

## **Sentencia 23617 – REQUISITO DE NECESIDAD PARA LA PROCEDENCIA DE LAS EXPENSAS NECESARIAS.**

El 23 de mayo de 2011, la División de Gestión de Fiscalización de Grandes Contribuyentes expidió el Requerimiento Especial 312382011000055, en el que propuso modificar la declaración de renta del año gravable 2008, en el sentido de rechazar gastos operacionales por \$4.782.422.000, e imponer sanción por inexactitud de \$2.531.932.000.

---

### **DEDUCIBILIDAD DE LOS GASTOS POR ASISTENCIA TÉCNICA EN DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA – Requisitos / ASISTENCIA TÉCNICA EN DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA – Noción / GASTO POR ASISTENCIA TÉCNICA Vigencia de su causación / CUMPLIMIENTO DEL REQUISITO DE NECESIDAD DE LA EXPENSA DE GASTO POR ASISTENCIA TÉCNICA PARA QUE SEA DEDUCIBLE EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA – Configuración**

La Sala, en sentencia de unificación jurisprudencial del 26 de noviembre de 2020, precisó el alcance de los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad consagrados en el artículo 107 del Estatuto Tributario y, (...) Gracias a los avances en informática, es posible que la asistencia técnica se brinde, sin que se requiera la presencia física del prestador del servicio, quien puede proporcionar el apoyo requerido para la transmisión del conocimiento tecnológico, su implementación y actualización. Así pues, la asistencia técnica comprende la asesoría que incluye el aporte, apoyo y consejo, dirigido a la transmisión de conocimientos tecnológicos, así como el adiestramiento de personas para la aplicación de los mismos. (...) De acuerdo con los precedentes expuestos, y el análisis en conjunto de las pruebas aportadas por la parte actora, se considera que la erogación cumple con el **requisito de necesidad**, pues la implementación de la tecnología, esto es, la incorporación y actualización de programas y aplicativos, así como la estandarización y mejora de procesos, está demostrada en el proceso y constituye una expensa necesaria en el desarrollo de su objeto social para mantener la competitividad y la producción de la renta. (...) Igualmente, no le asiste razón a la demandada al señalar que no se prestó el servicio en la vigencia fiscalizada, pues como se observa, en el calendario del año 2008 se

pormenoriza mes a mes las actividades desarrolladas en el marco del contrato de asistencia técnica. En este sentido, están demostradas las visitas de los integrantes del CESAM a Colombia, así como las capacitaciones y entrenamientos recibidos por los empleados de la sociedad contribuyente y el desarrollo de los aplicativos a través de una constante interacción vía correo electrónico. Si bien la implementación de ciertos aplicativos (*SUNRISE, CLEAR y SKIPPER*) no finalizó en el año 2008, tal circunstancia no desnaturaliza la prestación del servicio de asistencia técnica, ni tiene como consecuencia que los pagos efectuados por tales conceptos –*que por demás no son objeto de discusión*–, no sean deducibles en la vigencia de su causación. (...) En esas circunstancias, el pago por asistencia técnica es una expensa necesaria que le permite a la sociedad demandante desarrollar y mejorar la actividad generadora de renta, que tiene relación con la misma e implicó transferencia de conocimientos tecnológicos por parte de *SODEXHO AMERIQUE DU SUD S.A.* en relación con los procedimientos en los servicios de alimentación que presta la actora, para lo cual se realizaron actividades de capacitación, entrenamientos, asesoría y apoyo en la vigencia fiscalizada. En este orden de ideas, se concluye que no le asiste razón a la DIAN al haber señalado que el pago por asistencia técnica es una expensa que no cumple con el requisito de necesidad previsto en el artículo 107 del ET, por lo cual se confirmará la sentencia de primera instancia.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 107

**PRESUNCIÓN DE VERACIDAD DE LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS – Admite prueba en contrario / PRESUNCIÓN DE VERACIDAD DE LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS – Carga probatoria para desvirtuarla**

El artículo 746 del Estatuto Tributario establece que «*Se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o en las respuestas a requerimientos administrativos, siempre y cuando que sobre tales hechos, no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley la exija*». La presunción de veracidad admite prueba en contrario y la autoridad fiscal, para asegurar el «*efectivo cumplimiento de las normas sustanciales*», puede desvirtuarla mediante el ejercicio de las facultades de fiscalización e investigación previstas en el artículo 684 del ET. Desde esa perspectiva, la carga probatoria para desvirtuar la veracidad de las declaraciones tributarias y las respuestas a los requerimientos corresponde, en

principio, a la autoridad tributaria, salvo cuando se solicitan comprobaciones especiales sobre los hechos declarados o cuando la ley las exige. (...) Por lo tanto, no le asiste razón a la recurrente al señalar que no se trata de la prestación del servicio de asistencia técnica, sino de la implementación de procesos de control por parte de la matriz, pues de las pruebas enunciadas se desprende que la actora, en la ejecución del contrato, recibió la transmisión de tecnología y acompañamiento para cumplir su objeto social, concretado en la incorporación y actualización de software, aplicativos y herramientas tecnológicas para el manejo y control de procesos de facturación de servicios, tratamiento de ventas, desarrollo de nuevos clientes, retención y crecimiento de estos, módulos de ofertas de alimentación, gerencia de servicios, control del presupuesto y asistencia en el servicio a terceros. En este punto se precisa que el suministro de servicios informáticos, financieros, y de asistencia en áreas de mercadeo y ventas, entre otros, por parte la casa matriz, no es una circunstancia de la que se pueda inferir que el gasto sea innecesario ni que el propósito de los mismos consista en establecer y desarrollar instrucciones y sistemas de control sobre las filiales, pues en este caso se presenta una prestación de servicios intragrupo que es una práctica normal entre las empresas vinculadas, en la que se prestan servicios y se ejecutan actividades *por las que empresas independientes estarían dispuestas a pagar*

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 684 /  
ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 746

**CONDENA EN COSTAS EN SEGUNDA INSTANCIA – Integración /  
CONDENA EN COSTAS EN SEGUNDA INSTANCIA – Improcedencia  
por falta de pruebas de su causación**

Finalmente, de conformidad con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso, no se condenará en costas en esta instancia (agencias enderecho y gastos del proceso), comoquiera que no se encuentran probadas en el proceso.

**FUENTE FORMAL:** LEY 1564 DE 2012 (CGP) – ARTÍCULO 365 ORDINAL 8 / LEY 1437 DE 2011 (CPACA) – ARTÍCULO 188

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN CUARTA**

**Consejera ponente: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

**Bogotá D. C., dieciocho (18) de marzo de dos mil veintiuno (2021)**

**Radicación número: 25000-23-37-000-2013-01037-01(23617)**

**Actor: SODEXO S.A.**

**Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -DIAN**

**FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, contra la sentencia del 19 de octubre de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que en la parte resolutive dispuso:

«**PRIMERO. DECLÁRESE** la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412012000007 del 7 febrero de 2012 y la Resolución No. 900.114 del 5 de marzo de 2013, proferidas por la DIAN – Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, mediante la cual se modificó la declaración privada del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2008 presentada por la sociedad SODEXO S.A. el 3 de agosto del 2009 bajo el formulario No 1108601121481, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

**SEGUNDO.** En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRESE** la firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2008 presentada por la sociedad SODEXO S.A. el 3 de agosto del 2009 bajo el formulario No 1108601121481.

**TERCERO.** Sin condena en costas.»

## **ANTECEDENTES**

El 16 de abril de 2009, Sodexo S.A. presentó la declaración del impuesto sobre la renta, correspondiente al año gravable 2008, corregida el 3 de agosto del mismo año, en la cual determinó un saldo a favor en cuantía de \$5.331.504.000.

El 23 de mayo de 2011, la División de Gestión de Fiscalización de Grandes Contribuyentes expidió el Requerimiento Especial 312382011000055, en el que propuso modificar la declaración de renta del año gravable 2008, en el sentido de rechazar gastos operacionales por \$4.782.422.000, e imponer sanción por inexactitud de \$2.531.932.000.

Previa respuesta al requerimiento especial, el 7 de febrero de 2012 la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional señalada profirió la Liquidación Oficial de Revisión 312412012000007, que acogió las modificaciones propuestas en el acto preparatorio.

Contra el acto de determinación se interpuso recurso de reconsideración, que fue decidido por la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN en la Resolución 900.114 del 5 de marzo de 2013, que confirmó la liquidación de revisión.

## **DEMANDA**

SODEXO S.A., a través de apoderado, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, formuló las siguientes pretensiones:

*«A. Que se declare la nulidad total de la Liquidación Oficial No. 312412012000007 del 7 febrero de 2012, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes.*

*B. Que se declare la nulidad total de la Resolución No. 900.114 del 5 de marzo de 2013, emitida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos – Nivel Central de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra el primer acto.*

*Que como consecuencia de lo anterior, se declare:*

*(i) La procedencia de la deducción por concepto de gastos operacionales de Administración, tomada por la Compañía por valor de \$4.782.422.000, en su denuncia rentístico presentado por el año gravable 2008.*

*(ii) La improcedencia de la sanción por inexactitud de \$2.525.118.000 liquidada oficialmente en los actos administrativos demandados.*

*D. (Sic) Que se declare la firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta presentada por SODEXO por el año gravable 2008.*

*E. Que se declare que no son de cargo de SODEXO las costas en que haya incurrido la DIAN con relación a la actuación administrativa, ni las de este proceso».*

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículo 29 de la Constitución Política
- Artículo 3 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo
- Artículos 107, 647, 711, 742, 743 y 777 del Estatuto Tributario
- Artículo 2 del Decreto 2123 de 1975

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

Expresó que se violó el principio de correspondencia establecido en el artículo 711 del ET y el debido proceso, porque el requerimiento especial propuso desconocer el pago por concepto de asistencia técnica al no demostrarse la transmisión del conocimiento y no cumplir con los requisitos de necesidad, causalidad y proporcionalidad, mientras la liquidación oficial cuestionó que la operación no cumplía con la normatividad de precios de transferencia, con fundamento en que el método del precio comparable no controlado no se aplicó siguiendo con lo exigido por la normativa aplicable.

Manifestó que la deducción por asistencia técnica de \$4.782.422.000 es procedente, pues se soportó en un contrato que cumple los requisitos establecidos para tal efecto y que demuestra la realización del pago a un tercero independiente.

Señaló que se recibió y pagó la asistencia técnica cuestionada de *SODEXHO AMERIQUE DU SUD S.A.S.*, mediante capacitaciones, entrenamiento, cursos manuales, correos y otros medios de transmisión de conocimiento, de acuerdo con el artículo 2.º del Decreto 2123 de 1975.

Expresó que los actos acusados incurren en indebida valoración probatoria, por el errado entendimiento del objeto social de la compañía, ya que con el propósito de perfeccionar la prestación de los servicios se requiere la celebración de operaciones con la casa matriz para adquirir experiencia, trabajos, propuestas y nuevos servicios.

Indicó que puso en conocimiento de la DIAN el organigrama *CESAM*, que contiene información de las personas encargadas de asistencia técnica dirigida a los países que componen la compañía a nivel regional, lo cual evidencia la inexistencia de una coadministración desde la casa matriz.

Precisó que los servicios recibidos en el marco del contrato de asistencia técnica se reflejaron en las áreas de control interno y procesos (*proyectos MIO y CLEAR*; Mercadeo y ventas: Aplicativos *SUNRISE* y *PERSONIX* y herramientas *HERMES* e *IRIS*; Financiera: Herramienta *SKIPPER*), y en las divisiones de tecnología de la información, compras, recursos humanos, gerencia de mantenimiento técnico y seguridad industrial, que recibieron capacitaciones, entrenamiento y apoyo permanente para su funcionamiento.

Adujo que la Administración vulneró los artículos 742 y 743 del ET, pues no valoró en conjunto los elementos probatorios aportados, tales como el contrato aducido, facturas, pasaportes e informes de las capacitaciones suscritas por los empleados que las recibieron.

Afirmó que la deducción cumple los requisitos del artículo 107 del ET para su reconocimiento, por cuanto es: (i) necesaria desde una óptica comercial para la implementación, actualización y entrenamiento de aplicativos o software relacionados con las funciones de las distintas áreas de la compañía, y redundante en servicios más eficientes y ajustados a las necesidades de los clientes, (ii) proporcional, pues representó el 2% de la totalidad de los gastos deducibles del período y, (iii) tiene relación de causalidad, ya que la finalidad de la compañía es la prestación de servicios bajo estándares de calidad, lo que implica la necesidad de capacitaciones a los funcionarios que manejan e implementan aplicativos que repercuten en beneficios para la empresa y en una mayor capacidad contributiva.

Concluyó que la sanción por inexactitud es improcedente, pues no se cumplen los supuestos de imposición, al estar demostrado que los pagos se efectuaron y corresponden a una asistencia técnica.

## **OPOSICIÓN**

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

Manifestó que no se vulneró el principio de congruencia y el derecho al debido proceso de la demandante, ya que en el requerimiento especial y en la liquidación oficial se hizo referencia al método adoptado por la contribuyente para determinar el precio o margen de utilidad y mantuvieron el desconocimiento del pago por asistencia técnica por no cumplir con los requisitos del artículo 107 del ET.

Señaló que la Administración no incurrió en error respecto del objeto social de Sodexo, pues las declaraciones presentadas por los representantes de las sociedades accionistas con las que se pretende demostrar la asistencia técnica no son declaraciones de terceros independientes, y no se observa la realización de un pago a la sociedad en el exterior.

Expresó que sí valoró el organigrama *CESAM*, y que en este se evidencia la estrategia de la casa matriz para coadministrar las filiales en otros



países, toda vez que las herramientas tecnológicas que menciona la contribuyente (*Proyecto CLEAR, aplicativos SUNRISE, PERSONIX, HERMES e IRIS, SKIPPER*) y los documentos de apoyo, le permiten mantener el control de las operaciones.

Destacó que la deducción no es un gasto necesario, pues ningún tercero independiente suscribiría un contrato para que otra empresa lo administre, bajo la figura de la asistencia técnica, y que las herramientas mencionadas no son secretos sobre la técnica para aplicarse en el ramo de los alimentos, por cuanto las actividades desarrolladas por la contribuyente son de uso general y de práctica cotidiana en cualquier empresa del sector, sin necesidad de acudir a este tipo de servicios.

Adujo que los indicadores de la sociedad que demuestran el beneficio de la asistencia técnica no prueban la prestación del servicio, ni el acompañamiento o consejo permanente en el desarrollo del procedimiento, pues dan cuenta del ejercicio de políticas globales propias de las compañías que desarrollan la misma actividad.

Arguyó que las actas de visita suscritas por quienes manifiestan haber recibido la capacitación no tienen valor probatorio, pues no fueron expedidas por un instituto, centro universitario o docente debidamente acreditado.

Indicó que la sanción por inexactitud es procedente, al haberse demostrado que la sociedad incurrió en indebida aplicación del derecho o desconocimiento del mismo.

### **AUDIENCIA INICIAL**

En la audiencia inicial del 29 de septiembre de 2015, no se presentaron irregularidades procesales o nulidades que afectaran lo actuado, no se propusieron excepciones previas ni se solicitaron medidas cautelares, se decretaron las pruebas pertinentes y se dio traslado a las partes para alegar de conclusión. El litigio se concretó en determinar la legalidad de los actos administrativos demandados.

