



Radicación: 25000-23-37-000-2015-01076-01 (23628)  
Demandante: Hewlett Packard Colombia Ltda.  
FALLO

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

**CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA**

**Bogotá D.C., veintisiete (27) de agosto de dos mil veinte (2020)**

**Referencia:** NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
**Radicación:** 25000-23-37-000-2015-01076-01 (23628)  
**Demandante:** HEWLETT PACKARD COLOMBIA LTDA  
**Demandado:** DIAN

**Temas:** Impuesto de renta periodo gravable 2007. Costos. Gastos por terminación de contrato. Sanción por inexactitud.

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante en contra de la sentencia del 10 de noviembre de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda y negó la condena en costas<sup>1</sup>.

La parte resolutive de la sentencia apelada dispuso lo siguiente<sup>2</sup>:

***“PRIMERO: DÉCLARASE*** la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412013000138 de 20 de diciembre de 2013 y de la Resolución No. 900021 de 19 de diciembre de 2015 proferidas por la UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN- de acuerdo con las razones expuestas en la parte considerativa de este fallo.

***SEGUNDO:*** En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho ***DECLÁRESE*** que la sanción por inexactitud a cargo de la sociedad HEWLWTT (sic) PACKARD COLOMBIA LTDA corresponde a la suma de \$6.143.797.000, en lo demás se mantendrán los actos demandados.

***TERCERO:*** No se condena en costas, por no aparecer probadas. [...]

**ANTECEDENTES**

El 24 de abril de 2008 la demandante presentó su declaración de renta del periodo gravable 2007, en el que declaró una pérdida líquida de \$41.506.068.000 y un total saldo a favor de \$1.875.001.000<sup>3</sup>. Dicha declaración fue corregida el 15 de mayo de 2008 sin cambio en los valores mencionados<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> Folios 256 a 286 del c.p.

<sup>2</sup> Folios 285 a 286 del c.p

<sup>3</sup> Folio 18 del c.a 1

<sup>4</sup> Folio 3 del c.a 1



El 12 de diciembre de 2008 la demandante presentó solicitud de devolución del saldo a favor de su declaración de renta del año 2007 a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN, la cual fue resuelta a favor de la contribuyente el 27 de enero de 2009 mediante Resolución 608-0117, que ordenó la devolución de \$1.875.001.000<sup>5</sup>.

El 17 de julio de 2013 la DIAN expidió el Requerimiento Especial 312382013000083 en el que propuso como valor de pérdida líquida \$23.436.078.000, sanción por inexactitud de \$9.830.075.000, y total saldo a pagar de \$7.955.074.000<sup>6</sup>. La demandante dio respuesta al mencionado requerimiento mediante memorial del 17 de julio de 2013 en el que se opuso a las modificaciones sugeridas<sup>7</sup>.

El 20 de diciembre de 2013 la demandada expidió la Liquidación Oficial de Revisión 312412013000138 en la que decidió confirmar las modificaciones propuestas en el requerimiento especial<sup>8</sup>. Posteriormente, el 24 de febrero de 2014 la demandante presentó recurso de reconsideración en contra de dicha liquidación, respecto a la cual el 19 de marzo de 2015 la DIAN expidió la Resolución 900021 en la que confirmó en su totalidad la liquidación recurrida<sup>9</sup>.

## DEMANDA

HEWLETT PACKARD COLOMBIA LTDA, en calidad de demandante, y en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, formuló las siguientes pretensiones<sup>10</sup>:

### ***“Primera***

*i) Que se declare nula la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412013000138 del 20 de diciembre de 2013, por medio de la cual se modificó la Declaración del Impuesto sobre la Renta y complementarios correspondiente al año gravable 2007 del contribuyente Hewlett Packard Colombia Ltda.*

*ii) Que se declare nula la Resolución No. 900021 de 19 de enero de 2015 por medio de la cual se confirmó la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412013000138 del 20 de diciembre de 2013.*

*Nos referiremos a estas Resoluciones como los “Actos Administrativos”.*

### ***Segunda***

*Que como consecuencia de lo anterior, se restablezca en su Derecho a la Parte actora, mediante la declaración que el denunció rentístico del Impuesto sobre la Renta y Complementarios, presentado por Hewlett Packard Colombia Ltda correspondiente al periodo gravable 2007, ha quedado en firme en todos sus aspectos.*

<sup>5</sup> Folios 245 y 246 del c.a. 2

<sup>6</sup> Folios 797 a 818 del c.a. 5

<sup>7</sup> Folios 831 a 863 del c.a. 5

<sup>8</sup> Folios 886 a 898 del c.a. 5

<sup>9</sup> Folios 899 a 938 del c.a. 6 y Folios 950 a 964 del c.a. 6

<sup>10</sup> Folios 3 y 4 del c.p.



