIA, durante los años 2010 a 2017, con ventas superiores a 1,6 billones de pesos, aspecto no cuestionado, ni desvirtuado por la DIAN,

²² Adicional al monto pagado por la adquisición del establecimiento de comercio de \$36.591.645.000, se pagó por concepto de intangible la suma de \$58.617.688.000. Dicha cifra fue reportada como un ingreso por SAP ANDINA, y llevada al activo por SAP COLOMBIA SAS.

²³ Sentencia del 26 de enero de 2009, exp. 16724, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia, reiterada en la sentencia del 7 de abril de 2022, exp. 24868, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



lo que justificó la necesidad de la inversión y la configuración del crédito mercantil.

En efecto, el artículo 142 del ET, en la versión vigente, señalaba que eran deducibles las inversiones necesarias realizadas **para los fines del negocio**, aspecto plenamente acreditado, pues la adquisición del establecimiento de comercio de propiedad de SAP ANDINA, Sucursal Colombia, incidió en la prestación de los servicios previstos en el objeto social de la compañía demandante, que corresponden a la comercialización, licenciamiento y servicio técnico de programas de computación «software» empresariales.

Además, la actora probó, a lo largo del proceso, que la inversión tuvo una real incidencia en su actividad productora de renta pues, de conformidad con la información financiera (*estados de resultados*) de los años 2010 a 2013, los ingresos de la compañía tuvieron un aumento significativo. De igual forma, como se precisó líneas atrás, el hecho de que la compañía tuviera pérdidas fiscales en el periodo discutido no es razón para desconocer la inversión, pues la amortización del crédito mercantil no está atada a la obtención de utilidades gravadas²⁴. Por lo demás, aunque no se discute si con ocasión de la compra la actora adquirió el control sobre SAP Andina, tal situación de control se configura tanto en la adquisición de acciones, como en la compra del establecimiento de comercio o unidad de negocio, como ocurre en este caso.

Así las cosas, se reitera el criterio de la Sección en cuanto a que las expensas necesarias *-en este caso la amortización del crédito mercantil-*, «son aquellas que realiza razonablemente un contribuyente en una situación de mercado y que, real o potencialmente, permiten desarrollar, conservar o mejorar la actividad generadora de renta²⁵». En el presente caso, se evidenció un incremento en los ingresos, por lo que es claro que la adquisición del crédito mercantil tuvo como fin mejorar la actividad generadora de renta. A esto se suma que la misma Administración reconoce la generación de ingresos, acorde con lo reportado en los estados financieros, pero concluye que, al existir pérdidas fiscales, la amortización era improcedente, contrariando el precedente de unificación de esta Corporación sobre la materia.

Por último, no es de recibo que la DIAN fundara su rechazo en que SAP ANDINA no tenía la propiedad intelectual de los software que licenciaba, dado que estos eran propiedad SAP AG *-casa matriz-*, y que esto impedía la configuración de un *Good Will*, pues, aunque es cierto que la propiedad pertenecía a la matriz, los servicios de SAP ANDINA los prestaba a nombre propio, como un ente económico individualmente considerado, y las obligaciones de los contratos recaían sobre esta última, sin que la existencia de vinculación económica con la casa matriz alterara esta circunstancia.

En ese orden, no le asiste razón a la Administración, por cuanto la participación en el mercado colombiano había sido lograda por SAP ANDINA, lo cual quedó consignado en el avalúo elaborado por la firma *Deloitte*, previo a la venta, *-que no fue desvirtuado por la DIAN-*, al señalar que «[...] la empresa ya tiene una participación del 40 % en el mercado nacional de la PYME [...] también indica que SAP tiene 57% de participación en el mercado de las soluciones ERP de Colombia, una cifra que es cuatro veces mayor que la cantidad de su competidor más cercano».

De manera que está demostrada la configuración del crédito mercantil, por el *Good Will*

²⁴ Ver sentencia de unificación jurisprudencial del 26 de noviembre de 2020, exp. 21329 2020CE-SUJ-4-005 C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

²⁵ Ib. nota 23.



construido por *SAP ANDINA* en el mercado nacional respecto de los servicios prestados en Colombia, lo cual, para efectos tributarios, es independiente de la vinculación económica y del hecho que la propiedad del *software* fuera de la casa matriz. Adicional a ello, se considera que la participación de *SAP ANDINA* en el mercado colombiano, con una lista de clientes fijos y reconocimiento por el servicio prestado, era un intangible que no se trasladaría a *SAP COLOMBIA SAS* con un simple acuerdo de distribución, al tiempo que, la versión vigente en la época de los hechos del artículo 143 ET, no prohibía la configuración del crédito mercantil cuando la transacción se realizara entre dos vinculadas económicas. Las anteriores razones son suficientes para reconocer la existencia del referido crédito mercantil, y la procedencia de los gastos por amortización.

En virtud del análisis precedente y como no se discute el cumplimiento de los demás requisitos normativos para la amortización del crédito mercantil en el año gravable, se encuentra probada la procedencia de dicha deducción, por lo que prospera el cargo de apelación y la Sala se releva de estudiar los demás argumentos expuestos en el recurso de alzada.

Sanción por no informar. Favorabilidad

Resta pronunciarse sobre la sanción por no informar impuesta en los actos demandados, aspecto sobre el cual la demandante trajo un argumento nuevo en la apelación, no expuesto en la demanda, sobre la falta de expedición de un pliego de cargos y la improcedencia de la sanción por informar en la liquidación de revisión.

Este cargo no será objeto de pronunciamiento pues, como lo ha sostenido esta Sección²⁶ «[...] por virtud del artículo 282 del CGP (Código General del Proceso, Ley 1564 de 2012), la Sala tiene vedado emitir un pronunciamiento sobre el particular, toda vez que se trata de un cargo novedoso que no fue planteado en las oportunidades procesales pertinentes (i.e. demanda, adición y corrección de demanda)» y que «la competencia del juez de segunda instancia se restringe a los aspectos formulados en la apelación; que a su vez, deben ser consonantes con lo planteado en la demanda y su contestación²⁷», en garantía del debido proceso y, los derechos de defensa y contradicción de la DIAN.

Ahora bien, se observa que la sanción por no informar se impuso porque no se envió la información solicitada mediante Requerimiento Ordinario 3123820170000075 del 7 de marzo de 2017. La actora acepta no haber enviado la información requerida, pero alega que su conducta no afectó la labor de fiscalización de la DIAN. Frente a esto, se advierte que la información solicitada, correspondiente a los pasivos que tenía la actora con sus vinculadas económicas, afecta la facultad de fiscalización al impedir la adecuada estimación de las obligaciones de la actora y obstaculiza el cruce de información de esos pasivos, que deberían ser reportados como activos por los terceros de quienes no suministró la información. Procede la sanción por no informar.

De otro lado, tampoco se configuran los requisitos para acceder a la reducción de la sanción prevista en el artículo 651 del ET, comoquiera que no se aceptó la infracción, ni se pagó la sanción reducida, y tampoco se acreditaron los requisitos para la atenuación de la sanción de que trata el artículo 640 *ib.*, pues no se subsanó la infracción «de conformidad con lo establecido en el tipo sancionatorio correspondiente», ya que la

²⁶ Ver sentencia del 9 de septiembre de 2021, exp. 23995, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez.

²⁷ Sentencia del 6 de mayo de 2021, exp. 23904, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



información aportada con el recurso de reconsideración no fue la solicitada, ni tampoco aceptó la sanción (del 5 %) propuesta por la Administración, al afirmar que se trata de una sanción por extemporaneidad en el envío de la información.

No obstante, la sanción por no informar consagrada en el literal a) del artículo 651 del ET²⁸, que fue impuesta en los actos acusados, fue modificada por el artículo 80 de la Ley 2277 de 2022²⁹, la cual fijó una más favorable, al disminuirla de hasta el 5 % al 1 % de la información suministrada extemporáneamente, limitándola a 7.500 UVT.

Así, en desarrollo del artículo 29 de la Constitución Política, el párrafo 5 del artículo 640 del Estatuto Tributario, estableció que «*el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior*». Por lo anterior, se reliquidará la sanción por no informar impuesta, así:

Reliquidación sanción por no informar	
Base información omitida ³⁰	\$53.264.855.147
Art. 651 ET (vigente)	
Sanción 5 % (limitada a 15000 UVT)	\$477.885.000
Art. 651 ET (Ley 2277/2022)	
Sanción 1 % (limitada a 7500 UVT)	\$238.943.000

Sanción por rechazo o disminución de pérdidas.

Comoquiera que la deducción rechazada es procedente, la pérdida declarada se ajustó a derecho, con lo cual, la sanción perdió su fundamento. En consecuencia, la actora no está obligada a pagar sanción prevista en el artículo 647-1 del ET.

Por lo anterior, al mantenerse la sanción por no informar *-en un monto menor por favorabilidad-*, rubro que incidió en el saldo a favor a cargo de la actora, corresponde hacer la respectiva liquidación del impuesto, así:

CONCEPTO	LOC	LOR	CE
TOTAL INGRESOS NETOS	\$ 180.101.469.000	\$ 180.101.469.000	\$ 180.101.469.000
COSTOS DE VENTA	\$ 115.402.894.000	\$ 115.402.894.000	\$ 115.402.894.000
OTROS COSTOS	\$ 102.426.000	\$ 102.426.000	\$ 102.426.000
TOTAL COSTOS	\$ 115.505.320.000	\$ 115.505.320.000	\$ 115.505.320.000
GASTOS OPERACIONALES DE ADMINISTRACIÓN	\$ 10.513.870.000	\$ 4.652.101.000	\$ 10.513.870.000
GASTOS OPERACIONALES DE VENTAS	\$ 44.869.996.000	\$ 44.869.996.000	\$ 44.869.996.000

²⁸ E.T. «Artículo 651. Sanción por no enviar información o enviarla con errores. Las personas y entidades obligadas a suministrar información tributaria así como aquellas a quienes se les haya solicitado informaciones o pruebas, que no la suministren, que no la suministren dentro del plazo establecido para ello o cuyo contenido presente errores o no corresponda a lo solicitado, incurrirán en la siguiente sanción: a) Una multa hasta de 15.000 UVT, la cual será fijada teniendo en cuenta los siguientes criterios: **Hasta del 5% de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida, se suministró en forma errónea o se hizo en forma extemporánea. [...]**». Se resalta.

²⁹ «ARTÍCULO 80. Modifíquese el artículo 651 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

ARTÍCULO 651. SANCIÓN POR NO ENVIAR INFORMACIÓN O ENVIARLA CON ERRORES. Las personas y entidades obligadas a suministrar información tributaria así como aquellas a quienes se les haya solicitado informaciones o pruebas, que no la suministren, que no la suministren dentro del plazo establecido para ello o cuyo contenido presente errores o no corresponda a lo solicitado, incurrirán en la siguiente sanción:

1.-Una multa que no supere siete mil quinientas (7.500) UVT, la cual será fijada teniendo en cuenta los siguientes criterios.

a) El uno por ciento (1%) de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida;

b) El cero coma siete por ciento (0,7%) de las sumas respecto de las cuales se suministró en forma errónea;

c) El cero coma cinco por ciento (0,5%) de las sumas respecto de las cuales se suministró de forma extemporánea,

d) Cuando no sea posible establecer la base para tasar la sanción o la información no tuviere cuantía, la sanción será de cero coma cinco (0,5) UVT por cada dato no suministrado o incorrecto la cual no podrá exceder siete mil quinientas (7.500) UVT [...].»

³⁰ Monto no cuestionado en la apelación.



DEDUCCIÓN INVERSIONES EN ACTIVOS FIJOS	\$ 0	\$ 0	\$ 0
OTRAS DEDUCCIONES	\$ 12.279.657.000	\$ 12.279.657.000	\$ 12.279.657.000
TOTAL DEDUCCIONES	\$ 67.663.523.000	\$ 61.801.754.000	\$ 67.663.523.000
RENDA LIQUIDA DEL EJERCICIO	\$ 0	\$ 2.794.395.000	\$ 0
O PÉRDIDA LÍQUIDA	\$ 3.067.374.000	\$ 0	\$ 3.067.374.000
COMPENSACIONES	\$ 0	\$ 0	\$ 0
RENDA LIQUIDA	\$ 0	\$ 2.794.395.000	\$ 0
RENDA PRESUNTIVA	\$ 3.307.836.000	\$ 3.307.836.000	\$ 3.307.836.000
TOTAL RENTAS EXENTAS	\$ 3.307.836.000	\$ 3.307.836.000	\$ 3.307.836.000
RENTAS GRAVABLES	\$ 0	\$ 0	\$ 0
RENDA LIQUIDA GRAVABLE	\$ 0	\$ 0	\$ 0
INGRESOS POR GANANCIAS OCASIONALES	\$ 0	\$ 0	\$ 0
COSTOS Y DEDUCCIONES POR GANANCIAS OCASIONALES	\$ 0	\$ 0	\$ 0
GANANCIAS OCASIONALES NO GRAVADAS Y EXENTAS	\$ 0	\$ 0	\$ 0
GANANCIA OCASIONAL GRAVABLE	\$ 0	\$ 0	\$ 0
IMPUESTO SOBRE RENTA GRAVABLE	\$ 0	\$ 0	\$ 0
DESCUENTOS TRIBUTARIOS	\$ 0	\$ 0	\$ 0
IMPUESTO NETO DE RENTA	\$ 0	\$ 0	\$ 0
IMPUESTO DE GANANCIAS OCASIONALES	\$ 0	\$ 0	\$ 0
IMPUESTO DE REMESAS	\$ 0	\$ 0	\$ 0
TOTAL IMP A CARGO	\$ 0	\$ 0	\$ 0
ANTICIPO POR EL AÑO GRAVABLE	\$ 0	\$ 0	\$ 0
SALDO A FAVOR SIN SOL DEV O COMP	\$ 0	\$ 0	\$ 0
AUTORRETENCIONES	\$ 0	\$ 0	\$ 0
OTROS CONCEPTOS	\$ 11.146.922.000	\$ 11.146.922.000	\$ 11.146.922.000
TOTAL RETENCIONES AÑO GRAVABLE	\$ 11.146.922.000	\$ 11.146.922.000	\$ 11.146.922.000
ANTICIPO POR EL AÑO GRAVABLE SIGUIENTE	\$ 0	\$ 0	\$ 0
SALDO A PAGAR POR IMP	\$ 0	\$ 0	\$ 0
SANCIONES	\$ 0	\$ 1.490.119.000	\$ 238.943.000
TOTAL SALDO A PAGAR	\$ 0	\$ 0	\$ 0
O TOTAL SALDO A FAVOR	\$ 11.146.922.000	\$ 9.656.803.000	\$ 10.907.979.000

Así las cosas, la Sala revocará la sentencia apelada que negó las pretensiones de la demanda, y anulará parcialmente los actos de determinación demandados. A título de restablecimiento del derecho, fijará la sanción por no informar en \$238.943.000 y el total saldo a favor en \$10.907.979.000. Negará las demás pretensiones.

Finalmente, a la luz de los artículos 188 del CPACA y 365 [8] del CGP, no procede la condena en costas en esta instancia (*agencias en derecho y gastos del proceso*), porque en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen.

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



FALLA

1.- REVOCAR la sentencia del 04 de agosto de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A. En su lugar, se dispone:

«**ANULAR** parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión 312412017000103 del 22 de diciembre de 2017, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Grandes Contribuyentes, y su confirmatoria, la Resolución 013256 del 27 de diciembre de 2018, expedida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN.

A título de restablecimiento del derecho, **FIJAR** la sanción por no informar en \$238.943.000, y el total saldo a favor a cargo de SAP COLOMBIA SAS, por el año gravable 2011, en \$10.907.979.000.

NEGAR las demás pretensiones».

2.- Sin condena en costas en esta instancia.

3.- ACEPTAR la renuncia del abogado Javier Blel Bitar como apoderado de la parte actora, en los términos de la renuncia de poder obrante en el índice 13 de Samai.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.

La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Salva voto

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN