



JUZGADO CUARENTA Y DOS ADMINISTRATIVO ORAL DEL CIRCUITO DE BOGOTÁ - SECCIÓN CUARTA

Bogotá D.C., dieciocho (18) de diciembre de dos mil veinte (2020).

NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

RADICACIÓN: 110013337042 2019 00332 00
MEDIO DE CONTROL: Nulidad y restablecimiento del derecho
DEMANDANTE: MPS MAYORISTA DE COLOMBIA S.A.
DEMANDADO: U.A.E. DIAN.

SENTENCIA DE PRIMERA INSTANCIA

1. DESCRIPCIÓN

1.1. TEMA DE DECISIÓN

Agotado el trámite procesal correspondiente, procede el Despacho a proferir sentencia de primera instancia dentro del proceso de referencia.

1.1.1. ELEMENTOS DE LA PRETENSIÓN

PARTES

Demandante: MPS Mayorista de Colombia S.A. NIT 830.018.214

Demandada: UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES. NIT 800.197.268-4.

OBJETO

Declaraciones y condenas

Declarar la nulidad de los actos administrativos:

- (i) Resolución No. 312412018000051 del 29 de junio de 2018, Liquidación Oficial por medio de la cual la DIAN modifica la Liquidación Privada No. 91000239640640 con Formulario No. 3508609151545 del 12 de junio de 2014, correspondiente a la declaración de retención en la fuente del mes de mayo del año gravable 2014.
- (ii) Resolución No. 992232019000092 del 5 de julio de 2019, por la cual se resuelve el recurso de reconsideración que se interpone en contra de la Liquidación Oficial No. 312412018000051 notificada el 4 de julio de 2018.

A título de restablecimiento del derecho:

- (iii) Declarar la firmeza de la Liquidación Privada No. 91000239640640 con Formulario No. 3508609151545 del 12 de junio de 2014, correspondiente a la declaración de retención en la fuente del mes de mayo del año gravable 2014 a cargo de MPS MAYORISTA DE COLOMBIA S.A.
- (iv) Declarar que MPS MAYORISTA DE COLOMBIA S.A. no adeuda suma alguna por concepto de retención en la fuente a título de impuesto sobre la renta por el periodo 5 de la vigencia fiscal 2014.
- (v) Que se declare la improcedencia de cualquier suma a título de sanción por inexactitud.

Como pretensión subsidiaria:

- (vi) Absolver a la demandante del pago de la sanción por inexactitud en virtud del parágrafo segundo del artículo 647 del ET, reconociendo que el menor valor a pagar se origina en una interpretación razonable del derecho aplicable.

FUNDAMENTOS DE LA PRETENSIÓN

FUNDAMENTOS FÁCTICOS:

1. Que el 30 de noviembre de 2006, la actora y McAfee INC suscribieron el Acuerdo de distribución LTAM N. 46003954, que tiene por propósito de comercializar y distribuir no exclusivamente por parte de la demandante los

productos autorizados por McAfee a los revendedores autorizados, para que posteriormente se vendan a los usuarios finales.

2. Que McAfee es una sociedad domiciliada en Delaware, USA, especializada en seguridad informática.
3. Que en desarrollo del Acuerdo de distribución LTAM N. 46003954, en el mes de mayo de 2014, se hacen retenciones en la fuente a McAfee a título de renta de acuerdo con las respectivas órdenes de compra, discriminando la naturaleza de los diferentes pagos por i) licenciamiento; ii) servicios técnicos; y iii) otros.
4. Que el 8 de noviembre de 2017 la DIAN profirió el Requerimiento Especial N. 312382017000112, dando alcance al artículo 411 del ET en tanto consideró que la retención practicada por concepto de servicios técnicos realmente corresponde a una explotación de programas de computador.
5. El 9 de febrero de 2018, la actora radica respuesta al Requerimiento Especial N. 312382017000112, sosteniendo que no se advierte explotación de programas de computador en tanto que su participación contractual se limitó a la comercialización y distribución de del servicio técnico prestado por McAfee a los consumidores finales.
6. El 29 de junio de 2018, la DIAN profiere la Liquidación Oficial N. 312412018000051, reclasificando las retenciones practicadas por la actora con tarifa del 10% por concepto de pagos al exterior, como explotación de intangibles a la tarifa del 33% sobre el 80% del pago total.
7. La actora presentó recurso de reconsideración en contra del acto de determinación oficial.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS:

Primer Cargo: Desconocimiento del numeral 6 del artículo 730 de ET.

Cuestiona la parte actora que al momento de discutir ante la administración la liquidación oficial, la DIAN sostuvo que las únicas causales de nulidad en materia tributaria corresponden a las indicadas en el artículo 730 del ET, por lo que no resultan aplicables aquellas enlistadas en el artículo 137 del CPACA. Sin embargo, considera que el artículo 730 remite a las causales previstas en el artículo 137 del

CPACA y la jurisprudencia del Órgano de cierre de esta Jurisdicción¹ ha reconocido como causales de nulidad las enlistadas en el CPACA.

Segundo Cargo: Falta de motivación.

Censura que los actos no se encuentran motivados con suficiencia, en tanto la decisión de considerar que el servicio de soporte técnico prestado corresponde a la explotación de un intangible en vez de la prestación de un servicio técnico fue motivada mediante una interpretación subjetiva, dado que centra sus motivaciones en el argumento central de que en los documentos suscritos por las partes del contrato y el usuario final no se hace mención a un contrato de prestación de servicios; sin embargo, considera la demandante que la realidad material y económica de las prestaciones de mantenimiento consisten en el servicio técnico capacitado que presta McAfee de manera remota y sin que ello implique capacitación ni transferencia de conocimiento al usuario final.

También cuestiona en este cargo que la DIAN sustente en las facturas de venta y en los documentos remitidos a los consumidores finales, la conexidad entre el servicio de comercialización y distribución del software y el uso o licenciamiento de este por parte de los destinatarios finales, pues indica que en realidad la adquisición del servicio de soporte técnico y de mantenimiento prestado directamente por McAfee de manera remota se compra de manera adicional e independientemente por el usuario.

De manera que ese servicio adicional de soporte, al ser prestado por un no residente, debe ser objeto de retención en la fuente del 10%, en virtud del inciso 2 del artículo 408 del ET. Justifica esta conclusión en el Oficio 14868 de marzo 3 de 2014, de la DIAN, que prescribe que cuando el servicio sea prestado por no residentes se aplica la tarifa del 10%, independientemente de que el servicio se preste desde Colombia o desde el exterior.

Cuestiona que la administración hubiere manifestado que no existía contrato de prestación de servicios que sustente la retención practicada a título de honorarios en virtud del inciso 2 del artículo 408 del ET, pues sostiene la actora que los usuarios finales que adquieren el soporte técnico deben ceñirse a los Términos de Soporte Técnico y Mantenimiento de McAfee contenido en el enlace <http://www.mcafee.com/es/support/terms-and-conditions.aspx> Sostiene además

¹ CE. Sentencia del 8 de octubre de 2009. Exp. 17145.

que la Carta de Concesión también es clara en el sentido de que el servicio de soporte técnico es adicional al licenciamiento de software.

Cuestiona que la entidad justifique la conexidad entre el licenciamiento del software y la prestación del servicio de soporte con fundamento en la doctrina contenida en el Concepto N. 067156 de diciembre 22 de 2014, y en la Circular Externa 073 de INCOMEX, debido a que considera que esa doctrina señala expresamente que el servicio técnico implica la aplicación directa por el técnico sin comunicación o transferencia de conocimientos, tal como sucede en el caso de marras.

Tercer Cargo: Falsa motivación por error de hecho.

En esencia, reitera los argumentos expuestos en el segundo cargo de nulidad y adicionalmente sostiene que los fundamentos con base en los cuales la DIAN concluyó que el soporte técnico, a efectos de la retención, recibe un trato de explotación de programas de computador, contradice el significado del concepto de soporte técnico y mantenimiento de software, pues se asemeja a un rango de servicios, lo cual reafirma con fundamento en los conceptos contenidos en los oficios N. 57425 de 2013, N. 15674 de 2012 y N. 60826 de 2008. También cuestiona que la administración no haya tenido en cuenta que el componente del licenciamiento dentro del paquete que también implica el soporte técnico, fue reconocido contablemente en la cuenta 23655002 "programas de computador de software".

Finalmente, hace énfasis en que el servicio de mantenimiento y soporte, que es adicional al licenciamiento del software, no implica transferencia de conocimiento al usuario final.

Cuarto Cargo: violación de los principios de equidad, justicia fiscal y capacidad contributiva.

Sostiene que los actos demandados son violatorios de los principios de equidad, justicia fiscal y capacidad contributiva pues la DIAN reconfigura una operación de prestación de servicios técnicos asimilándola a un licenciamiento de intangibles con base en interpretaciones erradas de los fundamentos fácticos y jurídicos del caso.

Quinto Cargo: improcedencia de la sanción impuesta debido a que el contribuyente actuó de buena fe y con fundamento en la confianza legítima

Sostiene que es evidente la buena fe del contribuyente al haber declarado la retención en la fuente correspondiente al periodo 5 de la vigencia 2014 un mayor valor por concepto de explotación de intangibles (\$666.146.000) que por concepto de prestación de servicios técnicos (\$29.326.000), pues ello refleja que aquel no tenía la intención de defraudar al erario.

También cuestiona que la administración tributaria haya atribuido al contribuyente un actuar doloso, teniendo en cuenta que aquel se abstuvo de tomar un valor significativo como servicio técnico reconociéndolo contablemente de manera errada a su favor.

Sexto Cargo: improcedencia de la sanción impuesta por diferencia de criterios e interpretación razonable

Sostiene no es aplicable la sanción impuesta debido a que se advierte una diferencia de criterios i) al plausible y razonable la aplicación del parágrafo 2 del artículo 408 del ET en vez de lo dispuesto en el 411 del mismo estatuto; ii) al estar fundamentada la posición del contribuyente en la doctrina de la DIAN² y la jurisprudencia vigente³; iii) y al ser notoria la dificultad y complejidad de la norma objeto de interpretación y aplicación.

1.1.2. OPOSICIÓN

La apoderada de la DIAN se opone a la prosperidad de las pretensiones. Manifiesta que los hechos de la demanda son ciertos en cuanto a su fundamentación fáctica, pero cuestiona aquellos apartes en los cuales la actora presenta elementos argumentativos de su teoría del caso. Sostiene que el hecho 1 no le consta.

Como argumentos de defensa, esencialmente indicó que independientemente de la naturaleza del servicio prestado por McAfee, esto es, si el servicio de mantenimiento corresponde a un servicio técnico o a una explotación del intangible, lo cierto es que el soporte técnico y el mantenimiento del software si están relacionados con el uso o goce de este. Es decir, en una palabra, que para la autoridad tributaria el motivo de su decisión consiste que el servicio de mantenimiento se considera accesorio al mantenimiento de software adquirido por la actora, por lo cual debe aplicarse la tarifa de retención en la fuente de que trata el artículo 411 del Estatuto Fiscal.

² Conceptos N. 000673 de 2017, N. 067156 de 2014, N. 74228 y 57425 de 2013, N. 1564 de 2012, y N. 60826 de 2008 de 2008.

³ Consejo de Estado, sentencia del 12 de febrero de 2004, Exp. 13623.

En cuanto al cargo de **falta de motivación**, precisó que en los actos administrativos se encuentra su fundamento, el cual se concentra en que i) los servicios prestados a la actora por a McAfee INC, sociedad domiciliada en el exterior, corresponde a un servicio accesorio al de "explotación de intangibles" adquirido tal como se deriva de las pruebas aportadas; ii) no existe prueba en el plenario que demuestre que el servicio técnico es independiente del de licenciamiento; iii) las normas fiscales exigen el pago de la retención en la fuente por pagos por explotación de intangibles a la tarifa del 33 %.

En cuanto a la **falsa motivación**, reitera los tres fundamentos principales de las decisiones administrativas cuestionadas, y añade que los actos demandados adoptan la decisión de reclasificar los conceptos sujetos a retención en la fuente con base en un detallado estudio de los hechos y normas aplicables, que conducen a concluir que de la compra de "Licencia de software para computadores" se deriva la operación accesorio del "servicio de mantenimiento de los mismos", siendo aplicable la tarifa de retención de la operación principal.

Respecto de la **violación de los principios de equidad, justicia fiscal y capacidad contributiva**, sostuvo que los actos administrativos se profirieron con observancia de las normas reguladoras de la materia. Hizo hincapié en que en el expediente no se aportó prueba de la independencia de las operaciones de Licencia de software para computadores y de servicio de mantenimiento de estos, en tanto que no se aportó un contrato que soporte el servicio técnico independiente, lo que condujo a que no fuera desestimada la conclusión de que el servicio técnico es accesorio al licenciamiento del software y por ello le es aplicable la tarifa del 33% a la operación como un todo.

Precisa que, pese a que la demandante concentra sus argumentos en diferenciar los conceptos de "servicio técnico" y de "servicio de mantenimiento o explotación de intangibles", se abstiene de cuestionar que "el servicio de mantenimiento" es accesorio a la adquisición de las licencias de software para computadores y que por ende este debe ser el referente para definir el porcentaje de retención en la fuente. En ese orden de ideas, sostiene que el servicio prestado y que originó el pago o abono en cuenta objeto de retención en la fuente fue el "servicio de mantenimiento a los computadores", y es por esa razón que considera la DIAN que se debía practicar la retención en la fuente del 33%.

Finalmente, sobre la **procedencia de la sanción por inexactitud**, sostuvo que el contribuyente actuó conscientemente al registrar datos inexactos en su declaración privada, pero además que no le asiste a la administración la carga de demostrar la intención del infractor para que proceda la imposición de la sanción, lo cual fundamentó en las sentencias del Consejo de Estado dictadas en los expedientes N. 7650, 17306 y 19246.

Añadió que la diferencia de criterios como exoneración de la responsabilidad sancionatoria no aplica ante no opera si la discusión versa sobre el desconocimiento del derecho, según se dispuso la jurisprudencia contenida en las sentencias del Consejo de Estado del 12 de julio de 2012, exp. 17995; del 5 de mayo de 2011, exp. 17306; y 26 de enero del 2009, expediente 15984, todas con ponencia del Consejero Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

1.3. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

1.3.1. Parte demandante: reitera lo expuesto en la demanda y cuestiona que la pasiva al contestar la demanda haya argumentado que el soporte técnico era una prestación accesoria, como quiera que tal consideración no fue expuesta durante la actuación administrativa como motivo de la decisión censurada en sede judicial. Sostiene que ello es un cambio en la versión de los hechos y del objeto de la discusión que vulnera el principio de correspondencia.

Añade que el Soporte técnico adquirido de forma independiente a la licencia de software se denomina Premium Support de McAfee y consiste en un nivel personalizado de soporte remoto prestado por los ingenieros de sistemas de McAfee que no supone capacitación o traslado de conocimientos, por lo que no existe una relación de conexidad contractual entre el licenciamiento del software y el soporte remoto complementario del Premium Support de McAfee.

Al respecto, sostiene que la conexidad contractual que da pie a que se entienda una prestación como accesoria tiene lugar cuando la causa que dio origen a la suscripción del contrato depende de la realización de varias prestaciones, de conformidad con la Corte Suprema de Justicia en Sentencia del 25 de septiembre de 2007, Exp. 11001-31-03- 027-2000-00528-01, y con los conceptos DIAN No. 28979 de 2004 y No. 056878 de 2005. En el caso de marras, sostiene que no puede predicarse subordinación o dependencia entre el licenciamiento del antivirus y el servicio de soporte remoto Premium Support, debido a que no es necesario para el usuario final

adquirir el paquete de soporte técnico para poder consumir la licencia de software, porque las dos operaciones pueden contratarse de manera independiente y porque las causas y objetos de las dos operaciones son diferentes.

1.3.2. Parte demandada: Reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

1.3.3. Ministerio Público: El Procurador Delegado ante este Juzgado no rindió concepto en este proceso.

1.2. PROBLEMA JURÍDICO

¿Las pruebas obrantes en el expediente acreditan que a los pagos efectuados al exterior por la sociedad MPS Mayorista de Colombia S.A. a McAfee INC, les es aplicable la tarifa de retención en la fuente consagrada en el artículo 411 del Estatuto Tributario para pagos o abonos en cuenta relacionados con la explotación de programas para computador a cualquier título, o la consagrada en el inciso segundo del artículo 408 del Estatuto Tributario para pagos o abonos en cuenta por concepto de consultorías, servicios técnicos y de asistencia técnica, prestados por personas no residentes o no domiciliadas en Colombia?

En caso de que resulte aplicable la tarifa prevista en el artículo 411 del Estatuto Tributario, deberá el despacho resolver: ¿se cumplen los requisitos previstos en el ordenamiento para que al contribuyente se le exonere por diferencia de criterios de la responsabilidad del pago de la sanción por inexactitud impuesta mediante los actos demandados?

1.2.1. TESIS DE LAS PARTES

Tesis de la parte demandante: Sostiene que las pruebas obrantes en el proceso- especialmente el Acuerdo de distribución LTAM N. 46003954- dan cuenta de que los pagos al exterior objeto de recalificación oficial, para efectos de retención en la fuente del impuesto sobre la renta, deben recibir el tratamiento fiscal de servicio técnico aplicando la tarifa prevista en el artículo 408 del Estatuto Tributario, debido a que el servicio de soporte técnico es una prestación contractual independiente del licenciamiento del intangible, a la que el usuario final tiene derecho si adquiere el paquete *Premium Support* de McAfee.

Tesis de la parte demandada: Sostiene que los pagos al exterior objeto de recalificación deben recibir el tratamiento fiscal de licenciamiento de intangibles de que trata el artículo 411 del Estatuto Tributario, como quiera que no existen medios de prueba en el expediente - tal como lo sería un contrato de prestación de servicios- que acrediten que el soporte técnico y mantenimiento no es necesario a efectos de permitir el uso y goce del licenciamiento de software, lo cual es propio de la explotación del intangible que distribuye la sociedad contribuyente.

Tesis del Despacho: Del análisis de los medios de prueba que obran en el expediente, el despacho considera que se encuentra acreditado que a los pagos efectuados al exterior por la sociedad demandante a McAfee INC les es aplicable la tarifa de retención en la fuente consagrada en el inciso segundo del artículo 408 del Estatuto Tributario para servicios técnicos prestados por no residentes, pues está probado que el soporte técnico distribuido por MPS Mayorista de Colombia S.A. a los usuarios finales es adicional a aquel incluido en la licencia del software adquirido.

Para sustentar esta tesis el despacho acudirá a los argumentos de: i) la retención en la fuente por pagos al exterior por licenciamiento de intangibles y servicios técnicos y ii) de la carga de la prueba en materia tributaria.

CONSIDERACIONES

PRECISIONES DEL CASO

En los términos de la demanda interpuesta por MPS Mayorista de Colombia S.A., se estudia la legalidad de las resoluciones No. 312412018000051 del 29 de junio de 2018 y No. 992232019000092 del 5 de julio de 2019, por medio de las cuales la DIAN modificó la Liquidación Privada No. 91000239640640 con Formulario No. 3508609151545 del 12 de junio de 2014, correspondiente a la declaración de retención en la fuente del mes de mayo del año gravable 2014. Concretamente, a efectos de establecer la tarifa de retención en la fuente aplicable, se resolverá si los pagos al exterior efectuados por la demandante a McAfee INC por concepto del paquete de soporte técnico corresponden a la explotación de programas para computador por licenciamiento o a servicios técnicos.

ARGUMENTOS DE APOYO A LA TESIS DEL DESPACHO

Retención en la fuente por pagos al exterior en licenciamiento de intangibles y en servicios técnicos

De manera propedéutica conviene recordar que la retención en la fuente es un mecanismo de recaudo anticipado y gradual de ciertos impuestos que, en lo posible, tiene lugar dentro del mismo ejercicio en el que se causan⁴. En términos generales, el sujeto autorizado por la ley para efectuar la retención parcial o total del tributo, que se denomina agente de retención, debe reconocer la porción correspondiente dentro del pago o abono en cuenta que realiza como contraprestación en una transacción de bienes o servicios, aplicando sobre la base gravable la tarifa prevista en el ordenamiento. En consecuencia, tiene las obligaciones formales y sustanciales de declarar y consignar lo retenido, así como de expedir las certificaciones correspondientes y conservar los soportes de las operaciones causales⁵.

Particularmente en cuanto a los pagos al exterior, de acuerdo con el artículo 406 del Estatuto Tributario, se debe efectuar la retención en la fuente a título de impuesto sobre la renta cuando, por concepto de rentas sujetas al impuesto en Colombia, se realicen pagos o abonos en cuenta a favor de i) Sociedades u otras entidades extranjeras sin domicilio en el país; ii) personas naturales extranjeras sin residencia en Colombia; y iii) sucesiones ilíquidas de extranjeros que no eran residentes en el país.

Las tarifas aplicables a la retención por pagos al exterior están previstas en el artículo 408 ET. De la normativa vigente para el año 2014, se hace énfasis en la tarifa del 10% que resulta aplicable para los pagos o abonos en cuenta por concepto de consultorías, servicios técnicos y de asistencia técnica, prestados por personas no residentes o no domiciliadas en Colombia, sin que resulte relevante que el servicio se preste en el país o en el exterior.

⁴ Artículo 367 ET.

⁵ Artículos 375, 376, 378, 378-1, 381, 382 y 632 ET

Al respecto, en la jurisprudencia del Órgano de Cierre de esta Jurisdicción⁶ y la doctrina oficial de la DIAN⁷ se ha entendido que el servicio técnico corresponde a la aplicación directa de un arte o una técnica por personal especializado, diferenciándolo del concepto de asistencia técnica en la medida en que esta implica la transferencia de conocimientos al beneficiario, que en consecuencia resulta adiestrado en la pericia o el saber. De manera que, para el caso de los servicios técnicos prestados desde el exterior, el prestador de estos aplica desde el extranjero los conocimientos en aspectos científicos o tecnológicos y el beneficiario aprovecha prácticamente dichos conocimientos en Colombia, pero no los aprehende.

Por su parte, para el caso de pagos o abonos en cuenta relacionados con la explotación de programas para computador a cualquier título, según indica el artículo 411 ibídem, se debe aplicar una retención sobre el 80% del respectivo pago o abono en cuenta, aplicando una tarifa del 33%; es decir, una tarifa efectiva de 26.4%.

De acuerdo con el Decreto 1360 de 1989, los programas de computador son un tipo de creación propia del dominio literario que, entre otros, comportan Softwares- también llamados soportes lógicos-, los cuales se definen como “[l]a expresión de un conjunto organizado de instrucciones, en lenguaje natural o codificado, independientemente del medio en que se encuentre almacenado, cuyo fin es el de hacer que una máquina capaz de procesar información, indique, realice u obtenga una función, una tarea o un resultado específico”⁸.

Ahora bien, respecto del concepto de la *explotación* de estos bienes incorporeales, que contablemente corresponden a activos patrimoniales intangibles, la doctrina oficial de la DIAN⁹ ha entendido que comprende diversas formas de provecho económico o de generación de utilidad por parte de quien detenta los derechos patrimoniales inherentes a la propiedad intelectual del activo, por lo que ese rendimiento o usufructo no se limita a la mera venta de aquellos derechos, sino que también abarca el permitir a terceros la utilización del bien para su uso personal o profesional sin que se transfiera a estos la propiedad.

⁶ Consejo de Estado, Sección Cuarta, en sentencias de 12 de febrero de 2005 C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié Exp. 13623 y del 15 de marzo de 2012, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, Exp. 17942.

⁷ Oficio 067156 de diciembre 22 de 2014.

⁸ Artículo 3.

⁹ Oficios N. 15674 de marzo 8 de 2012 y N. 57425 de septiembre 11 de 2013.

La explotación económica del software, entonces, se puede extender además de la venta al uso y goce del activo mediante un contrato de licenciamiento, el cual no implica la cesión de los derechos patrimoniales sobre el intangible; al licenciamiento a terceros para que lo reproduzcan o lo sublicencien; al licenciamiento a terceros para que lo incorporen al hardware; o al licenciamiento para que se utilice en el desarrollo de nuevos productos en aquellos casos del software base.

Carga probatoria en materia tributaria

En materia tributaria, la carga jurídico-procesal de aportar determinados medios de prueba, así como las particulares consecuencias jurídicas de su incumplimiento, se encuentra regulada en el sistema jurídico positivo y ha sido desarrollada por vía jurisprudencial, atendiendo no solo a la naturaleza impositiva y unilateral de la obligación tributaria, sino también al carácter no paritario de la relación procesal entre los contribuyentes y el Estado. La carga de la prueba tributaria se distingue en tanto que los supuestos de hecho que se buscan acreditar probatoriamente corresponden a los diferentes aspectos del hecho imponible como es la base gravable, permitiendo establecer la cuantía del gravamen, al aplicar al caso en concreto las normas que determinan la obligación tributaria sustancial.

Ahora bien, según el sistema de determinación de la obligación tributaria, sea el de autodeterminación o el de determinación de autoridad, la labor probatoria por parte del contribuyente se concreta no solo en la prueba, sino también en la comprobación.

En este sentido, se considera a la prueba tributaria como *impropia*¹⁰, en la medida en que la administración, al realizar las fiscalizaciones tributarias, puede exigir la verificación de los hechos económicos generadores de la obligación tributaria denunciados por el contribuyente en sus declaraciones. Incluso, las facultades inquisitivas le permiten a la administración en ciertos casos determinar la obligación tributaria con fundamento en indicios, presunciones e incluso estimaciones¹¹, razón por la cual la falta de aportación de medios probatorios de comprobación a cargo

¹⁰ Piza Rodríguez, J. R, en Análisis crítico de la reforma tributaria, Ley 1819 de 2016. 2016, Bogotá, Universidad Externado de Colombia.

¹¹ Estatuto Tributario, artículos 754 y 754-1

del administrado, no conlleva ni la inexistencia de los supuestos del hecho gravado ni a la imposibilidad de determinar oficialmente de la obligación sustancial.

En este orden de ideas, cobra relevancia el artículo 746 del ET en tanto que, pese la presunción de veracidad que recae sobre los denuncios tributarios del contribuyente y que da por ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o en las respuestas a requerimientos administrativos, tal presunción no es legal y admite prueba en contrario, toda vez que la administración puede exigir una *comprobación especial* sobre tales hechos.

Así, de acuerdo con el artículo 684 ET, dadas las amplias facultades de fiscalización e investigación que ostenta la autoridad fiscal, el contribuyente se encuentra sometido a la carga de acreditar probatoriamente aquellos hechos declarados, sobre los que la administración requiera particular comprobación, lo que conduce a entender que no está eximido el contribuyente de demostrar los hechos denunciados en las declaraciones tributarias, sus correcciones y respuestas a requerimientos¹².

De esta manera, aunque la declaración de retención en la fuente presentada por MPS MAYORISTA DE COLOMBIA S.A. hubiese adquirido firmeza, ello no obsta para que la autoridad tributaria, en virtud de sus amplias facultades de fiscalización que le otorga el ordenamiento jurídico, solicite una comprobación especial respecto de los gravámenes a su cargo, pues la firmeza de una declaración tributaria difiere de la presunción de veracidad que tienen los hechos denunciados en la misma. Ello en tanto que las decisiones de la administración tributaria deben ajustarse a los hechos que se encuentren probados en el expediente mediante los medios de prueba previstos en las leyes tributarias o en el código de procedimiento civil vigente, siempre que éstos sean compatibles, de conformidad con el artículo 742.

Luego, aunque la administración está llamada a desvirtuar la veracidad presunta de los hechos declarados, en virtud de sus amplias facultades, la carga de la prueba se invierte en el sentido de que el contribuyente habrá de aportar medios de prueba de conformidad con la solicitud de comprobación especial que realice de la autoridad¹³. Así mismo, con el objeto de cuestionar la determinación realizada por

¹² Al respecto, ver la sentencia de la Sección Cuarta, del Consejo de Estado del 20 de enero de 2017, Exp. 20551.

¹³ Ver Sentencia del Consejo de Estado, de 13 de agosto de 2015, Exp. 20822, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

el fisco, la carga de la prueba una vez más se invierte, de manera tal que el contribuyente se encuentra llamado a desvirtuar los presupuestos fácticos del hecho imponible en que se sustenta la determinación oficial de la obligación tributaria sustancial.

Además, es de resaltar que, de conformidad con el artículo 686 ET¹⁴, el contribuyente tiene un deber de colaboración, en el sentido de atender los requerimientos que en materia de prueba se le impongan por la autoridad tributaria. Adicionalmente, tal como lo ha señalado el Consejo de Estado, "*en materia tributaria opera, de manera relativa, la carga dinámica de la prueba, en el entendido de que es el contribuyente el que se encuentra en una posición privilegiada para probar el hecho económico declarado*"¹⁵.

A la postre, conviene anotar que, de acuerdo con el artículo 744 ET, la oportunidad para que el contribuyente demuestre los supuestos fácticos que sustentan su teoría del caso tiene lugar durante la actuación administrativa de fiscalización, determinación y discusión, al responder los requerimientos previos a la expedición de liquidaciones oficiales y al interponer los recursos en contra de estas; igualmente, de acuerdo con la ley 1437 de 2011¹⁶, también tiene la oportunidad de aportar o solicitar la práctica de pruebas en el proceso judicial contencioso administrativo.

Los anteriores análisis conllevan al entendimiento de que es al contribuyente a quien le corresponde asumir la carga de la prueba necesaria para derrotar la postura de la administración tributaria consignada tanto en el acto preparatorio Requerimiento Especial N. 312382017000112, como en los actos de determinación contenidos en la Liquidación Oficial N. 312412018000051 del 29 de junio de 2018, y la Resolución No. 992232019000092 del 5 de julio de 2019, en el sentido de aportar elementos probatorios que acrediten que a los pagos efectuados al exterior por la sociedad MPS Mayorista de Colombia S.A. a McAfee INC, les es aplicable la tarifa de retención en la fuente consagrada en el inciso segundo del artículo 408 del Estatuto Tributario para pagos o abonos en cuenta por concepto de servicios técnicos.

¹⁴ Artículo 686. Sin perjuicio del cumplimiento de las demás obligaciones tributarias, los contribuyentes de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales –U.A.E. DIAN.–, así como los no contribuyentes de los mismos, deberán atender los requerimientos de informaciones y pruebas relacionadas con investigaciones que realice la Administración de Impuestos, cuando a juicio de esta, sean necesarios para verificar la situación impositiva de unos y otros, o de terceros relacionados con ellos. (Enfatiza el Despacho.)

¹⁵ Consejo de Estado, Sentencia del 10 de marzo de 2011, Exp. 17075, C.P. Hugo Fernando Bastidas Barcenás.

¹⁶ CPACA, artículos 162 numeral 5, 166 numeral 1, 173 y 212.

En tal medida, observa el Despacho que, si el demandante se abstiene de acreditar probatoriamente aquel hecho económico, será dable para la autoridad tributaria dar aplicación a la tarifa de retención en la fuente consagrada en el artículo 411 del Estatuto Tributario a los pagos efectuados al exterior por la sociedad MPS Mayorista de Colombia S.A. a McAfee INC.

CASO EN CONCRETO

En el caso de marras, mediante los actos demandados la autoridad tributaria sostuvo que los pagos efectuados al exterior por la sociedad MPS Mayorista de Colombia S.A. a McAfee INC debían recibir por entero el tratamiento tributario de licenciamiento de intangibles para efectos de la retención en la fuente, sin que pueda discriminarse del licenciamiento el pago por concepto de servicio de soporte técnico. Ello, en esencia, debido a que consideró que el servicio que presta McAfee al usuario final por mantenimiento y soporte técnico del software es propio de la explotación del intangible en tanto resulta necesario para permitir su uso y goce al licenciarlo. Al efecto, en el Anexo de la Liquidación Oficial de Revisión, sostuvo la DIAN que:

“McAfee envía a este [Usuario Final] el número de concesión oficial de autorización requerido para descargar y recibir el soporte técnico del software, con lo cual se completa la entrega del mismo, motivo por el cual si (Sic) podemos hablar de explotación de programas de computador, ya que se está permitiendo el uso del mismo al adquirente y en consecuencia se originan los pagos al exterior cuya retención en la fuente, efectúa el distribuidor (MPS MAYORISTA DE COLOMBIA S.A.)”. (F. 48.)

Por su parte, el contribuyente, al discutir el acto de determinación oficial¹⁷, esencialmente sostuvo que el mantenimiento y soporte técnico prestado por McAfee al Usuario Final corresponde a un servicio técnico que es independiente al licenciamiento del software, por cuanto es opcional su adquisición para el Usuario Final a fin de obtener de manera directa y remota por el personal técnico de la licenciante una solución ante problemas con algún producto del que ya tiene licencia de uso o explotación. En ese sentido, precisó que ese servicio técnico no corresponde a la explotación del intangible, por lo que la recalificación de la DIAN desnaturaliza la operación económica que motivó los pagos al exterior.

¹⁷ F. 188 Cuaderno de Antecedentes Administrativos.

No obstante, la autoridad tributaria, al estudiar los argumentos y pruebas del contribuyente en sede de discusión administrativa¹⁸, sostuvo que aquel no logró acreditar probatoriamente que la prestación del soporte técnico y mantenimiento se haya convenido expresamente al punto de resultar independiente de la explotación del intangible, precisando que no fue aportado como prueba un acuerdo contractual independiente del de licencia que acreditara el reconocimiento del soporte técnico como un servicio técnico.

Al presentar la demanda, el contribuyente adujo que los actos administrativos adolecen de nulidad principalmente por carecer de motivación suficiente y por ser falsos los motivos aducidos por la administración para tomar su decisión de recalificar el tratamiento tributario a los pagos realizados. En suma, argumentó que la liquidación oficial contiene un error en la apreciación de las pruebas, a la luz de los fundamentos jurídicos, pues a su juicio se encuentra plenamente probado en el expediente con el Acuerdo de distribución LTAM N. 46003954, las Cartas de Concesión a Usuarios Finales y los Asientos contables, que los pagos realizados por el concepto discutido correspondían a un servicio técnico.

Como se puede observar, el sustrato del pleito radica, entonces, en la materia probatoria. Sin embargo, previamente a estudiar lo atinente a ese aspecto, se ocupa el despacho del cargo primero de nulidad, en el cual cuestionó la parte actora que la autoridad tributaria haya aducido que solo eran procedentes las causales indicadas en el artículo 730 del ET y no aquellas previstas en el artículo 137 del CPACA.

Para el despacho, este cargo de nulidad no se encuentra llamado a prosperar, como quiera que de la lectura detallada de los actos demandados se encuentra que la DIAN no sostuvo que las únicas causales de nulidad en materia tributaria corresponden a las indicadas en el artículo 730 del ET.

Por el contrario, resolvió de fondo cada uno de los cargos de nulidad alegados por el contribuyente, siendo estos principalmente los de falta de motivación y falsa motivación por expedición irregular, que valga anotar fueron previstos por el legislador en el artículo 137 del CPACA y no en el 730 del ET. Esto, en tanto el numeral 6 del nombrado artículo 730 prevé como causal de nulidad los vicios

¹⁸ F. 215 Cuaderno de Antecedentes Administrativos.

procedimentales, expresamente señalados por la ley como causal de nulidad, con lo cual es clara la procedencia de las causales de nulidad procedimentales previstas en el artículo 137 del CPACA. En ese sentido, al carecer de sustento fáctico el cargo se despacha negativamente.

En segundo lugar, también se debe despachar desfavorablemente el cargo de nulidad mediante el cual la parte actora sostuvo que los actos demandados se encuentran viciados de nulidad por falta de motivación, pues es claro que los actos cumplen con aquel requisito formal, al punto que en su demanda el actor debate justamente los motivos de la administración.

Al respecto, debe recordarse que la falta de motivación fue prevista por el legislador en el artículo 137 del CPACA bajo la causal de expedición en forma irregular. Este vicio de procedimiento por parte de la autoridad administrativa corresponde a la omisión en el cumplimiento de su deber de motivar los actos administrativos que expide, de conformidad con el derecho al debido proceso previsto en el artículo 29 de la Carta¹⁹, que es un derecho fundamental y por lo tanto de aplicación inmediata, que debe ser garantizado en las actuaciones que adelanta la administración.

En ese mismo sentido, como un límite a las facultades discrecionales de la administración, el legislador previó en el artículo 42 del CPACA que las decisiones administrativas deben contener los motivos de hecho y de derecho que las justifican, teniendo en cuenta el ejercicio a la defensa y contradicción del particular afectado, que puede expresar sus opiniones y requerir que se decreten pruebas previo a que se adopte la decisión por parte de la autoridad.

A este respecto, ha establecido el Consejo de Estado que la motivación se relaciona inherentemente con la justificación de la decisión administrativa que debe tener lugar en el marco de criterios de *legalidad, certeza de los hechos, debida calificación jurídica y apreciación razonable*, al punto de que de los motivos del acto administrativo se puedan predicar la certeza, claridad y objetividad: “[l]os motivos del acto administrativo deben ser de tal índole, que determinen no sólo la expedición de un acto administrativo sino su contenido y alcance; la motivación debe ser clara, puntual y suficiente, hasta tal punto que justifique la expedición de los actos y que

¹⁹ En este sentido ver consideraciones de la Corte Constitucional en Sentencia SU 250 de 1998, según la cual “un acto administrativo sin motivación alguna o con una motivación manifiestamente insuficiente, carece de validez constitucional y legal, al no expresar las causas tácticas y jurídicas que determinan su adopción.”

suministre al destinatario las razones de hecho y de derecho que: inspiraron la producción de los mismos”²⁰.

De manera que, como lo ha sostenido la Sección Cuarta del Consejo de Estado la falta de motivación tiene lugar cuando la autoridad administrativa “[...] *se limita a señalar el ejercicio de una facultad oficiosa y el cumplimiento de una función, pero en sí misma no contiene una fundamentación o explicación fáctica y probatoria referida al asunto en concreto, indicativa de los motivos de la decisión plasmada en la parte resolutive. [...] la motivación es una exigencia del acto administrativo [...] reclamable [...] de todos los actos y debe basarse en hechos ciertos y demostrados al momento de la emisión del acto, so pena de viciarlo de nulidad por ausencia de uno de sus elementos esenciales*[...]”²¹.

Como se puede observar, entonces, la motivación de los actos administrativos tiene tres componentes estructurales: la indicación de la facultad, función o competencia atribuidas mediante un instrumento normativo con fundamento en las cuales la autoridad administrativa toma una decisión que afecta los derechos y/o las obligaciones de titularidad del administrado; el señalamiento e interpretación del marco jurídico concreto que resulta aplicable al asunto; y, finalmente, la expresión analítica y valorativa de los motivos o fundamentos de orden fáctico y probatorio que acreditan los hechos económicos que dan curso a la decisión liquidatoria contenida en la parte resolutoria del acto administrativo, indicando las bases de cuantificación del tributo, el monto de los gravámenes y sanciones a cargo del contribuyente.

En ese sentido, la liquidación oficial por medio de la cual se modifica la declaración presentada por MPS Mayorista de Colombia S.A. correspondiente a la declaración de retención en la fuente del mes de mayo del año gravable 2014, debe contener los fundamentos fácticos y jurídicos necesarios y suficientes a fin de que el contribuyente conozca las razones de ser de la decisión liquidatoria que se le impone.

Así las cosas, con el fin de determinar si se ha omitido o no la motivación de los actos demandados, esta Judicatura logra verificar que los actos no se encuentran fundamentados en la mera inclusión de motivaciones genéricas, sino que contienen un preciso ejercicio valorativo y argumentativo que demuestra los motivos concretos

²⁰ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia de 26 de julio de 2017. C.P. Milton Chaves García. Radicado: 22326.

²¹ Sentencia de 28 de febrero de 2008, exp. 15944.

que lo fundamentaron, al estudiar y analizar los supuestos facticos y jurídicos del caso, con énfasis en el estudio de los medios probatorios que se enlistan a continuación:

- El Acuerdo De Distribución LTAM, N. 46003954 de noviembre 16 de 2015.²²
- Los asientos contables Auxiliares de cuenta N. 2365506 "Asistencia técnica y servicios técnicos" (F. 119 Antecedentes Administrativos) y AFC-000004814 (F. 120-121 Antecedentes Administrativos).
- Las facturas de venta N. 96889473 de McAfee²³; N.96973825 de McAfee²⁴; N.96889555 de McAfee²⁵.
- Cartas de Concesión a Usuarios Finales aportadas con el auxiliar de cuenta N.96973825 de McAfee²⁶.

De los medios de prueba enlistados, la DIAN encontró que el servicio que presta McAfee al usuario final es por mantenimiento y soporte técnico del software adquirido y dedujo que la adquisición del software incluye el soporte mismo. Además, con fundamento en la doctrina oficial de la entidad, especialmente en la consignada en los oficios N. 57425 de 11 septiembre de 2013 y N. 15674 de marzo 8 de 2012, así como en jurisprudencia del Consejo de Estado y algunas normas del Estatuto Tributario, concluyó que los pagos recalificados no corresponden a servicios técnicos, pues el mantenimiento y soporte técnico equivale a la explotación de los programas para computador.

Por lo razonado, en criterio del despacho, los actos administrativos demandados cuentan con suficiencia en su justificación y consideraciones, por lo que el cargo por falta de motivación no está llamado a prosperar.

Zanjado lo anterior, pasa el Estrado a estudiar si es falsa la motivación contenida en los actos demandados, a la luz de los cuestionamientos presentados por el contribuyente en la demanda de la referencia.

Para ese fin, debe recordarse que la falsa motivación, es un vicio material propio de la falta de correspondencia, en mayor o menor medida, entre los supuestos fácticos

²² F. 21 A 63 Antecedentes Administrativos.

²³ F. 81 reverso a 84 Antecedentes Administrativos

²⁴ F. 90-91 Antecedentes Administrativos

²⁵ F. 95-98 Antecedentes Administrativos

²⁶ F. 90-91 Antecedentes Administrativos

del caso y los supuestos facticos que nutren la motivación de la decisión. Indica el Consejo de Estado que *"se configura cuando los hechos son falsos, bien porque nunca ocurrieron o se describen de forma distinta a como ocurrieron, y cuando los hechos ocurridos se aprecian erróneamente, porque no tienen el alcance ni producen los efectos que les da el acto administrativo, o no corresponden a los supuestos descritos en las normas que aquél invoca"*²⁷.

Al tenor de los cuestionamientos dados por el demandante, comprende el Despacho que deberá determinar si está configurado un error de derecho, esto es aquel que ocurre cuando una decisión administrativa se encuentra justificada en un motivo que sí existió materialmente, pero fue mal apreciado o interpretado por el funcionario competente²⁸.

Valoración probatoria

En el presente caso, obran como prueba copias del expediente de la actuación administrativa que se resolvió a través de los actos objeto de control judicial, así como las documentales aportadas por la parte actora, que fueron decretadas mediante el auto de dieciséis (16) de octubre de dos mil veinte (2020).

De tales medios que obran en el plenario, el despacho hace especial énfasis en los siguientes, que otorgan convicción acerca de cómo debe ser resuelto el problema jurídico que le ocupa: a) Acuerdo de distribución LTAM N.º 46003954; b) Acuerdo de licencia de usuario final c) las Cartas de concesión a Usuarios Finales; y d) Facturas de venta y ordenes de compra.

- Acuerdo de distribución LTAM N.º 46003954²⁹.

El 30 de noviembre de 2006, la actora y McAfee INC suscribieron el Acuerdo de distribución LTAM N. 46003954, que tiene por propósito comercializar y distribuir no exclusivamente por parte de la demandante los productos de software autorizados por McAfee a los revendedores autorizados, para que posteriormente se vendan a los usuarios finales, que son los individuos o la entidad que está licenciada para usar

²⁷ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 12 de octubre de 2017 Rad. No. 19950. C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

²⁸ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 12 de octubre de 2017 Rad. No. 19950. C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

²⁹ F. 23 y ss, de los Antecedentes Administrativos.

los Productos para su propio uso, bajo los términos del acuerdo de licencia entre McAfee y ese individuo o entidad.

Los productos autorizados están identificados en el Anexo A "Productos Autorizados" (que incluye las secciones A1 y A2), obrante a folios 43 reverso, 52 y 53 reverso de los Antecedentes administrativos. Sin embargo, del documento se lee que las partes del contrato acuerdan que el Distribuidor está autorizado para distribuir las marcas de Productos Autorizados sujetos a la "Lista de Precios del Distribuidor para el País" actual para entonces; pero aquella lista no fue aportada por el interesado como prueba durante la actuación administrativa ni tampoco en el proceso judicial.

Dado lo anterior, advierte el despacho que no le es dable verificar los productos autorizados debido a la ausencia de la "Lista de Precios del Distribuidor para el País" a la que remite el Anexo A "Productos Autorizados", por lo que se le sustrae de la posibilidad de determinar con claridad si, además de los programas para computador objeto de licenciamiento, el contribuyente se encontraba facultado contractualmente para distribuir paquetes de servicios de soporte técnico adicionales a los softwares.

Ahora bien, en la sección 9) del Acuerdo "Información Técnica y Servicios", se prevé como obligación de McAfee que aquel proveerá y mantendrá sin costo para el Distribuidor, hasta donde sea necesario para que este cumpla con sus obligaciones, el iv) Soporte técnico y términos de mantenimiento y condiciones para Productos corporativos de McAfee, los cuales están descritos en el Anexo F del Acuerdo³⁰.

En este punto, antes de estudiar el Anexo F, conviene rescatar que, respecto del soporte técnico y de mantenimiento, con fundamento en información extraída de Wikipedia, sostuvo la autoridad tributaria en el Anexo al Requerimiento Especial³¹ y en el Anexo a la Liquidación Oficial³² que *"el mantenimiento es la modificación de ese soporte lógico inicial, después de la entrega al usuario, para corregir errores, mejorar el rendimiento, eliminar funciones obsoletas, optimizar y mejorar sus capacidades, convirtiéndose este mantenimiento en una de las fases en el ciclo de vida del desarrollo de los programas de computador"*³³ y que el soporte del software *"es aquel en el cual el creador del mismo, en el presente caso el proveedor del*

³⁰ F. 48 Antecedentes Administrativos.

³¹ F. 138 Antecedentes Administrativos.

³² F. 172 reverso Antecedentes Administrativos.

³³ F. 142 Antecedentes Administrativos.

exterior (McAfee), proporciona asistencia a los usuarios finales al tener algún problema en su utilización”³⁴.

Con fundamento en tal entendimiento, sostuvo la DIAN que los servicios de mantenimiento y soporte son conexos al software en la medida en que se tornan necesarios a efectos de suministrar satisfactoriamente el uso y goce de la licencia a los usuarios, por lo que hacen parte de la naturaleza del contrato de licenciamiento mismo y ello conduce a que no sea dable escindir la operación económica aplicando un tratamiento tributario diferenciado por componentes a los pagos al exterior.

Pues bien, en efecto, como se puede comprender de la obligación de McAfee de proveer gratuitamente Soporte técnico para Productos corporativos prevista en la Sección 9) del Acuerdo, el soporte tiene lugar con el fin de permitir el uso y goce del software licenciado al Usuario Final, por lo que concuerda el despacho con que el mantenimiento y soporte técnico del software es propio de la explotación del intangible.

No obstante, tanto en la actuación administrativa como en el proceso judicial, el contribuyente sostuvo que los pagos objeto de reclasificación oficial correspondían no al soporte técnico y de mantenimiento básico incluido con las licencias de software, sino que correspondía a un paquete de servicios de soporte técnico remoto complementario de McAfee denominado Premium Support, enfatizando en que es adicional y opcional y aduciendo que el soporte técnico correspondía a una operación económica de naturaleza distinta a la del licenciamiento. Sin embargo, como se introdujo en el acápite de la carga de la prueba en materia tributaria, es al contribuyente a quien, en este caso, le corresponde acreditar el hecho en que se soporta su teoría del caso.

Así las cosas, continuando con el estudio de las documentales, se observa que el dicho Anexo F indica que las ofertas y políticas de Soporte Técnico de McAfee están localizadas en la siguiente URL:
<http://mysupport.mcafee.com/Sservice/Default.aspx>

De la navegación del portal web al que remite el Acuerdo de Distribución, denominado “Enterprise Support ServicePortal” que al español puede traducir Portal

³⁴ F. 142 Antecedentes Administrativos.

de Servicios de Soporte Corporativo, advierte el despacho que adicionalmente al plan de soporte estándar, se ofertan paquetes de Soporte Premium. Sin embargo, tal información corresponde a las ofertas de soporte actuales, por lo que ello no tiene la vocación de otorgar convicción al despacho acerca de planes de soporte técnico que durante la vigencia objeto de fiscalización distribuyera el demandante con base en el Acuerdo. Es de anotar que las ofertas y políticas de Soporte Técnico de McAfee vigentes para la época de los hechos tampoco fueron aportadas directamente por el contribuyente.

En este orden de ideas, del Acuerdo de distribución LTAM N.º 46003954, el despacho no encuentra acreditado que los pagos realizados por el contribuyente a McAfee que fueron objeto de reclasificación por parte de la autoridad tributaria, correspondan a servicios técnicos adicionales a aquellos relacionados con el soporte técnico y mantenimiento propio del necesario funcionamiento del software licenciado.

Lo anterior, en primera medida, por cuanto el contribuyente no aportó la “Lista de Precios del Distribuidor para el País” a la que remite el Anexo A “Productos Autorizados” a efectos de identificar cuáles eran los productos o servicios que distribuía en virtud del Acuerdo. En segunda medida, porque el contribuyente tampoco aportó los términos y condiciones de las ofertas y políticas de Soporte Técnico de McAfee aplicables para la época de la vigencia fiscal objeto de determinación oficial.

- ACUERDO DE LICENCIA DE USUARIO FINAL³⁵

En primer lugar, en la licencia al Usuario Final se prevé la presunción de aquel acepta los términos y condiciones contractuales al descargar, instalar, copiar o usar el software, o al tener acceso a él.

De este contrato entre McAfee y el Usuario Final, se observa en la sección 1) Definiciones que el concepto de Software “*hace referencia a todos y cada uno de los programas software de McAfee en formato de código de objeto (incluidas las Actualizaciones) cuya licencia haya otorgado McAfee y que se hayan comprado a*

³⁵ F. 102 Antecedentes Administrativos.

*McAfee o a alguno de sus Partners autorizados [cualquier distribuidor, revendedor o partner empresarial de McAfee]*³⁶.

Igualmente, respecto de los conceptos de Soporte o Soporte Técnico, que *"hacen referencia a los servicios de soporte que ofrece McAfee para la realización de las labores de asistencia y mantenimiento del Software y del Hardware de la marca McAfee que se detallan en los Términos de Soporte Técnico y mantenimiento de McAfee"*³⁷.

En ese sentido, se advierte la sección 4) *Soporte Técnico y mantenimiento* del contrato, en la que se lee que *"Los Términos de Soporte Técnico y mantenimiento de McAfee se aplican **en el caso de que haya contratado algún servicio de Soporte**. Los Términos de Soporte y mantenimiento de McAfee se considerarán parte del presente documento y podrán consultarse en http://www.mcafee.com/us/support/support_terms_n_conditions.html. Una vez concluido el periodo de suscripción del servicio o soporte contratado que se especifica en la Carta de concesión, prescribirá su derecho a recibir cualquier tipo de Soporte (lo que incluye las Actualizaciones, las Ampliaciones y el soporte telefónico)"*³⁸ (enfatisa el despacho).

De lo anterior, en primer lugar, no le asiste razón a la autoridad tributaria cuando aduce que de las pruebas obrantes en el expediente no se acredita la existencia de ningún contrato suscrito en relación con el soporte técnico adicional al del licenciamiento del software, argumento principal por el cual concluyó que no se encontraba probado que los servicios de soporte correspondieran a servicios técnicos adicionales a la licencia.

Por el contrario, como se puede observar del Acuerdo de licencia de usuario final que sujeta a McAfee y a los Usuarios Finales, adicionalmente a la licencia del software, era posible la adquisición de un servicio de Soporte adicional, para lo cual resultaban aplicables los términos contractuales previstos en el enlace web del licenciente.

³⁶ F. 102 Antecedentes Administrativos.

³⁷ F. 102 Antecedentes Administrativos.

³⁸ F. 104 Antecedentes Administrativos

No obstante, de la misma manera en que sucedió en relación con el estudio del Acuerdo de distribución, debe anotar el despacho que actualmente tampoco es posible ingresar al enlace previsto en el Acuerdo de licencia de usuario final, como quiera que la página no se encuentra disponible. Si bien al ingresar al enlace se accede al portal de McAfee, el mismo invoca el siguiente mensaje: “*The page you were looking for has moved or does not exist. Find what you are looking for by using the search field at the top of this page, or by clicking on one of the links below.*”

A este respecto, al presentar los alegatos de conclusión, sostuvo la parte actora que:

“Pese a que las URLs citadas no se encuentran en línea con esos caracteres exactos, situación que obedece al natural y obvio flujo de datos en los dominios web y el paso del tiempo, actualmente puede encontrarse el contenido de dichas páginas de soporte en la dirección web <https://service.mcafee.com/>. [...]

el soporte al que se hace referencia en el acuerdo comercial, el cual claramente está vinculado a la dirección web de soporte general, únicamente implica temas de soporte para particulares, más específicamente relacionados con reembolsos, suscripciones y solución de dudas de manera convencional, es decir, mediante la modalidad pregunta respuesta. La afirmación de la autoridad tributaria resulta falaz, pues equipara este soporte general que se brinda a través de la página web, que es genérico y que está dirigido a particulares, con el **soporte remoto prestado por ingenieros de McAfee y que obedece a un plan complementario denominado Premium Support de McAfee**, paquete que debe adquirir el contratante interesado de manera independiente y que no tiene nada que ver con este sistema convencional de pregunta respuesta que se encuentra presente en la página web.”³⁹

Como se puede observar, la parte actora una vez más pretendió diferenciar el soporte técnico y mantenimiento básico propio del uso y goce del software, de los servicios técnicos adicionales ofertados de manera independiente a la licencia del programa de computador, a los cuales identificó como Premium Support de McAfee.

Sin embargo, del estudio concreto del Acuerdo de licencia de usuario final en cuya Sección 4) se regula el *Soporte Técnico y mantenimiento* del contrato, pese a que referencia la posibilidad del usuario de contratar diferentes *servicios de Soporte*, se enfatiza en que los Términos de Soporte y mantenimiento de McAfee que hacen parte del documento contractual no pueden consultarse dado que el enlace

³⁹ Páginas 6 y siguientes de los Alegatos de conclusión presentados por MPS MAYORISTAS S.A.

contenido allí actualmente no se encuentra disponible, y tampoco fue aportado por el demandante.

De manera que, aun cuando no le asiste razón a la administración tributaria en cuanto sostuvo que no estaba acreditada la existencia de un vínculo contractual entre McAfee y el consumidor respecto de servicios técnicos independientes del mero soporte técnico y mantenimiento del software licenciado, pues está acreditada la existencia del Acuerdo de licencia de usuario final que remite a los Términos de Soporte y mantenimiento de McAfee para el caso en que el Usuario Final haya adquirido algún servicio de soporte, la parte demandante no logra con ello acreditar satisfactoriamente el hecho en que soporta su teoría del caso, debido a que no obran en el expediente los comentados Términos de Soporte y mantenimiento de McAfee en que se supone están identificados y regulados con precisión los *servicios de Soporte* que afirma el contribuyente eran distribuidos en virtud del Acuerdo de distribución de manera independiente a los programas de computador.

Así las cosas, el medio de prueba no acredita directamente que el demandante distribuyera los servicios técnicos por los cuales presuntamente realizó pagos al exterior, pero sí acredita la circunstancia de que era posible para el Usuario adquirir un servicio de soporte técnico del que podía prescindir al adquirir la licencia del software, pues es claro el entendimiento de que esos servicios de soporte a que se refiere la Sección 4) del *Soporte Técnico y mantenimiento* eran optativos para el consumidor.

- Cartas de concesión a Usuarios Finales⁴⁰

De tales documentos, se observa que el número de concesión- por medio del cual se obtiene el software licenciado descargándolo de internet- permite acceder también al Soporte Técnico, sin que ello sea suficiente para comprender que se haga referencia a paquetes de soporte adicionales al básico incluido con la licencia del software. De hecho, en el acápite denominado Introducción, informa el documento respecto del Soporte Técnico de McAfee que el nuevo usuario debe registrar su número de concesión en McAfee Service Portal para beneficiarse de los servicios online disponibles en el acuerdo de Soporte Técnico.

⁴⁰ F. 81 a 105 Antecedentes Administrativos.

Sin embargo, se observa adicionalmente la siguiente anotación: *"Si ha adquirido una de nuestras ofertas de servicio técnico, ya puede acceder a los servicios y la asistencia galardonados de McAfee para garantizar un rendimiento y una seguridad óptimos en su red"*⁴¹.

Más adelante, también se indica al Usuario Final que *"Se aplicarán los Términos de Soporte Técnico y Mantenimiento de McAfee si ha adquirido la opción de soporte, a menos que ya haya firmado un acuerdo válido de soporte con McAfee (anteriormente). Estos Términos se encuentran en http://www.mcafeeasap.com/sc/myaccount/NewUserLicAgreement_SAAS.aspx"*⁴³.

Líneas abajo, también se indica al usuario que *"Si ha ampliado su tipo de soporte de Gold Bussiness Support a una de las ofertas de Premium Support de McAfee, el acuerdo le da derecho a beneficiarse (de)un [Sic] nivel personalizado de soporte, además d seguir gozando de las ventajas ofrecidas por el soporte Gold Bussiness Support."*⁴⁴

De manera que las cartas de concesión, además de indicar la forma de acceder a la licencia del software adquirida por el Usuario, que como se vio en precedencia incluye en sí ya un soporte técnico, también permiten saber que era posible para el Usuario adquirir de parte del distribuidor autorizado por McAfee una oferta de servicio técnico. De manera que con anotaciones referenciadas la documental adquiere un carácter también indiciario que robustece apenas levemente la teoría de que el demandante realizó pagos al exterior para distribuir, entre otros, paquetes de servicios técnicos ofertados por McAfee adicionales al licenciamiento del software.

- Facturas de venta y ordenes de compra⁴⁵

En estas documentales están enlistados los tipos de productos o servicios adquiridos por Usuarios Finales. A continuación, se transcriben a modo de ejemplo algunos de estos:

- "MFE vulnerability Mgr MVM3100 Appl 1YrGL+ ARMA"⁴⁶

⁴¹ F. 87 reverso Antecedentes Administrativos.

⁴² F. 88 reverso Antecedentes Administrativos.

⁴³ F. 88 reverso Antecedentes Administrativos.

⁴⁴ F. 89 Antecedentes Administrativos.

⁴⁵ F. 82 a 86 Antecedentes Administrativos.

⁴⁶ F. 81 reverso Antecedentes Administrativos.

- "MFE Web Application Assessmnt Mod1YrGold"⁴⁷
- "Mngr EN SW 1YrGL"⁴⁸

Pues bien, de conformidad con información contenida en el portal web de McAfee, así como en diversos portales de distribuidores y otros actores comerciales y portales de opinión en materia tecnológica⁴⁹, las siglas MFE vulnerability Mgr refieren el nombre de una aplicación web de escaneo denominada Vulnerability Manager. A su vez, las siglas MVM3100, corresponden a la denominación de un Dispositivo de seguridad, es decir un hardware. Finalmente, 1YrGL o *Mod1YrGold*, refieren al servicio de soporte técnico Gold Support durante un año.

A la postre, de las documentales observa el despacho que el demandante realizó ventas a título de distribuidor de diversos productos y servicios de McAfee, dentro de los que se cuentan tanto hardware, como software y planes de soporte técnico.

Por lo tanto, estos medios de prueba también comportan indicios acerca de que los pagos realizados por el demandante a McAfee en virtud del Acuerdo de distribución corresponden a servicios técnicos, en la medida en que acreditan que MPS Mayorista de Colombia S.A. distribuyó a Usuarios Finales, entre otros, paquetes correspondientes a soportes técnicos adicionales a las licencias de programas de computador de propiedad de McAfee.

Pues bien, de los análisis realizados en precedencia, encuentra el despacho que aun cuando el demandante no aportó pruebas que directamente acreditaran que los pagos realizados por a McAfee en virtud del Acuerdo de distribución LTAM N. 46003954 corresponden a servicios técnicos, en tanto no aportó la "Lista de Precios del Distribuidor para el País" a la que remite el Anexo A "Productos Autorizados" del Acuerdo a efectos de identificar cuáles eran los productos o servicios autorizados para distribución, ni tampoco los términos y condiciones contractuales de las ofertas y políticas de Soporte Técnico de McAfee aplicables para la época de la vigencia fiscal objeto de determinación oficial, sí se encuentra acreditado que:

⁴⁷ F. 88 Antecedentes Administrativos.

⁴⁸ F. 83 Antecedentes Administrativos.

⁴⁹ Vr.gr ver <https://www.mcafee.com/en-us/index.html> <https://www.itsolutions.net/McAfee-Global-Threat-Intelligence-Enterprise-1-p/gte6050elmgiead-aa.htm> <https://www.connection.com/product/mcafee-gti-enterprise-security-manager-module-for-esm-vm-12-sub-w-gold-support-per-appliance-1-1-year/gteenu12giead-aa/41164768> https://www.insight.com/en_US/shop/product/SMS00M40KPAA-AI/MCAFFEE/SMS00M40KPAA-AI/McAfee-Short-Message-Service-Module--subscription-license-1-year--1-Year-Gold-Business-Support--40000-SMS-messages/

i) McAfee ofrecía a los usuarios finales corporativos ofertas de adquisición de servicios de soporte técnico adicionales a los que ya vienen incluidos con las licencias del software;

ii) MPS Mayorista de Colombia S.A. era un distribuidor autorizado de los productos de McAfee en el país en virtud del Acuerdo de distribución LTAM N. 46003954;

iii) MPS Mayorista de Colombia S.A. distribuyó a Usuarios Finales paquetes correspondientes a soportes técnicos adicionales a los incluidos en las licencias de programas de computador de propiedad de McAfee.

En este sentido, considera el despacho que, de acuerdo con las reglas de la sana crítica- en tanto no existe en las leyes tributarias tarifa legal aplicable a este caso-, al ser valoradas de manera integral las pruebas obrantes en el expediente resultan idóneas a fin de acreditar que los pagos objeto de recalificación por parte de la autoridad tributaria corresponden a servicios técnicos, dado el estrecho grado de conexión con ese hecho económico que tienen aquellos que sí fueron probados directamente en el proceso.

Luego, los anteriores análisis conllevan al entendimiento de que a los pagos efectuados al exterior por la sociedad MPS Mayorista de Colombia S.A. a McAfee INC, les es aplicable la tarifa de retención en la fuente consagrada en el inciso segundo del artículo 408 del Estatuto Tributario para pagos o abonos en cuenta por concepto de servicios técnicos.

En ese orden de ideas, para esta Judicatura está acreditado el vicio de nulidad por falsa motivación en cuanto a su dimensión del error en derecho de los actos demandados, pues la decisión administrativa que comportan se encuentra justificada en una errada interpretación de los supuestos facticos acreditados con los medios probatorios obrantes en el expediente.

Conclusión

En consecuencia, hay lugar a la anulación de la Resolución No. 312412018000051 del 29 de junio de 2018 y de la Resolución No. 992232019000092 del 5 de julio de

2019, por medio de las cuales se profirió la Liquidación Oficial que modificó la Liquidación Privada No. 91000239640640 con Formulario No. 3508609151545 del 12 de junio de 2014, correspondiente a la declaración de retención en la fuente del mes de mayo del año gravable 2014.

A título de restablecimiento automático del derecho, es dable declarar que MPS MAYORISTA DE COLOMBIA S.A. no adeuda las sumas determinadas en los actos anulados por concepto de retención en la fuente a título de impuesto sobre la renta por el periodo 5 de la vigencia fiscal 2014 y por sanción por inexactitud.

Sin embargo, no hay lugar a acceder a la solicitud de declarar la firmeza de la Liquidación Privada No. 91000239640640 con Formulario No. 3508609151545 del 12 de junio de 2014, correspondiente a la declaración de retención en la fuente del mes de mayo del año gravable 2014 a cargo de MPS MAYORISTA DE COLOMBIA S.A., toda vez que, al tenor del último inciso del artículo 147 y del artículo 705-1 del Estatuto Tributario vigentes para la época de los hechos, la firmeza de esa declaración está atada a la firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable correspondiente si en esta se denuncian pérdidas fiscales. En ese sentido, como en el caso de la referencia no se ha resuelto sobre la firmeza de aquella declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, tampoco hay lugar a declarar la firmeza de la declaración retención en la fuente en comento.

COSTAS Y AGENCIAS EN DERECHO

La condena en costas, su liquidación y ejecución se rige por las normas del CGP⁵⁰. Tal régimen procesal civil prevé un enfoque objetivo en cuanto a la condena en costas⁵¹, por lo que ha de tenerse presente que aun cuando debe condenarse en costas a la parte vencida en el proceso, se requiere que en el expediente aparezca que se causaron y se condenará exclusivamente en la medida en que se compruebe el pago de gastos ordinarios del proceso y la actividad profesional realizada dentro del proceso.

Luego, es preciso destacar que no es de recibo la exigencia de que se aporte al expediente una factura de cobro o un contrato de prestación de servicios que

⁵⁰ Consejo de Estado Sección Segunda, Sentencia de Julio 14 de 2016. Número de radicado 68001233300020130027003.

⁵¹ Artículo 365 del Código General del Proceso.

certifique el pago hecho al abogado que ejerció el poder, debido a que i) las tarifas que deben ser aplicadas a la hora de condenar en costas ya están previstas por el Acuerdo No. PSAA16-10554 expedido por el Consejo Superior de la Judicatura; ii) para acudir este proceso debe acreditarse el derecho de postulación y iii) el legislador cobijó la condena en costas aun cuando la persona actuó por sí misma dentro del proceso, basta en este caso particular con que esté comprobado en el expediente que la parte vencedora se le prestó actividad profesional, como sucede en el presente caso.

Es de precisar también que ante la jurisdicción de lo Contencioso Administrativo es una constante que se ventilen asuntos de interés público, razón por la cual habría lugar a suponer que no hay condena en costas. No obstante, según la Sentencia del Consejo de Estado Sección Cuarta, Sentencia 050012333000 2012 00490 01 (20508), Ago. 30/16, en los asuntos de nulidad y restablecimiento del derecho, que tienen un alcance particular y concreto, la administración tributaria no está exonerada de la condena en costas por el mero hecho de que la función de gestión de recaudo de los tributos conlleve de manera inherente un interés público.

Por tanto, se condenará en costas a la parte vencida.

En mérito de lo expuesto, **el Juzgado Cuarenta y dos (42) Administrativo del Circuito Judicial de Bogotá D. C. – Sección Cuarta**, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley:

FALLA

Primero: Declarar la nulidad de la Resolución No. 312412018000051 del 29 de junio de 2018 y de la Resolución No. 992232019000092 del 5 de julio de 2019, por medio de las cuales se profirió la Liquidación Oficial que modificó la Liquidación Privada No. 91000239640640 con Formulario No. 3508609151545 del 12 de junio de 2014, correspondiente a la declaración de retención en la fuente del mes de mayo del año gravable 2014, por lo considerado en la parte motiva de esta providencia.

Segundo: A título de restablecimiento del derecho, declarar que MPS MAYORISTA DE COLOMBIA S.A. no adeuda las sumas determinadas en la Resolución No. 312412018000051 del 29 de junio de 2018 y en la Resolución No.

992232019000092 del 5 de julio de 2019, tanto por concepto de retención en la fuente a título de impuesto sobre la renta por el periodo 5 de la vigencia fiscal 2014 y como por sanción por inexactitud.

Tercero: Negar las demás pretensiones.

Cuarto: Condenar en costas a la parte vencida.

Quinto: Medidas adoptadas para hacer posibles los trámites virtuales (Decreto 806 de 2020). Todo memorial, solicitud, prueba, recurso, y en general toda comunicación dirigida a este proceso debe ser enviada **únicamente** por los canales virtuales. Para este efecto se ha dispuesto el buzón de correo electrónico correscanbta@cendoj.ramajudicial.gov.co

Es indispensable escribir en la referencia de la comunicación los 23 dígitos del proceso, pues sin esta identificación del asunto no será posible darle trámite.

Igualmente, es indispensable enviar archivos DOC, DOCX, o PDF livianos, máximo 500K, - verificar que los PDF no tengan páginas en blanco y que tengan calidad para envío por correo, con el fin de que se pueda dar expedito trámite a lo enviado.

En cumplimiento del deber procesal impuesto en los artículos 83 numeral 14 del Código General del Proceso⁵² y 3 del Decreto 806 de 2020⁵³ las partes deben enviar todo memorial, solicitud, prueba, recurso, y en general toda comunicación dirigida a este proceso no sólo al Despacho, también a las demás partes mediante su correo electrónico, siendo estos:

52 CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO ARTÍCULO 78. Deberes de las partes y sus apoderados. Son deberes de las partes y sus apoderados: 14. Enviar a las demás partes del proceso después de notificadas, cuando hubieren suministrado una dirección de correo electrónico o un medio equivalente para la transmisión de datos, un ejemplar de los memoriales presentados en el proceso. Se exceptúa la petición de medidas cautelares. Este deber se cumplirá a más tardar el día siguiente a la presentación del memorial. El incumplimiento de este deber no afecta la validez de la actuación, pero la parte afectada podrá solicitar al juez la imposición de una multa hasta por un salario mínimo legal mensual vigente (1 smmlv) por cada infracción.

53 DECRETO 806 DE 2020. ARTÍCULO 3. Deberes de los sujetos procesales en relación con las tecnologías de la información y las comunicaciones. Es deber de los sujetos procesales realizar sus actuaciones y asistir a las audiencias y diligencias a través de medios tecnológicos. Para el efecto deberán suministrar a la autoridad judicial competente, y a todos los demás sujetos procesales, los canales digitales elegidos para los fines del proceso o trámite y enviar a través de estos un ejemplar de todos los memoriales o actuaciones que realicen, simultáneamente con copia incorporada al mensaje enviado a la autoridad judicial. Identificados los canales digitales elegidos, desde allí se originarán todas las actuaciones y desde estos se surtirán todas las notificaciones, mientras no se informe un nuevo canal. Es deber de los sujetos procesales, en desarrollo de lo previsto en el artículo 78 numeral 5 del Código General del Proceso, comunicar cualquier cambio de dirección o medio electrónico, so pena de que las notificaciones se sigan surtiendo válidamente en la anterior. Todos los sujetos procesales cumplirán los deberes constitucionales y legales para colaborar solidariamente con la buena marcha del servicio público de administración de justicia. La autoridad judicial competente adoptará las medidas necesarias para garantizar su cumplimiento.

dmorales@pgplegal.com

notificacionesjudicialesdian@dian.gov.co

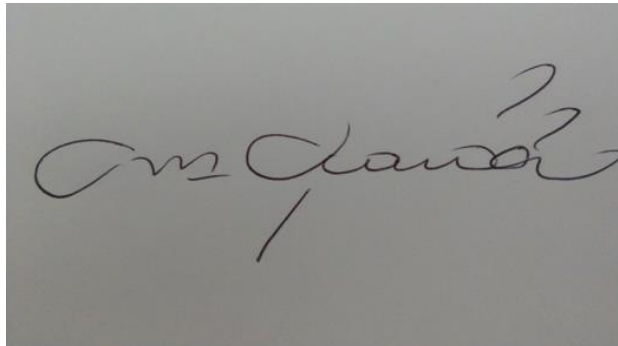
mforerov@dian.gov.co

Toda actuación en el proceso se comunicará mediante estos correos, que para los apoderados deben corresponder a los registrados en el sistema SIRNA.

La atención al público se presta de manera telefónica en el número 3134895346 de lunes a viernes entre las 8:00 am y la 1:00 pm y las 2:00 pm y 5:00 pm.

Sexto: En firme esta providencia y hechas las anotaciones correspondientes, **archívese** el expediente, previa devolución de remanentes, si a ello hubiere lugar.

NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE Y CÚMPLASE,

A rectangular box containing a handwritten signature in dark ink. The signature is cursive and appears to read 'Ana Elsa Agudelo Arévalo'.

ANA ELSA AGUDELO ARÉVALO

JUEZ