### **Tercera**

*De manera subsidiaria, y sólo en caso de no prosperar la pretensión principal, solicito se revoque la sanción por inexactitud dado que no existe omisión del impuesto que dé lugar a la imposición de la misma. En todo caso, si fuera procedente la sanción, debería levantarse por presentarse una clara diferencia de criterios respecto de la interpretación del derecho aplicable.”*

La demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 1, 29, 95 y 228 de la Constitución Política.
- Artículos 1602, 1618 y 2469 del Código Civil
- Artículos 107, 647 y 647-1 del Estatuto Tributario.
- Artículo 13 de la Ley 80 de 1993.

El concepto de la violación se sintetiza así<sup>11</sup>:

### **Falsa motivación**

Manifestó que los costos por \$7.414.659.000 cumplen con los requisitos de las expensas necesarias del artículo 107 del Estatuto Tributario, debido a que el contrato entre Electronic Data Systems de Colombia S.A. (EDS) (Hoy Hewlett Packard Colombia LTDA) y el Programa de Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD) finalizó el 29 de septiembre de 2009, por lo que dichos costos le son atribuibles.

Aclaró que el contrato entre las mencionadas entidades fue celebrado el 30 de agosto de 2002 bajo el número SUB 010532001, como resultado de una licitación pública regulada por la Ley 80 de 1993, por lo que las normas del código civil son aplicables de forma subsidiaria. Adicionalmente, el mencionado contrato fue objeto de seis otrosíes, que cambiaron las fechas de pago, se subsanaron problemas técnicos, y no se determinó incumplimiento del contrato.

En febrero de 2007 no se llegó a un acuerdo entre las partes por los problemas técnicos que se generaron en la ejecución del mencionado contrato, por lo que se continuó con su cumplimiento hasta que se realizó un acuerdo transaccional el 29 de septiembre de 2007, para terminarlo. En consecuencia, alegó que no se terminó el contrato en febrero del año 2007 al no existir voluntad de las partes para terminarlo de acuerdo con el artículo 1618 del Código Civil, y con lo estipulado en el mencionado contrato.

Explicó que los costos de venta relacionados con el contrato SUB 010532001 del 30 de agosto de 2002 cumplen con los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad del artículo 107 del Estatuto Tributario, porque dicho contrato se continuó ejecutando. Adicionalmente, el pago al PNUD por el acuerdo transaccional suscrito por las partes por \$10.665.331.114 es deducible del impuesto de renta, ya que cumple con los requisitos del mencionado artículo.

Aclaró que el contrato de transacción no tiene una naturaleza indemnizatoria o sancionatoria, porque el mencionado contrato tiene como fin evitar un litigio, y el

<sup>11</sup> Folios 2 a 58 del c.p.



mismo texto del contrato determina que no existió incumplimiento de un contrato previo.

### **Indebida aplicación de los artículos 647 y 647-1 del Estatuto tributario**

Alegó que no procede la sanción por inexactitud impuesta en los actos demandados, porque no existió una omisión de ingresos, inclusión de deducciones inexistentes o utilización de datos falsos o incompletos. Adicionalmente, existió una diferencia de criterios con la DIAN, ya que en el proceso no se discute la realidad de las operaciones.

### **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La **DIAN**, se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos<sup>12</sup>:

Explicó que el rechazo de costos de venta por \$7.414.659.000 se debió a que dicho valor no cumple con los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, ya que la actora no probó que el costo fuera una costumbre comercial, que fuera forzoso o necesario, y que existiera causalidad con el ingreso. Además, la demandante no cumplió con el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, ya que dentro del expediente no se encuentran facturas a favor del PNUD por el contrato SUB 010532001 del 30 de agosto de 2002 que terminó en febrero del año 2007, por lo que no existe soporte de la totalidad de los costos de venta.

Aclaró que el mencionado contrato no se reanudó en febrero de 2007, y que el acuerdo transaccional solo fue para solucionar controversias entre las partes, pero no prueba la continuidad del contrato, el cual no fue más allá de febrero de 2007, por lo que no se debe confundir suspensión con terminación de los contratos. Adicionalmente, no existe conexión entre los costos reportados y los ingresos adquiridos por la demandante en el año 2007.

En cuanto a las otras deducciones por \$10.665.331.114 la demandada advirtió que fue un pago que realizó la actora por acuerdo de transacción, que se derivó del incumplimiento de un contrato, por lo que no es una expensa necesaria relacionada con la actividad productora de renta. En consecuencia, la demandada no cumplió con los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, para deducir la mencionada expensa.

Manifestó que en el presente caso procede la sanción por inexactitud del artículo 647 del Estatuto Tributario, ya que la sanción del artículo 647-1 del mencionado estatuto aplica cuando existen pérdidas fiscales. Además, la inexactitud se derivó, porque la demandante declaró costos y deducciones inexistentes.

### **SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda y negó la condena en costas. Las razones de la decisión se resumen así:<sup>13</sup>

<sup>12</sup> Folios 128 a 159 del c.p.

<sup>13</sup> Folios 256 a 286 del c.p.



El Tribunal determinó que el contrato SUB010532001 del 2 agosto de 2002 entre la actora y el PNUD se vio afectado por diferentes modificaciones durante su ejecución, sin embargo, terminó en febrero de 2007. Adicionalmente, aclaró que el contrato de transacción no extendió la ejecución del mencionado contrato, por lo que los costos por \$7.414.659.000 no son procedentes para ser deducibles del impuesto de renta.

Advirtió que el contrato de transacción por el que la actora pago \$10.655.331.114 no es deducible del impuesto de renta, ya que no tiene relación de causalidad con los ingresos de la demandante, y por su naturaleza indemnizatoria. Además, explicó que procede la sanción por inexactitud al incluir costos y deducciones inexistentes, pero procede el principio de favorabilidad del artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, por lo que se redujo la sanción del 160% al 100%.

El Tribunal no condenó en costas a la actora, por no encontrarse probadas en el expediente de acuerdo con el artículo 188 del CPACA y 365 del CGP.

### RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** apeló con fundamento en los siguientes argumentos<sup>14</sup>:

Manifestó que el Tribunal desestimó la deducción del “costo de ventas” por \$7.414.659.000 y el valor de “otras deducciones” por \$10.655.331.114, porque no se recibieron ingresos en el año 2007, y por la fecha de terminación del contrato SUB 10532001 de 30 de agosto de 2002.

Alegó que el mencionado contrato no terminó el 13 de febrero de 2007, sino el 29 de septiembre de 2007, ya que el contrato no se ejecutó de forma normal, no se estableció la terminación del contrato de común acuerdo y las cláusulas del contrato extendieron su ejecución.

Advirtió que el artículo 107 del Estatuto Tributario no requiere que para que se cumpla con los requisitos de necesidad y causalidad se hayan generado ingresos, por lo que no se necesita, que del contrato mencionado se hayan recibido ingresos, para que proceda la deducción de costos del impuesto sobre la renta. En consecuencia, la causalidad solo se debe relacionar con la actividad de la empresa, y la necesidad con la costumbre comercial de la actividad productora de renta, que para el presente caso no solo se demuestran con facturas, sino con otros medios.

En cuanto a la sanción por inexactitud, la demandante reiteró que no se cometió ningún hecho sancionable, y que en el caso concreto existe una diferencia de criterios con la administración relativa a la interpretación del derecho aplicable que exonera a la actora de la sanción impuesta.

### ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró los argumentos expuestos en la demanda y en la apelación<sup>15</sup>.

<sup>14</sup> Folios 296 a 317 del c.p.

<sup>15</sup> Folios 331 a 338 del c.p.



La **DIAN** reiteró de forma sucinta lo expuesto en la contestación de la demanda<sup>16</sup>.

El **Ministerio Público** representado por el procurador sexto delegado ante el Consejo de Estado, solicitó se confirme la sentencia de primera instancia con fundamento en los siguientes argumentos<sup>17</sup>:

Toda vez que no se debe analizar la intensión de las partes para la terminación del contrato SUB 10532001 de 30 de agosto de 2002 al ser un debate tributario, por lo que no procede la deducción del impuesto sobre la renta. Además, aclaró que la actora en la apelación no hizo referencia a la deducción por \$10.655.331.114 por pago de indemnización.

Advirtió que la sanción por inexactitud es procedente en el presente caso, porque no existió diferencia de criterios entre las partes, sino la declaración indebida de costos y deducciones.

### CONSIDERACIONES DE LA SALA

En términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, la Sala decide sobre la legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión 312412013000138 de 20 de diciembre de 2013 y de la Resolución 900021 de 19 de diciembre de 2015 proferidas por la DIAN.

#### Problema jurídico

El problema jurídico se concreta en determinar respecto a la declaración de renta del año 2007 presentada por la actora, si los costos por \$7.414.659.000 son deducibles del impuesto de renta, si el valor de \$10.655.331.114 de “otras deducciones” es deducible del mencionado impuesto y si procede la sanción por inexactitud establecida en el artículo 647 del Estatuto Tributario.

#### En cuanto a la procedencia de costos por \$7.414.659.000

La demandante alegó que los costos del periodo gravable 2007 atribuibles al contrato SUB010532001 del 30 de agosto de 2002 son deducibles, debido a que dicho contrato no culminó el 13 de febrero de 2007, sino el 29 de septiembre 2007. Además, advirtió que el artículo 107 del Estatuto Tributario no exige como presupuesto para la procedencia de la deducción del impuesto de renta la generación de ingresos.

El artículo 89 del Estatuto Tributario ordena lo siguiente:

*“Composición de la renta bruta. La renta bruta está constituida por la suma de los ingresos netos realizados en el año o período gravable que no hayan sido exceptuados expresamente en los artículos 36 a 57, y 300 a 305. Cuando la realización de tales ingresos implique la existencia de costos, la renta bruta está*

<sup>16</sup> Folios 344 a 346 del c.p.

<sup>17</sup> Folios 347 a 350 del c.p.



constituida por la suma de dichos ingresos menos los costos imputables a los mismos.” (Subraya la Sala)

En cuanto al mencionado artículo, esta Sala en sentencia de 21 de febrero de 2019, explicó lo siguiente<sup>18</sup>:

“[...] Con todo, atendiendo a la estructura de la base gravable del impuesto sobre la renta (artículos 26, 89 y 178 del ET), la Sección ha reconocido que, para gravar rentas y no ingresos brutos no depurados (i.e. rentas brutas), la adición de ingresos debe estar aparejada con el reconocimiento de los costos y deducciones que le sean relativos [...]” (Subraya la Sala)

De acuerdo con el criterio expuesto, para que los costos sean reconocidos se requiere de la existencia de ingresos con el fin de determinar la renta bruta, y posteriormente la renta gravable. La Sala aclara, que los costos afectan directamente los ingresos percibidos para la determinación de la renta bruta, a diferencia de otros conceptos como los gastos y deducciones.

En el presente caso la liquidación oficial de revisión demandada aclara respecto a los costos de ventas lo siguiente<sup>19</sup>:

“La suma rechazada por la administración tributaria de \$7.414.659.000 corresponde a costos relacionados con el contrato SUB 0105322001 suscrito con el PNUD – Ejecutor la Contraloría general de la República CGR, cuya relación y contabilización se indica en el Requerimiento Especial (pgs 4 a 12) y se resume así:

Asistencia técnica: \$701.170.599

Otros gastos: \$6.713.488.162. [...]” (Subraya la Sala)

Se observa que los costos de ventas, que fueron rechazados por la DIAN se encuentran relacionados con la ejecución del contrato SUB 0105322001, el cual fue suscrito el 30 de agosto de 2002 con el objeto de “(a) Construir, personalizar y/o adecuar software aplicativo para soportar los procesos misionales y de apoyo y recibir capacitación sobre el software aplicativo; (b) Adquirir servidores y equipos, configuración, capacitación y mantenimiento de los mismos para garantizar la correcta y continua operación; (c) Adquirir materiales e instalación de puntos de red para las gerencia Departamentales; y (d) Contratar las consultorías necesarias para diseñar e implantar los bienes y servicios objeto de la presente licitación.”<sup>20</sup>

En relación con el mencionado contrato, en el informe de la Contraloría General de la República del 14 de octubre de 2009 se determinó que el contrato venció su término de ejecución el 12 de febrero de 2007<sup>21</sup>. Adicionalmente, las partes en acuerdo transaccional de 29 de septiembre de 2007 aclararon que el contrato permaneció suspendido hasta la fecha de terminación mencionada<sup>22</sup>.

<sup>18</sup> Exp. 21366. C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez

<sup>19</sup> Folio 82 del c.p.

<sup>20</sup> Folio 252 del c.a. 2

<sup>21</sup> Folio 385 del c.p.

<sup>22</sup> Folio 642 del c.a. 4



Se observa desde el recurso de reconsideración hasta el recurso de apelación de la sentencia de primera instancia, que la actora no prueba la existencia de ingresos por dicho contrato en el periodo gravable 2007, por el contrario, la actora manifestó que no se requiere tener ingresos para que los costos sean reconocidos para la determinación del impuesto sobre la renta<sup>23</sup>.

De acuerdo con los documentos enunciados, la Sala advierte que la actora no prueba la existencia de ingresos en el periodo gravable 2007 por el contrato mencionado, por lo que no corresponde depurar la renta con dichos costos en consideración con el artículo 89 del Estatuto Tributario transcrito previamente.

En cuanto a la aplicación del artículo 107 del Estatuto Tributario, que establece que las expensas necesarias son deducibles del impuesto sobre la renta, la Sala advierte que no procede en el presente caso, ya que los actos demandados rechazan costos de ventas y no deducciones del impuesto sobre la renta<sup>24</sup>.

No prospera el cargo.

#### **En cuanto a “otras deducciones” por \$10.655.331.114**

A diferencia de lo considerado por el Ministerio Público, la Sala observa que en escrito de apelación la actora alegó que no se requiere que exista ingreso, para que se cumpla con los requisitos de necesidad y causalidad del artículo 107 del Estatuto Tributario, en relación con el rubro de “otras deducciones” por \$10.655.331.114.

Se aclara que el valor por \$10.655.331.114 corresponde al pago que realizó la actora al PNUD como efecto de Acuerdo Transaccional de 29 de septiembre de 2007, en el que se definió el pago del valor mencionado con el fin de “*dar por terminado cualquier controversia relacionada*” con el contrato SUB010532001 del 30 agosto de 2002<sup>25</sup>.

Dentro del acuerdo transaccional las partes determinaron, que durante la ejecución del contrato existieron diferencias interpretativas, las cuales llevaron a problemas en su ejecución, por parte de la demandante. Además, se expresaron, los siguientes motivos<sup>26</sup>:

*“Segundo. EDS desiste de su pretensión indemnizatoria por valor aproximado de USD\$8 millones que formuló al PNUD con el oficio de fecha 12 de febrero de 2007, mediante el cual le notificó la convocatoria a un Tribunal de Arbitramento. Desiste igualmente de cualquier otra pretensión derivada del contrato y deja sin ningún valor ni efecto la convocatoria al Tribunal de Arbitraje ya mencionado. Por su parte el PNUD y la CGR desisten y renuncian a ejercer, promover, impulsar, o coadyuvar cualquier acción, queja, reclamación judicial o extrajudicial que tuvieran o pudieran tener en contra de EDS relacionada con la celebración,*

<sup>23</sup> Folios 899 a 938 del c.a. 6; folios 2 a 58 del c.p.; folios 296 a 318 del c.p.

<sup>24</sup> “Art. 107: Las expensas necesarias son deducibles. Son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad. [...]”

<sup>25</sup> Folios 249 a 250 del c.a 2

<sup>26</sup> Folio 249 del c.a 2





ejecución, terminación y/o liquidación del Contrato y/o del presente acuerdo transaccional. [...]

De acuerdo con la cláusula del contrato transaccional transcrita, el objetivo inicial para realizar el mencionado acuerdo fue evitar una futura reclamación de carácter judicial o extrajudicial, en relación con la terminación del mencionado contrato.

Esta Sala en sentencia del 6 de agosto de 2020 explicó respecto a pagos realizados en contratos de transacción con el fin de evitar futuras reclamaciones judiciales, lo siguiente<sup>27</sup>:

*[...] Los medios probatorios dan cuenta de que, en el marco de un proceso de reorganización societaria, que culminó con una escisión por creación, la apelante única se vio en la circunstancia de promover acuerdos de transacción, con algunos de quienes entonces eran sus empleados, para finalizar los vínculos laborales que tenía con ellos. De modo que las expensas analizadas resultaban decisivas a efectos de provocar la terminación no litigiosa de los contratos de trabajo existentes y de los cuales se debía prescindir para implementar la nueva estructura productiva de la fuente generadora de renta.*

*Dadas esas circunstancias, concluye la Sala que en el caso enjuiciado existe un vínculo entre los gastos asumidos y una necesidad vista «con criterio comercial», relacionada con la organización de las actividades económicas a partir de las cuales percibe ingresos gravables la demandante y con la situación de mercado en la cual se debía desenvolver. Se trata en este caso de expensas incurridas con fines productivos, en cuantías que no tuvieron ningún reproche en cuanto a su magnitud o proporcionalidad, por lo que juzga la Sala que, a la luz del artículo 107 del ET, cumplían con los requisitos generales exigidos por el ordenamiento para reconocer su deducibilidad como lo alega la demandante. Al respecto, prospera el cargo de apelación. [...]*

En consideración con el criterio de esta Sala, para que un gasto que se haya realizado con el fin de evitar futuras controversias judiciales sea deducible del impuesto sobre la renta se requiere que exista un vínculo entre gastos y necesidad “como criterio comercial”. Además, es necesario que cumpla con los demás requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario<sup>28</sup>.

En el presente caso, la Sala aclara que no se requiere un estudio del término de duración del contrato SUB 10532001 de 30 de agosto de 2002, sino del valor por “otras deducciones” rechazado por los actos demandados y su relación con la actividad productora de renta. El objeto social de la empresa demandante es<sup>29</sup>:

*“La sociedad tendrá como objeto principal las siguientes actividades: 1. Promocionar y facilitar la venta, el arrendamiento, el servicio y, en general, la*

<sup>27</sup> Exp. 22979. C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

<sup>28</sup> “ARTÍCULO 107. Las expensas necesarias son deducibles. Son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad.

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

<sup>29</sup> Folios 59 y 60 del c.p.



comercialización directa o indirecta y enajenación a cualquier título de productos y equipos marca Hewlett Packard así como sus productos asociados de tipo analítico, médico, de componentes, de medida, de computación y de periférico. 2. Realizar la comercialización directa o indirecta, venta, arrendamiento y, en general la enajenación y la prestación de todos los servicios de informática y tecnología a cualquier título así como la comercialización, venta, arrendamiento y, en general, la enajenación a cualquier título de cualquier producto de informática y tecnología, incluido el software de cualquier marca. [...] 5. Prestar servicios y efectuar reparaciones, relacionadas con sistemas de computación que la sociedad comercialice. [...] 10. Prestar servicios de administración de sistemas de recaudo a entidades públicas o privadas para los cuales se requieran sistemas de tecnología o computación y cualquier otro servicio complementario, accesorio y asociado con el mismo, para lo cual podrá utilizar cualquier modalidad contractual, incluyendo pero sin limitarse el contrato de concesión. [...]" (Subraya la Sala)

Se encuentra en el expediente el contrato SUB010532001 de 30 de agosto de 2002 en el que se determinó un valor de US\$10.485.909,56, como contraprestación para la actora en el caso que se cumpliera con el contrato, por realizar actividades relacionadas con el objeto social antes mencionado<sup>30</sup>. Además, otrosí 1, otrosí 2, otrosí 3, otrosí 4, otrosí 5 y otrosí 6 en el que finalmente se determinó un cumplimiento del 53% del contrato<sup>31</sup>.

Dentro del informe de la Contraloría de 14 de octubre de 2009 se informó que del mencionado contrato PNUD le pagó a la actora US\$8.145.423.77, pero con el fin de evitar sanciones contractuales posteriores, la actora solicitó solucionar las diferencias contractuales, por medio de un tribunal de arbitramento. Sin embargo, por medio de negociación directa entre las partes se llegó a un acuerdo transaccional el 29 de septiembre de 2007, en el que se determinó que por un pago de US\$5.292.235,04 que debía hacer la actora a PNUD se daba por terminado el contrato y no existiría a futuro ninguna acción contractual judicial en contra de la demandante.

En consideración con las pruebas mencionadas, la Sala advierte que existe una relación entre los gastos asumidos y una necesidad vista "con criterio comercial", relacionada con la organización de las actividades económicas a partir de las cuales percibe ingresos gravables la demandante y con la situación de mercado en la cual se debía desenvolver. En consecuencia, en el presente caso la actora realizó una expensa necesaria, en cuantía proporcionada, por lo que en consideración del artículo 107 del ET, cumplía con los requisitos generales exigidos por el ordenamiento para reconocer su deducibilidad.

De acuerdo con lo expuestos, los pagos realizados de "otras deducciones" por \$10.655.331.114 realizado por la actora en el año 2007 es deducible del impuesto sobre la renta, ya que cumplen con los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario al ser expensas necesarias. En consecuencia, prospera el cargo.

### **De la sanción por inexactitud**

La actora alegó que no se cumple con ninguno de los requisitos establecido en el

<sup>30</sup> Folios 252 a 292 del c.a. 2

<sup>31</sup> Folios 295 a 357 del c.a. 2



artículo 647 del Estatuto Tributario para la imposición de la sanción por inexactitud, y la controversia del presente caso surgió por una diferencia de criterios, por lo que no procedía dicha sanción.

En el presente caso, la Sala observa que la actora incurrió en una de las conductas tipificadas como inexactitud sancionable en relación con los artículos 647 y 647-1 del Estatuto Tributario, como es la inclusión de costos sin cumplir con los requisitos para ello, lo que condujo a la determinación de un mayor saldo a favor en la declaración de renta del año 2007<sup>32</sup>.

Adicionalmente, la Sala advierte que no existió diferencia de criterios entre la demandante y la DIAN, ya que lo que existió fue un desconocimiento de lo establecido en el artículo 89 del Estatuto Tributario, al incluir costos sin existencia de ingresos para determinar el valor del impuesto sobre la renta<sup>33</sup>.

Sin embargo, de acuerdo con los artículos 29 de la Constitución Política y 282 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, se estableció que el principio de favorabilidad debe aplicar en materia sancionatoria en temas tributarios, aun cuando la norma favorable sea posterior. En consecuencia, como lo estableció el Tribunal procede la sanción por inexactitud del 100% como lo establece el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016.

En este orden de ideas, se procederá a recalcular la sanción por inexactitud correspondiente al impuesto sobre la renta del año gravable 2007, a cargo del actor, así:

Concepto	Sanción por inexactitud DIAN	Sanción por inexactitud Consejo de Estado
Base de sanción	\$6.143.797.000	\$ 2.520.984.000
Total base de sanción	\$6.143.797.000	\$ 2.520.984.000
Por: sanción Art. 647 E.T.	160%	100%
Sanción por inexactitud determinada	\$9.830.075.000	\$ 2.520.984.000

Teniendo en cuenta lo anterior, el total saldo a pagar a cargo de HEWLETT PACKARD COLOMBIA LTDA, por concepto del impuesto sobre la renta del año gravable 2007, corresponde a la siguiente liquidación:

CONCEPTO	LIQU PRIVADA	LIQU ADMIN	LIQU C DE E
TOTAL GASTOS DE NOMINA	\$ 11.880.769.000	\$ 11.880.769.000	\$ 11.880.769.000
APORTES AL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL	\$ 1.591.821.000	\$ 1.591.821.000	\$ 1.591.821.000
APOTES AL SENA, ICBF, CAJAS DE COMPENSACIÓN	\$ 743.882.000	\$ 743.882.000	\$ 743.882.000
EFFECTIVO, BANCOS, CTAS BCOS, INVERS MOVILIARIAS CTAS COBRAR	\$ 3.770.865.000	\$ 3.770.865.000	\$ 3.770.865.000
CUENTAS POR COBRAR CLIENTES	\$ 5.136.716.000	\$ 5.136.716.000	\$ 5.136.716.000
ACCIONES Y APORTES (SOC ANONIMAS, LIMITADAS, ASIMILADAS)	\$ 0	\$ 0	\$ 0

<sup>32</sup> Sentencia de 20 de noviembre de 2019, Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 22698. C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

<sup>33</sup> Sentencia de 10 de marzo de 2011, Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 16966. C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.



Radicación: 25000-23-37-000-2015-01076-01 (23628)  
Demandante: Hewlett Packard Colombia Ltda.  
FALLO

INVENTARIOS	\$ 0	\$ 0	\$ 0
ACTIVOS FIJOS	\$ 3.494.419.000	\$ 3.494.419.000	\$ 3.494.419.000
OTROS ACTIVOS	\$ 459.654.000	\$ 459.654.000	\$ 459.654.000
TOTAL PATRIMONIO BRUTO	\$ 12.861.654.000	\$ 12.861.654.000	\$ 12.861.654.000
PASIVOS	\$ 7.177.897.000	\$ 7.177.897.000	\$ 7.177.897.000
TOTAL PATRIMONIO LÍQUIDO/LÍQUIDO NEGATIVO	\$ 5.683.757.000	\$ 5.683.757.000	\$ 5.683.757.000
INGRESOS BRUTOS OPERACIONALES	\$ 24.042.957.000	\$ 24.042.957.000	\$ 24.042.957.000
INGRESOS BRUTOS NO OPERACIONALES	\$ 2.536.427.000	\$ 2.536.427.000	\$ 2.536.427.000
INTERES Y RENDIMIENTO FINANCIERO	\$ 9.410.000	\$ 9.410.000	\$ 9.410.000
TOTAL INGRESOS BRUTOS	\$ 26.588.794.000	\$ 26.588.794.000	\$ 26.588.794.000
DEVOLUCIONES, DESCUENTOS Y REBAJAS	\$ 0	\$ 0	\$ 0
INGRESOS NO CONSTITUTIVOS DE RENTA NI GANANCIA OCASIONAL	\$ 4.880.000	\$ 4.880.000	\$ 4.880.000
TOTAL INGRESOS NETOS	\$ 26.583.914.000	\$ 26.583.914.000	\$ 26.583.914.000
COSTOS DE VENTA (PARA SISTEMA PERMANENTE)	\$ 47.914.851.000	\$ 40.500.192.000	\$ 40.500.192.000
OTROS COSTOS (INCL COSTO ACT PEC Y OTROS DIST DE LOS ANT)	\$ 0	\$ 0	\$ 0
TOTAL COSTOS	\$ 47.914.851.000	\$ 40.500.192.000	\$ 40.500.192.000
GASTOS OPERACIONALES DE ADMINISTRACIÓN	\$ 6.515.507.000	\$ 6.515.507.000	\$ 6.515.507.000
GASTOS OPERACIONALES DE VENTAS	\$ 0	\$ 0	\$ 0
DEDUCCIÓN INVERSIONES EN ACTIVOS FIJOS	\$ 311.548.000	\$ 311.548.000	\$ 311.548.000
OTRAS DEDUC (SERVICIOS PÚBLICOS, FLETES, SEGUROS, IMP, ETC)	\$ 13.348.076.000	\$ 2.692.745.000	\$ 13.348.076.000
TOTAL DEDUCCIONES	\$ 20.175.131.000	\$ 9.519.800.000	\$ 20.175.131.000
RENTA LÍQUIDA DEL EJERCICIO	\$ 0	\$ 0	\$ 0
O PERDIDA LIQUIDA	\$ 41.506.068.000	\$ 23.436.078.000	\$ 34.091.409.000
COMPENSACIONES	\$ 0	\$ 0	\$ 0
RENTA LÍQUIDA	\$ 0	\$ 0	\$ 0
RENTA PRESUNTIVA	\$ 829.146.000	\$ 829.146.000	\$ 829.146.000
TOTAL RENTAS EXENTAS	\$ 0	\$ 0	\$ 0
RENTAS GRAVABLES	\$ 0	\$ 0	\$ 0
RENTA LIQUIDA GRAVABLE	\$ 829.146.000	\$ 829.146.000	\$ 829.146.000
INGRESOS POR GANANCIAS OCASIONALES	\$ 1.391.756.000	\$ 1.391.756.000	\$ 1.391.756.000
COSTOS Y DEDUCCIONES POR GANANCIAS OCASIONALES	\$ 1.391.756.000	\$ 1.391.756.000	\$ 1.391.756.000
GANANCIAS OCASIONALES NO GRAVADAS Y EXENTAS	\$ 0	\$ 0	\$ 0
GANANCIA OCASIONAL GRAVABLE	\$ 0	\$ 0	\$ 0
IMPUESTO SOBRE RENTA GRAVABLE	\$ 281.910.000	\$ 281.910.000	\$ 281.910.000
DESCUENTOS TRIBUTARIOS	\$ 0	\$ 0	\$ 0
IMPUESTO NETO DE RENTA	\$ 281.910.000	\$ 281.910.000	\$ 281.910.000
IMPUESTO DE GANANCIAS OCASIONALES	\$ 0	\$ 0	\$ 0
IMPUESTO DE REMESAS	\$ 0	\$ 0	\$ 0
TOTAL IMP A CARGO/IMP GENERADO POR OPERACIONES GRAV	\$ 281.910.000	\$ 281.910.000	\$ 281.910.000
ANTICIPO POR EL AÑO GRAVABLE	\$ 0	\$ 0	\$ 0
SALDO FVR SIN SOL DEV O COMP / SALDO FVR PER FIS ANT	\$ 0	\$ 0	\$ 0
AUTORRETENCIONES	\$ 0	\$ 0	\$ 0
OTROS CONCEPTOS	\$ 2.156.911.000	\$ 2.156.911.000	\$ 2.156.911.000
TOTAL RETENCIONES AÑO GRAVABLE	\$ 2.156.911.000	\$ 2.156.911.000	\$ 2.156.911.000

12

Calle 12 No. 7-65 – Tel: (57-1) 350-6700 – Bogotá D.C. – Colombia

[www.consejodeestado.gov.co](http://www.consejodeestado.gov.co)

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8081/Vistas/documentos/validador>



SC 5780-6



Radicación: 25000-23-37-000-2015-01076-01 (23628)  
Demandante: Hewlett Packard Colombia Ltda.  
FALLO

ANTICIPO PARA EL AÑO GRAVABLE SIGUIENTE	\$ 0	\$ 0	\$ 0
SALDO A PAGAR POR IM	\$ 0	\$ 0	\$ 0
SANCIONES	\$ 0	\$ 9.830.075.000	\$ 2.520.984.000
TOTAL SALDO A PAGAR	\$ 0	\$ 7.955.074.000	\$ 645.983.000
TOTAL SALDO A FAVOR	\$ 1.875.001.000	\$ 0	\$ 0

En consecuencia, la Sala modificará la sentencia del 10 de noviembre de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, en su lugar, se declararán la liquidación establecida en el presente fallo.

Finalmente, en cuanto a la condena en costas (agencias en derecho y gastos del proceso), se observa que a la luz de los artículos 188 del CPACA y 365 (num.8) del CGP, no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen, razón por la cual, no se condenará en costas en esta instancia procesal.

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

**PRIMERO: Modificar** el ordinal segundo de la sentencia del 10 de noviembre de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B" en el trámite del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho instaurado por la sociedad HEWLETT PACKARD COLOMBIA LTDA contra la DIAN. En su lugar,

**SEGUNDO:** En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho **DECLARAR** que el valor del impuesto de renta y de la sanción por inexactitud a cargo de la sociedad HEWLETT PACKARD COLOMBIA LTDA, por el periodo gravable 2007, corresponde a la suma determinada en la parte considerativa del presente fallo.

**SEGUNDO:** En lo demás, **confirmar** la sentencia apelada.

**TERCERO:** No condenar en costas

**CUARTO: RECONOCER** personería para actuar en nombre de la parte demandante a Elsy Alexandra López Rodríguez, de conformidad con el poder que obra en el folio 224 del c.p.

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

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



Radicación: 25000-23-37-000-2015-01076-01 (23628)  
Demandante: Hewlett Packard Colombia Ltda.  
FALLO

*(Firmado electrónicamente)*

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**  
Presidenta de la Sección

*(Firmado electrónicamente)*  
**MILTON CHAVES GARCÍA**

*(Firmado electrónicamente)*  
**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**