### **SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, accedió a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

Encontró atendido el principio de correspondencia y al efecto expresó que si bien en los actos acusados se cuestionó el método utilizado por la sociedad para determinar si lo pagado por el servicio de asistencia técnica se encontraba sujeto a precios de mercado, lo cierto es que el rechazo de la deducción se concretó en el incumplimiento de los requisitos del artículo 107 del ET.

Indicó que el objeto social de Sodexo S.A. y el objeto del contrato de asistencia técnica para la entrega de «*Know-how*», respecto a la tecnología diseño, financiamiento, creación, construcción, administración y gestión de restaurantes, cafeterías y comedores, y en general para la prestación de servicios de alimentación, demuestran la relación de causalidad y necesidad entre el gasto y la actividad productora de renta, por tratarse de una inversión para mejorar la referida actividad, que equivale a una mínima parte de los ingresos brutos obtenidos en el año fiscal de su adquisición.

Señaló que a través de la implementación de los aplicativos *SUNRISE*, *PERSONIX*, *HERMES*, *IRIS* y *SKIPPER*, mediante capacitaciones, se demostró la adquisición de asistencia técnica.

Anotó que el contrato de asistencia técnica se registró ante el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo de conformidad con el Decreto 259 de 1992, y que aportó copia de las facturas de *SODEXHO AMERIQUE DU SUD* S.A.S. que soportan los pagos realizados.

Concluyó que al demostrarse la procedencia del gasto cuestionado no cabe imponer sanción por inexactitud, y no condenó en costas al no demostrarse su causación.

## **RECURSO DE APELACIÓN**

**La demandada** interpuso recurso de apelación, con base en los motivos de inconformidad que se exponen a continuación:

Indicó que el gasto no cumple el requisito de necesidad previsto en el artículo 107 del ET, pues no se demostró la prestación del servicio de asistencia técnica relativo a la trasmisión de conocimientos tecnológicos.

Arguyó que la Certificación del presidente de *SODEXHO AMERIQUE DU SUD S.A.S.* sobre los servicios prestados, los correos electrónicos y las copias de los instructivos y manuales de los aplicativos *SUNRISE, CLEAR, SKIPPER, HERMES e IRIS, PERSONIX MIO y PREAXION*, demuestran que no se dio asistencia técnica ni se transmitió conocimiento tecnológico, por tratarse de la implementación de programas y plataformas que permiten a la matriz controlar y dar uniformidad a los procedimientos a nivel mundial.

Anotó que las pruebas de la actora para demostrar la transferencia de conocimiento carecen de objetividad, pues los beneficiarios de la misma expidieron los informes de las capacitaciones y no quien las impartió, y que en los pasaportes de personas que presuntamente asistieron a las capacitaciones no se observa la entrada a los países en los que se realizaron tales eventos.

Advirtió que tampoco se acreditó que los servicios se prestaron en el período fiscalizado, pues en algunos aplicativos no se probó su implementación en el año 2008, y los manuales sobre políticas de seguridad e higiene, uso y cuidado de vehículos, gestión y manejo ambiental son de otras vigencias o no tienen fecha de expedición.

Adujo que el pago a la matriz, equivalente al 2% de las ventas netas es desproporcionado, pues los márgenes del negocio no lo permiten, teniendo en cuenta que la sociedad obtuvo una utilidad del 2.98%, sobre las ventas netas.

## **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La **demandante** reiteró los argumentos expuestos en la demanda.

La **demandada**, por su parte, reiteró los argumentos del recurso de apelación.

El **Ministerio Público** solicitó confirmar la sentencia apelada, pues se demostró la prestación del servicio de asistencia técnica, encaminada a la obtención de mayores ingresos, y el pago por la citada asistencia no es desproporcionado, pues el artículo 107 del ET no exige que a instancia de un gasto se genere un ingreso, sino que incida en la actividad productiva.

## **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

Se discute la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2008, presentada por SODEXO S.A.

En los términos del recurso de apelación, la Sala debe establecer si procede la deducción de gastos operacionales por concepto de asistencia técnica, para lo cual debe determinar si el servicio prestado es de asistencia técnica, y si cumple los requisitos del artículo 107 del ET para su deducibilidad.

### **Requisitos de las Deducciones – Artículo 107 del Estatuto Tributario**

La Sala, en sentencia de unificación jurisprudencial del 26 de noviembre de 2020, precisó el alcance de los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad consagrados en el artículo 107 del Estatuto Tributario y, en este sentido, estableció las siguientes reglas de unificación:

*«1. Tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta, todas las expensas realizadas por el contribuyente en desarrollo o ejecución de la actividad productora de renta. Para establecer el nexo causal entre el gasto y la actividad lucrativa, no es determinante la obtención de ingresos ni el enunciado del objeto social del sujeto pasivo.*

*2. Las expensas necesarias 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 renta. La razonabilidad comercial de la erogación se puede valorar con criterios relativos a la situación financiera del contribuyente, las condiciones del mercado donde se ejecuta la actividad lucrativa, el modelo de gestión de negocios propio del contribuyente, entre otros. Salvo disposición en contrario, no son necesarios los gastos efectuados con el mero objeto del lujo, del recreo o que no estén encaminados a objetivos económicos sino al consumo particular o personal; las donaciones que no estén relacionadas con un objetivo comercial; las multas causadas por incurrir en infracciones administrativas; aquellos que representen retribución a los accionistas, socios o partícipes; entre otros.*

*3. La proporcionalidad corresponde al aspecto cuantitativo de la expensa a la luz de un criterio comercial. La razonabilidad comercial de la magnitud*

*del gasto se valora conforme a la situación económica del contribuyente y el entorno de mercado en el que desarrolla su actividad productora de renta.*

*4. Los contribuyentes tienen la carga de poner en conocimiento de las autoridades administrativas y judiciales las circunstancias fácticas y de mercado, demostraciones y carga argumentativa, conforme a las cuales una determinada expensa guarda relación causal con su actividad productora de renta, es necesaria y proporcional con un criterio comercial y tomando en consideración lo acostumbrado en la concreta actividad productora de renta.*

*5. Las anteriores reglas jurisprudenciales de unificación rigen para los trámites pendientes de resolver en sede administrativa y judicial. No podrán aplicarse a conflictos previamente decididos».*

### **Asistencia técnica**

El artículo 2 del Decreto 2123 de 1975, compilado en el artículo 1.2.1.2.1 del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016, dispone:

*«Entiéndase por asistencia técnica la asesoría dada mediante contrato de prestación de servicios incorporales, para la utilización de conocimientos tecnológicos aplicados por medio del ejercicio de un arte o técnica.*

*Dicha asistencia comprende también el adiestramiento de personas para la aplicación de los expresados conocimientos».*

En sentencia de 12 de febrero de 2004, la Sala precisó que *«no es lo mismo la "asistencia técnica" que los "servicios técnicos" pues la primera se supone que se caracteriza por la transmisión de conocimientos a terceros y la segunda comprende tan solo la aplicación directa de la técnica por un operario sin transmisión de conocimientos.»*

En otra oportunidad precisó que, conforme con la doctrina, *«la asistencia técnica consiste "en el aporte, a quien debe hacer ciertos trabajos, de su concurso, de su experiencia, de sus herramientas y de su colaboración técnica. Generalmente, el contrato precisa la asistencia técnica que debe prestarse durante las diferentes etapas en que se desenvuelvan los trabajos»* y que *«la asistencia técnica es un "auxilio, un apoyo, pero en posición de segundo, de consejero. Asistencia y ayuda son sinónimos, y "ayuda" se encuentra cerca de "asistencia" y esta recuerda el espíritu con*

*su etimología, que es asistir, estar presente cerca de alguien, y puede principalmente significar que una persona física está presente para ver cómo en las condiciones locales, el material técnico debe ser puesto en práctica para que el resultado obtenido sea el mejor posible.»*

Gracias a los avances en informática, es posible que la asistencia técnica se brinde, sin que se requiera la presencia física del prestador del servicio, quien puede proporcionar el apoyo requerido para la transmisión del conocimiento tecnológico, su implementación y actualización.

Así pues, la asistencia técnica comprende la asesoría que incluye el aporte, apoyo y consejo, dirigido a la transmisión de conocimientos tecnológicos, así como el adiestramiento de personas para la aplicación de los mismos.

En los actos acusados y en la contestación de la demanda la DIAN expresó que no procede la deducción aludida, pues no se acreditó la prestación del servicio de asistencia técnica, y no se trata de una expensa necesaria, en tanto: (i) el material probatorio aportado no evidencia la transferencia de conocimiento, sino la implementación de sistemas y procesos de control por parte de la matriz, (ii) no se demostró la capacitación a los empleados y, (iii) los documentos allegados no soportan que los servicios se prestaran en el período fiscalizado. Y en el recurso de apelación agregó que la expensa era desproporcionada.

En el expediente obran las siguientes pruebas:

Sodexo S.A. tiene como objeto social, la realización de diferentes actividades, entre las que se destacan: *«D) LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS GASTRONÓMICOS, DE CATERING, DE HOTELERÍA Y/O DE RESTAURANTE Y/O DE BAR Y/O COMIDA RÁPIDA Y/O DE COMEDORES PARA EMPRESAS, SERVICIOS DE COMIDA PARA CENTROS EDUCATIVOS, RECREATIVOS Y HOSPITALARIOS, INSTITUCIONES PUBLICAS Y/ O PRIVADAS Y/ O PUBLICO EN GENERAL, CON LA CORRESPONDIENTE PROVISIÓN DE PERSONAL IDÓNEO, ALIMENTOS, ASEO, LIMPIEZA, LAVANDERÍA Y SUMINISTROS RELATIVOS A DICHO SERVICIOS, ASÍ COMO TAREAS COMPLEMENTARIAS Y/O ACCESORIAS DE LOS MISMOS...».*

El 18 de mayo de 1995, la actora celebró con su vinculada en el exterior SODEXHO S.A. un contrato de asistencia técnica, registrado en el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, con una duración de cinco (5) años prorrogables, cuyos términos fueron los siguientes:

## «ARTÍCULO I ASISTENCIA TÉCNICA

1.1. Con sujeción a los términos y condiciones de este contrato, SODEXHO acuerda poner a disposición de SODEXHO COLOMBIA y comunicar a esta compañía el **know-how, la información técnica y en general la tecnología** que se refiere o está relacionada con el diseño, financiamiento, creación, construcción, administración y gestión de restaurantes, cafeterías y comedores, para la prestación de servicios de alimentación en empresas, campamentos de personal, establecimientos de salud y establecimientos de educación y sitios o lugares de recreación.

1.2. Para el cumplimiento de lo dispuesto en la sección 1.1. de este contrato SODEXHO acuerda poner a disposición de SODEXHO COLOMBIA el personal técnico y administrativo familiarizado con la **aplicación de know-how y la tecnología** para el diseño, financiamiento, creación, construcción, administración y gestión de los restaurantes, cafeterías y comedores a que se refiere la sección 1.1.

1.3. Igualmente para el cumplimiento de lo dispuesto en la sección 1.1. de este contrato, SODEXHO conviene en dar **entrenamiento al personal** de SODEXHO COLOMBIA que esta señale, de conformidad con lo dispuesto en el Programa de Entrenamiento de Personal que marcado con el No. 1. se anexa al presente contrato para que haga parte del mismo, a fin de lograr el mejor aprovechamiento de la tecnología que será transferida por SODEXHO.

1.4. El **know-how, la información técnica y en general la tecnología** que se refieren las secciones 1.1. y 1.2 comprenderá los programas de calidad básica de los servicios a ser prestados por SODEXHO, los procedimientos y normas de gestión de costos, control de presupuestos, control de inventarios y productividad, los sistemas, métodos y procedimientos de auditoría interna, la asesoría en la realización de estudios de mercado, los programas de reclutamientos, **formación y capacitación de personal**, los **métodos o procedimientos** de gestión de los flujos de fondos y administración bajo inflación, los métodos o sistemas de marketing de los servicios, los métodos para la realización de compras y los procedimientos y normas de higiene aplicables a los servicios de alimentación y gestión de campamentos de personal.

1.5. Adicionalmente SODEXHO conviene en dar acceso a SODEXHO COLOMBIA de los **avances tecnológicos** internacionales que en el futuro logre o adquiera SODEXHO tales como nuevos equipos para la prestación de los servicios, nuevos programas de **computación para la gestión y administración de servicios** de alimentación y nuevas gamas de servicios. También SODEXHO COLOMBIA podrá participar en el Forum de la Innovación, realizado cada 2 años y allí aprovechar los últimos adelantos de la empresa a nivel mundial.

(...)

## **HONORARIOS**

3.1. Como compensación por los servicios de asistencia técnica suministrados por SODEXHO, SODEXHO COLOMBIA deberá pagar una suma equivalente al tres por ciento (3%) de las ventas netas de servicios prestados por SODEXHO COLOMBIA».

El 30 de noviembre de 1998, las partes modificaron el numeral 3.1, en el sentido de establecer los honorarios en una suma equivalente al 2% de las ventas netas de servicios prestados por Sodexo Colombia S.A.

El 31 de agosto de 1999, se prorrogó el contrato por un período de 5 años, y el 28 de febrero de 2003, fue prorrogado por cinco años más, a partir del 1 de septiembre de 2004.

En el año 2008, SODEXO S.A. pagó a SODEXHO AMERIQUE DU SUD, por concepto de asistencia técnica la suma de \$4.782.421.582, correspondiente al 2% de las ventas netas por servicios prestados.

Así mismo, se aportaron los siguientes documentos relativos a la ejecución del contrato en el año 2008:

- Certificación del 18 de agosto de 2011, expedida por el revisor fiscal, en la que expresó que, al 31 de diciembre de 2008, Sodexo S.A. registró en la cuenta PUC 5135150500, facturas por servicios de asistencia técnica en cuantía de \$4.812.991.582, que fueron objeto de retención en el impuesto de renta.



Asimismo, se indicó que: *«el 31 de agosto de 2004 Sodexo S.A. (contratante) celebró un contrato de servicios con Sodexo Amerique Du Sud (contratista) con el objeto de poner a disposición de Sodexo S.A. y comunicar a esta compañía el know how, la información técnica y en general la tecnología que se refiere o está relacionada con el diseño, financiamiento, creación, construcción, administración y gestión de restaurantes, cafeterías y comedores, para la prestación de servicios de alimentación en empresas, campamentos de personal, establecimientos de salud y establecimientos de educación y sitios o lugares de recreación.»*

- Certificación del 24 de noviembre de 2011, suscrita por el presidente de SODEXHO AMERIQUE DU SUD, en la que manifiesta que *«en el año 2008 se puso a disposición de Sodexo S.A. personal técnico y administrativo para la aplicación del know how, la información técnica y la transferencia de tecnología necesaria para el diseño, financiamiento, creación, construcción, administración y gestión de los restaurantes, cafeterías y comedores antes mencionados. Adicionalmente, brindó el entrenamiento correspondiente al personal de Sodexo Colombia para los fines propios del contrato.»*

- Declaraciones juramentadas del 22 de marzo de 2012, suscritas por los representantes legales de Compañía de Servicios Generales Suramericana S.A.S. e Inversiones y Construcciones Estratégicas S.A.S. que tienen participación accionaria en Sodexo S.A., en las que manifiestan que, de acuerdo con la información suministrada por la junta directiva y la administración de la sociedad actora, durante el año 2008, Sodexo S.A. recibió el servicio de asistencia técnica por parte de SODEXHO AMERIQUE DU SUD, y que la citada asistencia se impartió a través de capacitaciones, entrenamientos, manuales, cursos, correos y otros medios de transmisión de conocimiento, en beneficio del crecimiento de la compañía en el sector.

- Copia del aplicativo SUNRISE – Requisito de archivos planos de septiembre de 2008.

- Copia del acta suscrita por Gustavo Adolfo Serrano (Jefe de Investigación de Mercados de SODEXO S.A.), en la que manifiesta que durante el año 2008, recibió capacitación junto con Roberto Ferro, Manuel Pareja y Jaime Castellanos, por parte de dos asesores CESAM del aplicativo SUNRISE –Alexis Torres y Jean Marc Courtiex. Allí se indica que la actividad consistió en la implementación de este software para el control y gestión de clientes ganados y perdidos.

Según lo manifestado en la mencionada acta, SUNRISE es una herramienta de análisis y control de los tres ejes de crecimiento de la compañía, para el desarrollo de nuevos clientes, retención y crecimiento de los mismos a través de un *dashboard*, en el que se muestra de manera global los diferentes indicadores financieros y de performance, que permite la toma de decisiones estratégicas para el desarrollo del negocio.

- Correos electrónicos relativos a la implementación de este aplicativo:

El 4 de junio de 2008, de Michael Landen al grupo SUNRISE.	Envío de anuncio sobre el aplicativo.
27 de junio de 2008, de Carlos Urzua a Capela Laeitia, Niurka González y otros.	Se adjuntan planillas con las tablas a definir en SAP, para cumplir los requerimientos SUNRISE.
11 de julio de 2008, de Torres Anabalón Alexis a Capela Laeitia, Niurka González y otros.	Se adjunta manual del aplicativo SUNRISE para actualización.
28 y 31 de julio de 2008, de Torres Anabalón Alexis a Alexandra Torres, Capela Laeitia y otros.	Se cita a una reunión para revisar los avances y conocer el estado y desarrollo del proyecto en Chile, Colombia, Venezuela, Perú, Argentina y Costa Rica, y se adjuntan los avances del proyecto a Julio de 2008.
1 de octubre de 2008, de Torres Anabalón Alexis a Alexandra Torres, Capela Laeitia y otros.	Adjunta nueva versión de las especificaciones, del aplicativo <i>SUNRISE</i> .

1 de diciembre de 2008, de Jaime Castellanos a Edwin Negrón.	Se da respuesta a la solicitud de coordinación de vacaciones del personal que está efectuando labores del proyecto <i>SUNRISE</i> .
30 de diciembre de 2008, de Francisco Zeballos a Alexis Torres Anabalón.	Adjunta los manuales SAP <i>SUNRISE</i> y el modelo desarrollado para Chile, Colombia, Perú y Venezuela, para que se realice la capacitación de la herramienta a los responsables de cada país.

- Copia de la presentación de la capacitación de 18 y 19 de junio de 2008, del aplicativo *SKIPPER* para capitanes, traducida al castellano.
- Manual del programa *SKIPPER*.
- Informe en el que se indica que los funcionarios Jaime Castellanos, Manuel Pareja y Roberto Ferro recibieron capacitación durante el transcurso del año 2008, por *SODEXHO SUDAMÉRICA DU SUD*, y que sobre esta herramienta inició la capacitación en el año 2007 y se implementó en el año 2008. Se explica que el programa *SKIPPER* es una herramienta que permite controlar el presupuesto de la compañía, en tanto se alimenta de la contabilidad y del sistema SAP, lo cual contribuye a la toma de decisiones de la entidad dada la veracidad de la información y la muestra en indicadores de rápida visualización y gráficos.
- Correo de 18 de junio de 2008, de Urzua Juan Carlos a Manuel Pareja y otros, en el que adjunta procedimiento "para la mantención de la tabla de *mapping SKIPPER*".
- Copia del informe de agosto de 2008, de las herramientas *HERMES* e *IRIS*, donde se indica que la capacitación inicial comprendió el uso de estas herramientas, y que después del seminario avanzado, el personal clave en el desarrollo de ofertas cuenta con una suite de herramientas de soporte, lo que incluye el Libro de Trabajo de Análisis Financiero y Precios que Ofrezcan Valor.
- Acta de capacitación de estas dos herramientas, suscrita por Luis Alberto González Garavito, Gerente de Mercadeo y Ventas de la sociedad actora, en la que indica que el 7 de enero de 2008, la Jefe de Desarrollo de Oferta de Alimentación y el Director de Marketing asistieron en Buenos

Aires – Argentina, a un entrenamiento para la implementación de las mencionadas herramientas.

En el acta, se explica que *HERMES* es una herramienta en la que se encuentran los módulos de ofertas de alimentación, *retail* y de gerencia de servicios, cuya función es dar a conocer las mejores prácticas y modelos de ofertas implementadas en el mundo con todos los detalles y componentes de mercadeo, que incluye manuales, imágenes, recetas y procedimientos, para de esta forma facilitar la adaptación y estandarización de módulos de oferta, y que *IRIS* es una herramienta que permite realizar un seguimiento completo en el proceso de toma de decisiones durante el desarrollo del módulo de oferta.

- Correos de 10, 11 y 29 de septiembre de 2008, de Juan Camilo Chaves y Patricio Hernández (CESAM Marketing) a María Teresa Baena y otros, en los que se propone plan de acción en ofertas y se adjunta el reporte para el grupo sobre la implementación de las herramientas HERMES e IRIS.
- Copia de las presentaciones e instructivos de capacitación del proyecto CLEAR de 25 de septiembre de 2008, y de la comparación con parámetros de buenas prácticas «*Benchmark and good practices*», de 20 de junio de 2008, traducidas al castellano.
- Correos electrónicos de 18, 25, 27, 30 de junio y 7 de julio de 2008, en castellano y en inglés, en los que se tramita la logística de la visita a Colombia de los señores Julio Rueda y Cedric Devenault auditores corporativos de *SODEXHO AMERIQUE DU SUD*, para auditoria y reporte sobre la terminación de la primera parte del proyecto *CLEAR*.
- Correo de 28 de julio de 2008, de Yolima Bautista a Sodexo Colombia en el que se informa sobre el lanzamiento del proyecto *CLEAR*.
- Correos de 26 de septiembre de 2008, 20 de octubre de 2008 y 13 de noviembre de 2008, relativos a la presentación del *CLEAR PMO*, la evaluación y los resultados de la certificación del proyecto.
- Correo del 27 de diciembre de 2008 en el que se indicia que el 16 de enero vence el primer Status Report del año de *CLEAR*.
- Copia del acta de asistencia técnica e informe del proyecto *CLEAR*, suscrita por la Directora del proyecto, y reporte de visita a Colombia del

señor Gustavo Ziegler (Controller *CESAM*) para efectuar capacitación los días 2 a 4 de enero de 2008. El Proyecto *CLEAR* tiene como fin la administración de los riesgos y procesos asociados al tipo de negocio que maneja Sodexo. Está orientado a compartir el conocimiento para el adecuado manejo y control de procesos de facturación de servicios, tratamiento de ventas *retail* para evitar fugas de ventas, manejo de crédito para clientes y subcontratistas, formalización de relaciones comerciales y cláusulas legales recomendadas para amparar los riesgos propios del negocio.

- Copia del acta en la que Gustavo Adolfo Serrano Díaz (Jefe de investigación de mercados de *SODEXO S.A.*), manifiesta que en el año 2008, en la ciudad de Lima – Perú, participó junto con David Antonio Carom Zapata (Desarrollo de la Oferta), y María Teresa Baena Zuluaga (Gerente de Marketing y comunicaciones de *SODEXO S.A.*) de la capacitación y entrenamiento del aplicativo “*PERSONIX*”, dictada por Alain Epstein (asesor externo de *SODEXHO AMERIQUE DU SUD*). Este aplicativo permite que la empresa tenga acceso al conocimiento de los usuarios de los servicios, para obtener información sobre los hábitos de consumo, sus necesidades y requerimientos, permite realizar análisis de los perfiles de los consumidores del servicio de alimentación, y así retener y crecer en los clientes actuales y competitivamente en el mercado.
- Copia de los pasaportes de los citados funcionarios, así como correos electrónicos de coordinación de los viajes y tiquete de correo del señor Gustavo Serrano.
- Copia de la presentación de la capacitación del aplicativo de 30 de septiembre de 2008.
- Agenda del año 2008, en la que contiene las actividades mes a mes desarrolladas en el marco del contrato de asistencia técnica.
- Copia de la presentación «*Estrategia IT para el Proyecto IFM Bancolombia*».
- Correos electrónicos de 24 de marzo, 1 y 2 de abril y 1 de diciembre de 2008, en los que el señor Joao Nakamoto (IT *CESAM*) señala los temas que serán tratados en las visitas a Colombia, respecto al análisis de la situación del proceso con Bancolombia, migración para Tecfood WEB, implantación del TecRetail en Bancolombia y la evaluación sobre el mantenimiento preventivo/correctivo actual, entre otros. Tiquetes aéreos

electrónicos de llegada a Colombia en los meses de abril y diciembre de 2008.

- Copia de la presentación «*Proyecto Alas*» del Área de Dirección Gastronómica de SODEXO, y copia del pasaporte de Joaquín Augusto Suarez Ordoñez.
- Copia de la revisión de asistencia técnica de 3 de septiembre de 2008, elaborada por NERA Economic Consulting, para determinar los servicios “intra group” prestados por Sodexo SA a sus afiliadas, y la remuneración por este concepto.
- Copia del acta de visita suscrita por la Gerente de Control Interno y Procesos de SODEXO S.A., sobre la capacitación recibida en Chile del proyecto MIO, los días 4 y 5 marzo del año 2008 y pasaporte de la mencionada gerente. Este proyecto tiene como objetivo mejorar la satisfacción del cliente, las condiciones administrativas de los empleados de Sodexo (eliminación de procesos manuales) y optimización de recursos (ahorro en el costo de producción de cada menú).
- Copia del Organigrama *CESAM* (Centro América y Sur América) en el año calendario 2008.

			<b>CEO</b> Philippe Voraz/Sayta Menard			
<b>CFO</b>	<b>Purchasing</b>	<b>Strategy</b>	<b>Marketing</b>	<b>RRHH</b>	<b>IT</b>	
Edwin Negrón	Marcia Duarte	Janet Awad	Patricio Fernández	Claudia Guiloff/Marcio Federico	Joao Nakamoto	
<b>Controller</b>						

Gustavo Ziegler						
<b>Reporte</b>						
JM Courtiex						
<b>Sunrise</b>						
Alexis Torres						
<b>Finanzas</b>						
Roger Méndez/Jorge González						

· Copia de la presentación del Programa *PREAXION* de la Gerencia de Calidad y Prevención, e informe suscritos por el Director Nacional de HSE de la demandante, en el que se indica que en el año 2008 se inició la etapa de implementación que se encuentra dirigida a establecer las bases para el proceso de cambios y esquemas en materia de prevención para lograr de forma más técnica un soporte desde la zona (CESAM), con el objeto de lograr mejores resultados en materia de seguridad y prevención.

El artículo 746 del Estatuto Tributario establece que «*Se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o en las respuestas a requerimientos administrativos, siempre y cuando que sobre tales hechos, no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley la exija*».

La presunción de veracidad admite prueba en contrario y la autoridad fiscal, para asegurar el «*efectivo cumplimiento de las normas*»

*sustanciales*», puede desvirtuarla mediante el ejercicio de las facultades de fiscalización e investigación previstas en el artículo 684 del ET.

Desde esa perspectiva, la carga probatoria para desvirtuar la veracidad de las declaraciones tributarias y las respuestas a los requerimientos corresponde, en principio, a la autoridad tributaria, salvo cuando se solicitan comprobaciones especiales sobre los hechos declarados o cuando la ley las exige.

En el marco del régimen fiscal probatorio, la determinación de tributos debe fundarse en los hechos que aparezcan probados en el expediente, por los medios establecidos en las leyes tributarias y en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto fueren compatibles (art. 742 ib.), dependiendo de su idoneidad, la cual, a la luz del artículo 743 *ejusdem*, se condiciona a que dichos medios cumplan las exigencias legales para demostrar determinados hechos o de la mayor o menor conexión que tengan con lo que buscan probar y del valor de convencimiento que pueda atribuírseles de acuerdo con las reglas de la sana crítica.

De acuerdo con los precedentes expuestos, y el análisis en conjunto de las pruebas aportadas por la parte actora, se considera que la erogación cumple con el **requisito de necesidad**, pues la implementación de la tecnología, esto es, la incorporación y actualización de programas y aplicativos, así como la estandarización y mejora de procesos, está demostrada en el proceso y constituye una expensa necesaria en el desarrollo de su objeto social para mantener la competitividad y la producción de la renta.

En efecto, al verificar las pruebas aducidas se observa que la prestación del servicio de asistencia técnica está acreditada en el proceso, por cuanto en el año 2008, *SODEXHO SUDAMÉRICA DU SUD* adelantó actividades de asesoría, aporte y capacitación del personal de la sociedad actora, para la transmisión de tecnología consistente en la implementación, desarrollo y actualización de programas, aplicativos, herramientas, procedimientos, sistemas y métodos en diferentes áreas de la sociedad demandante para la prestación de servicios de alimentación.

Conforme con el organigrama *CESAM*, se advierte que *SUDAMÉRICA DU SUD*, a través de las personas encargadas de las diferentes áreas que componen la compañía a nivel regional, tales como Alexis Torres (*SUNRISE*), Edwin Negrón (*CFO*), *JOAO NAKAMOTO* (IT) y Patricio Fernández (Marketing), llevó a cabo la prestación del servicio mediante la incorporación de tecnología, realización de capacitaciones, visitas,



asesorías y auditorías en las áreas de mercadeo y ventas, finanzas, control interno y otras, como se desprende de los documentos aportados, esto es, presentaciones, actas de capacitación y correos electrónicos, entre otros.

Así las cosas, en desarrollo del servicio de asistencia técnica se implementaron los programas *SUNRISE* (manejo de nuevos clientes, retención y crecimiento de los mismos), *SKIPPER* (control del presupuesto), *HERMES* e *IRIS* (módulos de ofertas de alimentación), *CLEAR* (administración de riesgos y procesos), *PERSONIX* (acceso al conocimiento de los usuarios de los servicios y hábitos de consumo), y Estrategia IT para el Proyecto *IFM* Bancolombia (migración para Tecfood WEB, implantación del TecRetail), lo cual evidencia la transmisión de conocimiento tecnológico, con el propósito de soportar y mejorar procedimientos en las diferentes áreas de la compañía.

Por lo tanto, no le asiste razón a la recurrente al señalar que no se trata de la prestación del servicio de asistencia técnica, sino de la implementación de procesos de control por parte de la matriz, pues de las pruebas enunciadas se desprende que la actora, en la ejecución del contrato, recibió la transmisión de tecnología y acompañamiento para cumplir su objeto social, concretado en la incorporación y actualización de software, aplicativos y herramientas tecnológicas para el manejo y control de procesos de facturación de servicios, tratamiento de ventas, desarrollo de nuevos clientes, retención y crecimiento de estos, módulos de ofertas de alimentación, gerencia de servicios, control del presupuesto y asistencia en el servicio a terceros.

En este punto se precisa que el suministro de servicios informáticos, financieros, y de asistencia en áreas de mercadeo y ventas, entre otros, por parte la casa matriz, no es una circunstancia de la que se pueda inferir que el gasto sea innecesario ni que el propósito de los mismos consista en establecer y desarrollar instrucciones y sistemas de control sobre las filiales, pues en este caso se presenta una prestación de servicios intragrupo que es una práctica normal entre las empresas vinculadas, en la que se prestan servicios y se ejecutan actividades *por las que empresas independientes estarían dispuestas a pagar*.

Aunado a lo anterior, si bien los proyectos *MIO* (satisfacción de clientes y optimización de recursos), *ALAS* (gastronomía) o el programa *PREAXION* (prevención y seguridad), están dirigidos a establecer procedimientos, manuales y mejores prácticas, y no

corresponden a la implementación de un programa o aplicativo, no se desvirtúa la asistencia técnica, pues hacen parte del conjunto de conocimientos que la sociedad *SODEXHO AMERIQUE DU SUD S.A.S.* se comprometió a transmitir en el marco del contrato para la prestación del servicio de alimentación.

Además, los empleados de la actora recibieron capacitaciones y entrenamiento de los aplicativos y proyectos antes mencionados, e igualmente acompañamiento para su implementación, desarrollo y puesta a prueba de manera presencial y virtual a lo largo de la vigencia fiscalizada, lo cual se evidencia con las actas e informes sobre capacitaciones y abundantes correos electrónicos que dan cuenta de los procesos de implementación y desarrollo de las citadas herramientas y logística de las visitas a Colombia de integrantes del *CESAM*.

Cabe anotar que, el hecho de que los mismos empleados de la compañía hubiesen rendido un informe y certificado la asistencia a las capacitaciones que recibieron durante la vigencia 2008, no significa que estas no se realizaron, pues además de que el presidente de *SODEXHO AMERIQUE DU SUD* certificó que se puso el personal técnico y administrativo para el entrenamiento correspondiente al personal de la actora, la ley no requiere el cumplimiento de alguna tarifa probatoria para su demostración en el marco del contrato de asistencia técnica, en tanto que no se trata de cursos dictados por un instituto, centro universitario o docente, como lo sugiere la Administración.

En cuanto a que los pasaportes de los empleados no tienen constancia de los ingresos al país en el que se iba impartir la capacitación o entrenamiento, se advierte que es un aspecto mencionado con ocasión del recurso de apelación, que no fue discutido en los actos acusados, ni en la contestación de la demanda.

Igualmente, no le asiste razón a la demandada al señalar que no se prestó el servicio en la vigencia fiscalizada, pues como se observa, en el calendario del año 2008 se pormenoriza mes a mes las actividades desarrolladas en el marco del contrato de asistencia técnica. En este sentido, están demostradas las visitas de los integrantes del *CESAM* a Colombia, así como las capacitaciones y entrenamientos recibidos por los empleados de la sociedad contribuyente y el desarrollo de los aplicativos a través de una constante interacción vía correo electrónico.

Si bien la implementación de ciertos aplicativos (*SUNRISE, CLEAR* y *SKIPPER*) no finalizó en el año 2008, tal circunstancia no desnaturaliza la

prestación del servicio de asistencia técnica, ni tiene como consecuencia que los pagos efectuados por tales conceptos –*que por demás no son objeto de discusión*–, no sean deducibles en la vigencia de su causación.

En esas circunstancias, el pago por asistencia técnica es una expensa necesaria que le permite a la sociedad demandante desarrollar y mejorar la actividad generadora de renta, que tiene relación con la misma e implicó transferencia de conocimientos tecnológicos por parte de *SODEXHO AMERIQUE DU SUD S.A.* en relación con los procedimientos en los servicios de alimentación que presta la actora, para lo cual se realizaron actividades de capacitación, entrenamientos, asesoría y apoyo en la vigencia fiscalizada.

En este orden de ideas, se concluye que no le asiste razón a la DIAN al haber señalado que el pago por asistencia técnica es una expensa que no cumple con el requisito de necesidad previsto en el artículo 107 del ET, por lo cual se confirmará la sentencia de primera instancia.

Si bien la entidad demandada en el recurso de apelación indicó que la erogación era desproporcionada respecto al monto de las ventas netas, debe tenerse en cuenta que este aspecto no fue cuestionado en los actos acusados ni en la contestación de la demanda, por lo cual escapa al pronunciamiento de la Sección.

Finalmente, de conformidad con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso, no se condenará en costas en esta instancia (agencias en derecho y gastos del proceso), comoquiera que no se encuentran probadas en el proceso.

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. CONFIRMAR** la sentencia del 19 de octubre de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A".

**2.** Sin condena en costas en esta instancia.

**Notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.**

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

*(Firmado electrónicamente)*

**MILTON CHAVES GARCÍA**

Presidente de la Sección

*(Firmado electrónicamente)*

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

*(Firmado electrónicamente)*

**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

Salva voto

*(Firmado electrónicamente)*

**JULIO ROBERTO PIZA R.**

Aclara voto

**SALVAMENTO DE VOTO / PROCEDENCIA DE LA DEDUCIBILIDAD DE GASTOS POR ASISTENCIA TÉCNICA – No cumple con los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad /**

Tratándose entonces de actividades dirigidas a controlar, supervisar y alinear la filial o subordinada colombiana, con las políticas, metodologías, instrucciones y estándares globales, que no de la transmisión de conocimientos que coadyuvan en el desarrollo de la actividad económica propiamente tal, la expensa adolecería de relación de causalidad y

necesidad con la actividad productora de renta, tal y como fue reprochado en la actuación administrativa. Tampoco cumple la expensa el criterio de proporcionalidad, pues no resulta razonable incurrir en un gasto equivalente al 2% de las ventas netas, cuando el margen de utilidad de la operación de la actora es del 2.98%, conforme fue destacado por la parte demandada en el recurso de apelación. Al analizar este último aspecto, muy relevante el hecho que, la compañía desde el año 1995 ha venido incurriendo en expensas por el mismo contrato de asistencia técnica con su vinculada, así luego de trece (13) años de prestación del servicio, no resulta comprensible un impacto tan significativo en los márgenes por este concepto. En virtud de lo expuesto, considero que los actos acusados se ajustaron a la ley y así debió reconocerse, revocando la sentencia del tribunal que decidió anularlos y que se confirma en la providencia de la cual me aparto.

## **CONSEJO DE ESTADO**

### **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

#### **SECCIÓN CUARTA**

**Consejera MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

**Bogotá D. C., dieciocho (18) de marzo de dos mil veintiuno (2021)**

**Radicación número: 25000-23-37-000-2013-01037-01(23617)**

**Actor: SODEXO S.A.**

**Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -DIAN**

**SALVAMENTO DE VOTO**

Con el debido respeto por la decisión mayoritaria, me permito salvar el voto en la providencia proferida dentro del proceso de la referencia, que resolvió confirmar la sentencia emitida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A".

Concluyó la sala que el pago efectuado por Sodexo a su matriz del exterior, configuraba una asistencia técnica y en tal carácter satisfacía las condiciones de necesidad y relación de causalidad exigidas por la normativa fiscal para la deducción de una expensa, caracterización de la que discrepo, por cuanto el contenido y alcance de las actividades que fueron señaladas por la actora, son las propias del rol de una matriz, dirigidas a supervisar, auditar y controlar la operación de su subordinada.

Se observa en el proceso que, bajo la aparente formalidad de un contrato de asistencia técnica, subyacen actividades de auditoría, de control interno, de control presupuestal, de reportes al exterior, entre otras, que por supuesto implican el seguimiento de manuales y/o el uso de herramientas informáticas estandarizadas para el grupo.

Solo a título de ejemplo, es de observar que se encuentra acreditado que *".. Sodexo debe producir más de cincuenta (50) reportes relacionados con la consolidación de estados financieros por lo que cuenta con la herramienta SKIPPER para la unificación de tales reportes y la consolidación de los del grupo.* También se encuentra establecido que anualmente Sodexo tiene un proceso de certificación de la implementación de control interno, lo cual es desarrollado por los auditores corporativos y que el proyecto CLEAR, constituye una metodología que se ha venido implementando globalmente en diferentes países bajo un modelo estandarizado, respecto del cual, se realizan periódicamente teleconferencias en el que participan los equipos CLEAR a nivel mundial para alinearse en el trabajo y conocer mejores prácticas.

Tratándose entonces de actividades dirigidas a controlar, supervisar y alinear la filial o subordinada colombiana, con las políticas, metodologías, instrucciones y estándares globales, que no de la transmisión de conocimientos que coadyuvan en el desarrollo de la actividad económica propiamente tal, la expensa adolecería de relación de causalidad y necesidad con la actividad productora de renta, tal y como fue reprochado en la actuación administrativa.

Tampoco cumple la expensa el criterio de proporcionalidad, pues no resulta razonable incurrir en un gasto equivalente al 2% de las ventas netas, cuando el margen de utilidad de la operación de la actora es del 2.98%, conforme fue destacado por la parte demandada en el recurso de apelación.

Al analizar este último aspecto, muy relevante el hecho que, la compañía desde el año 1995 ha venido incurriendo en expensas por el mismo contrato de asistencia técnica con su vinculada, así luego de trece (13) años de prestación del servicio, no resulta comprensible un impacto tan significativo en los márgenes por este concepto.

En virtud de lo expuesto, considero que los actos acusados se ajustaron a la ley y así debió reconocerse, revocando la sentencia del tribunal que decidió anularlos y que se confirma en la providencia de la cual me aparto.

Atentamente,

*(Firmado electrónicamente)*

**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

**OBJETO SOCIAL:** LA EMPRESA COMERCIAL TIENE POR OBJETO REALIZAR POR CUENTA PROPIA, DE TERCEROS O ASOCIADOS A TERCEROS, EN EL PAÍS O EN EL EXTRANJERO, LAS SIGUIENTES ACTIVIDADES: (...) D) LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS GASTRONÓMICOS, DE CATERING, DE HOTELERÍA Y/O DE RESTAURANTE Y/O DE BAR Y/O COMIDA RÁPIDA Y/O DE COMEDORES PARA EMPRESAS, SERVICIOS DE COMIDA PARA CENTROS EDUCATIVOS, RECREATIVOS Y HOSPITALARIOS, INSTITUCIONES PUBLICAS Y/ O PRIVADAS Y/ O PUBLICO EN GENERAL, CON LA CORRESPONDIENTE PROVISIÓN DE PERSONAL IDÓNEO, ALIMENTOS, ASEO, LIMPIEZA, LAVANDERÍA Y SUMINISTROS RELATIVOS A DICHO SERVICIOS, ASÍ COMO TAREAS COMPLEMENTARIAS Y/O ACCESORIAS DE LOS MISMOS. (...).

Fls. 1261-1280 c.a.

Fls. 53-68 c.p.

Fls. 72-92 c.p.

Fls. 3-4 c.p.

Fls. 207-215.

Exp. 21329. C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

Exp. 13623 C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

Sentencia de 31 de marzo de 2011, Exp. 17150, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

Marco Antonio Velilla Moreno. Introducción al Derecho de los Negocios. Los nuevos dominios de la "administrativización del derecho comercial. Bibliotheca Millennium. Colección Derecho Económico y de los Negocios. El Navengante (Sic) Editores. Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez. Bogotá 2002.

Jacques-Henri Gaudin, citado por Marco Antonio Velilla en Op. Cit. 4

Concepto DIAN 048475 de 11 de junio de 2001 «... *los servicios de asistencia técnica pueden tenerse como de asesoría y en consecuencia su prestación se encuentra sujeta al Impuesto sobre las Ventas **aún en el evento de que se ejecuten desde el exterior por entenderse prestados en Colombia.***»

**Decreto 1189 de 1978. «Por el cual se da cumplimiento a la Decisión 84 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena» Artículo 1.** Para el solo efecto de precisar el alcance de los términos utilizados en la presente Decisión se entiende por: (...) **Tecnología.** El conjunto de conocimientos indispensables para realizar las operaciones necesarias para la transformación de insumos en productos, el uso de los mismos o la prestación de servicio.

Fls. 1315-1318 c.a. 8

Fls. 56-61 c.a. 1

Fls. 67-68 c.a. 1

Fl. 74 c.a. 1

Fls 83-84 c.a. 1



CD 1, prueba 1B.

CD 1, prueba 1A.

Fl. 18 c.a. Compañía de Servicios Generales Suramericana S.A.S. (15%)  
e Inversiones y Construcciones Estratégicas S.A.S (15%)

CD 1, pruebas 1C y 1D.

CD 2, prueba 2A.

CD 2, prueba 2K.

Ib.

CD 2, prueba 2B.

CD 2, prueba 2L.

CD 2, prueba 2L.

CD 2, prueba 2L.

CD 2, prueba 2C.

CD 2, prueba 2N.

Ib.

CD 2, prueba 2D.

Ib.

Ib.

Ib.

Ib.

CD2, prueba 2O.

CD2, prueba 2E.

Ib.

Ib.

CD2, prueba 2F.

CD2, prueba 2G.

Ib.

CD2, prueba 2H.

CD2, prueba 2IA.

CD2, prueba 2J.

CD2, prueba 2P.

CD2, prueba 2Q.

**E.T. «Art. 684. Facultades de fiscalización e investigación.** *La Administración Tributaria tiene amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales. Para tal efecto podrá:*

*a. Verificar la exactitud de las declaraciones u otros informes, cuando lo considere necesario.*

*b. Adelantar las investigaciones que estime convenientes para establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias, no declarados.*

*c. Citar o requerir al contribuyente o a terceros para que rindan informes o contesten interrogatorios.*

*d. Exigir del contribuyente o de terceros la presentación de documentos que registren sus operaciones cuando unos u otros estén obligados a llevar libros registrados.*

*e. Ordenar la exhibición y examen parcial de los libros, comprobantes y documentos, tanto del contribuyente como de terceros, legalmente obligados a llevar contabilidad.*

*f. En general, efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos, facilitando al contribuyente la aclaración de toda duda u omisión que conduzca a una correcta determinación (...)».*

Artículo 746 del Estatuto Tributario.

Hoy Código General del Proceso.

Aptitud legal que tiene una prueba para demostrar determinado hecho.

Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias (2017): Una empresa independiente que necesite un servicio puede adquirírselo a un proveedor de servicios especializado o encargarse ella misma de su prestación (es decir, internamente). De modo similar, un miembro de un grupo multinacional que necesite un servicio, puede adquirirlo de empresas independientes o de una o varias empresas asociadas del mismo grupo multinacional (es decir, intragrupo), o ejecutar el servicio él mismo. Frecuentemente, los servicios intragrupo incluyen aquellos que pueden prestar externamente empresas independientes (como son los servicios jurídicos o contables), así como los que suelen prestarse internamente (por ejemplo, los servicios prestados por la propia empresa tales como la auditoría central, la asesoría financiera o la formación del personal.

**C.G.P. Art. 365. Condena en costas.** En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia en la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas: 1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código. 5). En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas (...) 8. Solo

habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación.