



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

Bogotá, D.C., cinco (5) de junio de dos mil veinticinco (2025)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2018-00405-01 (26753)
Demandante: CNE OIL & GAS S.A.S.
Demandado: UAE DIAN

Tema: Renta CREE 2014. Deducibilidad de pagos al exterior por servicios administrativos. Prueba de la retención en la fuente sobre el pago. Deducibilidad de intereses y diferencia en cambio pagados a casa matriz. Aplicación Concepto Unificado DIAN 357 de 2014.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por las partes demandante y demandada contra la sentencia del 17 de febrero de 2022¹, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que resolvió:

«PRIMERO: DECLÁRASE la nulidad parcial de de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 900001 del 16 de febrero de 2017 y de la Resolución nro. 1431 de 19 de febrero de 2018 emanadas de la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN, de conformidad con las razones de esta providencia.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** que la la liquidación de la declaración del Impuesto sobre la Renta para la Equidad CREE del año gravable 2014 de la sociedad CNE OIL & GAS SAS corresponde a la inserta en la considerativa de la presente sentencia.

TERCERO: NIÉGANSE las demás súplicas de la demanda. [...]».

ANTECEDENTES

El 23 de abril de 2015, la sociedad CNE OIL & GAS SAS presentó la declaración del impuesto de renta para la equidad CREE del año gravable 2014, corregida el 29 de abril de 2016², en la que registró deducciones por \$77.476.897.000, impuesto a cargo de \$262.714.000 y saldo a favor de \$1.172.043.000³.

Previo requerimiento especial 322402016900004 del 23 de mayo de 2016 y su respuesta, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de

¹ Índice 2 Samai.

² Mediante formulario No. 1402602872081 y número automático 91000353694423.

³ Saldo solicitado en devolución, aceptado parcialmente mediante Resolución 608 1789 del 25 de mayo de 2016, en la que se ordenó la devolución de \$249.196.000.



Impuestos de Grandes Contribuyentes profirió la Liquidación Oficial de Revisión 900001 del 16 de febrero de 2017, en la que desconoció deducciones por \$3.943.779.000. Así, determinó el impuesto a cargo en \$617.655.000 e impuso sanción por inexactitud de \$354.941.000, más la sanción por corrección declarada de \$6.802.000 (total sanciones de \$361.743.000) para un total a favor de \$462.161.000.

El 12 de abril de 2017, la sociedad presentó recurso de reconsideración, resuelto negativamente mediante la Resolución 001.431 de 19 de febrero de 2018, proferida por la Subdirección de Recursos Jurídicos de la División de Gestión Jurídica de la DIAN.

DEMANDA

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, la sociedad demandante formuló las siguientes pretensiones:

«A. Que se declare la nulidad total de la Resolución que Resuelve el Recurso de Reconsideración N° 001431 del 19 de febrero de 2018, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la DIAN.

B. Que se declare la nulidad total de la Liquidación Oficial de Revisión No. 900004 del 12 de febrero de 2018 (sic), proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la DIAN.

C. Que como consecuencia de lo anterior se restablezca el derecho de CNE declarándose:

1. Que no hay lugar a la determinación de un mayor impuesto por valor de \$354.941.000 ni a la imposición de las sanciones por inexactitud y por corrección declarada, en cuantía de \$354.941.000.

2. Que se declare la firmeza de la declaración del impuesto sobre la Renta para la Equidad CREE, presentada por CNE, correspondiente al año gravable 2014.

3. Que se ordene la devolución del saldo a favor en discusión dentro de este proceso por valor de \$709.882.000, junto con los intereses corrientes y moratorios a que haya lugar.

En este caso, tales intereses deben ser liquidados conforme lo establece el artículo 863 del Estatuto Tributario, a saber (i) se causan intereses corrientes desde la fecha de la Resolución No. 608-1489 de 25 de mayo de 2016, por medio de la cual se rechazó de forma provisional el saldo a favor cuestionado en el Requerimiento Especial y hasta la fecha de suspensión de los mismos según lo previsto en el parágrafo 2° del artículo 634 del ET, y (ii) se causan intereses moratorios desde la fecha de la sentencia definitiva y hasta la fecha del pago efectivo.

4. Que se condene en costas y agencias en derecho a la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, en relación con este proceso».

Invocó como disposiciones violadas las que se enuncian a continuación:

- Artículos 29, 83, 95 numeral 9 y 363 de la Constitución Política;
- Artículos 107, 123, 124-1, 771-2 y 772 del Estatuto Tributario; y
- Artículo 42 del CPACA.



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

Los actos acusados vulneraron el artículo 260-8 del ET, pues tanto las leyes 1607 de 2012 y 1739 de 2014, como el Concepto Unificado DIAN 357 de 2014, equipararon la renta y el CREE en aplicación, control y seguimiento, lo que incluye la aplicación de normas de precios de transferencia, que son de control.

También aplicaron indebidamente el artículo 124 del ET, al exigir la retención en la fuente por el pago de \$237.924.591 efectuado a Canacol Energy Limited, por los servicios prestados en el marco del contrato de administración suscrito con la demandante (Contrato CNE-002-2014), pues lo regulado por la norma únicamente es exigible a los sujetos de retención, de los que no forma parte Canacol, sociedad domiciliada en el extranjero, y la prestación del servicio se dio por fuera del territorio colombiano; por ende, no es una renta de fuente nacional. Así, conforme con el artículo 369 del ET, Canacol Energy Limited no es contribuyente y, por tanto, no sujeto a retenciones. Si no es por la aplicación del artículo 124 del ET, la deducción es en todo caso procedente porque no alcanza el límite del 15% establecido en el artículo 122 del ET.

Los cuestionamientos de la administración giran en torno a una actividad regida por las normas de precios de transferencia, por tratarse de una operación entre una filial colombiana y su casa matriz en Canadá. En ese sentido, a la operación de gastos administrativos se debe aplicar lo dispuesto en el parágrafo segundo del artículo 268 del ET, sin la limitación del artículo 124 *ib.* A lo anterior se suma que el artículo 7 del Convenio de Doble Imposición suscrito entre Colombia y Canadá prescribe que los pagos por servicios de administración, de los cuales fue beneficiaria la casa matriz en Canadá, únicamente están gravados en dicha jurisdicción, lo que tornaría improcedente la retención en la fuente exigida.

Se desconocieron deducciones por \$320.298.353 por servicios administrativos prestados por Canacol Energy Limited en Colombia, pese a que sobre ellos se practicó la retención en la fuente y se aportaron las facturas con los requisitos de ley, el contrato de prestación de servicios, las actas de liquidación, entre otros. Además de soportar la operación, la sociedad justificó la relación de causalidad en que los servicios recibidos permiten que la compañía cuente con personal capacitado y dispuesto a cumplir labores, con un mejor desempeño y, por tanto, unos mayores ingresos derivados de una mejor productividad; es una expensa necesaria para la actividad productora de renta y proporcional a los ingresos recibidos en contraprestación, con lo cual se cumplen los requisitos del artículo 107 del ET para su reconocimiento.

La DIAN rechazó la deducción por pago de intereses y diferencia en cambio por valor de \$3.385.555.703, con fundamento en que el artículo 124-1 del ET las prohíbe expresamente en las declaraciones del CREE. Sin embargo, tal restricción debe ser levantada en aplicación del Concepto Unificado CREE 357 del 28 de marzo de 2014, que determinó analogía entre el impuesto sobre la renta y el CREE. Así, en armonía con lo dispuesto en el artículo 260-8 del ET, debe levantarse la limitación prevista en el artículo 124-1 *ib.* para preferirse la aplicación del artículo 122 de la misma normativa, toda vez que las operaciones de la actora están sometidas al régimen de precios de transferencia y se cumplió con la obligación del artículo 260-5 *ib.*, de enviar la documentación comprobatoria.



Si en gracia de discusión se desestimaran los argumentos anteriores, debe aplicarse el artículo 23 numeral 4 del Convenio de Doble Imposición suscrito entre Colombia y Canadá, que prohíbe el trato discriminatorio, teniendo en cuenta que la deducción de intereses entre nacionales es una situación más favorable desde el punto de vista impositivo, que permite la aplicación del artículo 117 del ET.

No procede la sanción por inexactitud, pues las expensas rechazadas son reales y están debidamente soportadas, con lo cual no se configura el hecho sancionable. Existe diferencia de criterio entre la DIAN y la contribuyente y posibles errores de apreciación en cuanto a la actuación desplegada por la sociedad que, según la DIAN, contraría el ordenamiento jurídico y obedece a un comportamiento doloso o defraudatorio.

OPOSICIÓN

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, por lo siguiente:

No procede la deducción de gastos de administración en Canadá por valor de \$237.924.390, porque no se cumplió con el requisito de acreditar la retención en la fuente sobre el pago, en concordancia con lo dispuesto en el artículo 124 del ET.

Si bien gastos administrativos en Colombia por \$320.298.353 fueron sujetos a retención en la fuente, no se pudo verificar la real y efectiva destinación del gasto, así como tampoco la conducencia y causalidad en la obtención de renta, en concordancia con el artículo 107 del ET, pues la contribuyente no aportó la documentación requerida y el material allegado no daba cuenta del cumplimiento de los presupuestos para su procedencia, frente a lo cual de demandada insistió en la obligación de la actora de aportar las pruebas de la real ejecución del contrato de prestación de servicios.

De la deducción de los intereses y la diferencia en cambio causada, adujo que su desconocimiento obedeció a que la actora no puede pretender que la administración tributaria desconozca el régimen de precios de transferencia, en especial el artículo 260-8 del ET, habida cuenta que la Ley 1739 de 2014 que permite el levantamiento de la prohibición contenida en el artículo 124-1 del dicho estatuto, no era aplicable para el año 2014, en la medida que entró en vigencia en el año 2015.

Procede la sanción por inexactitud porque la contribuyente incluyó en su declaración de renta deducciones improcedentes que aumentaron el saldo a favor, sin causa legal. No existe una diferencia de criterios y el hecho de que no se hayan evidenciado datos falsos en la declaración objeto de discusión, ni la existencia de conducta dolosa por parte de la contribuyente, no es óbice para sustraerse de la imposición de la sanción.

TRÁMITE PROCESAL EN PRIMERA INSTANCIA

Mediante auto del 7 de marzo de 2019, el *a quo* admitió la reforma a la demanda y con proveído del 16 de octubre de 2020, prescindió de las audiencias inicial y de pruebas, incorporó las pruebas aportadas en la demanda y su contestación, y corrió traslado a



las partes para alegar de conclusión. El litigio se concretó en determinar la legalidad de los actos acusados.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal anuló parcialmente los actos acusados, para reconocer gastos administrativos por servicios prestados en Colombia por \$320.298.353, con el siguiente fundamento:

La deducción de \$320.298.353 pagada a Canacol Energy Limited en el marco del contrato de servicios de administración CNE-002-2014 es procedente, por cuanto la actora pagó la retención en la fuente, aportó pruebas como el contrato suscrito, el acta de liquidación de los servicios prestados, constancia de la transferencia, la documentación contable que la respaldaba y las facturas de pago. En el marco de la investigación la expensa no fue cuestionada por el incumplimiento de los requisitos del artículo 107 del ET, sino porque la actora no aportó diversos informes que le fueron requeridos por la DIAN; sin embargo, ello no significa que con la documental aportada no se pueda concluir la realidad de la prestación de los servicios, máxime si la legislación tributaria no establece medios probatorios específicos para acreditar el hecho económico y, por el contrario, es la propia ley la que le imprime calidad de prueba a las facturas y a la contabilidad para la procedencia de la deducción.

No procede la deducción de gastos de administración en Canadá por valor de \$237.924.390, porque no se cumplió el requisito de acreditar la retención en la fuente sobre el pago. El criterio jurisprudencial y las normas del Estatuto Tributario indican que la exigencia del artículo 124 de dicha normativa es aplicable a todos los contribuyentes del impuesto sobre la renta y del CREE, estén o no sujetos al régimen de precios de transferencia.

Si bien, a partir del convenio de doble imposición entre Colombia y Canadá, los ingresos de la sociedad canadiense solamente pueden ser gravados en el estado extranjero, ello no es óbice para que en Colombia CNE OIL & GAS SAS cumpliera con los presupuestos normativos exigidos para acceder al beneficio tributario previsto en el artículo 124 del ET, pues ha sido postura jurisprudencial que, para la detracción de la expensa, deba acreditarse la práctica de la retención, sin excepciones legales, independientemente de que todos los ingresos percibidos por la sociedad Canacol Energy Limited por el contrato de administración deban ser tributados en Canadá.

No procede la deducción de \$3.385.555.703 por pago de intereses y diferencia en cambio a la casa matriz, pues, a la declaración del Impuesto sobre la Renta para la Equidad CREE del año gravable 2014 presentada por la demandante no le es aplicable el régimen de precios de transferencia, pues este empezó a regir el 1.º de enero de 2015 para este tipo de tributo, motivo por el cual no era posible levantar la restricción del artículo 124-1 del ET con arreglo a lo dispuesto en el citado artículo 260-8 *ib.* Así, la contribuyente no podía incluir como deducción los intereses pagados a su casa matriz Canacol Energy Limited, así como tampoco la diferencia en cambio por tales intereses, máxime porque el Concepto Unificado del CREE 357 de 2014 no permite hacer una analogía entre el CREE y el impuesto sobre la renta respecto del régimen



de precios de transferencia como pretende la contribuyente, comoquiera que en este únicamente se interpretaron las normas comunes a los dos tributos.

Tampoco es aplicable lo dispuesto en el numeral 4 del artículo 23 del Convenio de Doble Imposición suscrito entre Colombia y Canadá, ni se evidencia su vulneración, en tanto que la prohibición de dicha norma recae sobre el trato discriminatorio al aplicar imposiciones u obligaciones a las empresas de un estado contratante, cuyo capital esté total o parcialmente controlado por uno o varios residentes del otro estado contratante (como es el caso concreto respecto de la contribuyente y su casa matriz), en comparación a otras empresas similares cuyo capital este controlado por un tercer Estado, que no es el caso que se estudia. Tampoco hay evidencia de que se esté exigiendo a la contribuyente alguna imposición u obligación o se aplique una norma no aplicable a otras empresas, cuyo capital esté controlado por un tercer Estado, comoquiera que la prohibición legal contenida en el artículo 124-1 del ET se exige en forma general, sin evidenciar un trato discriminatorio.

Procede la sanción por inexactitud del 100%, ante la inclusión de deducciones improcedentes, pero reliquidada conforme con los valores reconocidos. No hay diferencia de criterios, cuando lo que se presenta es el desconocimiento del derecho procedente y cuando no son aplicables las normas pertinentes.

RECURSO DE APELACIÓN

La **parte demandante** reafirmó los argumentos expuestos en la demanda y adujo que el tribunal erró en la interpretación normativa, pues está demostrado que la aplicabilidad de las normas de precios de transferencia no las imprime el artículo 15 de la Ley 1739 de 2014, sino lo dispuesto en el Concepto Unificado 357 de 2014.

Desde el nacimiento del Impuesto sobre la Renta para la Equidad - CREE se infiere su característica análoga al impuesto sobre la renta y complementarios, aspecto que necesariamente concluye en aplicación, control y seguimiento de similares o iguales características; dicha adecuación normativa fue ratificada por la Ley 1739 de 2014 con el fin de aclarar cualquier incertidumbre que, sobre el tema, existiera.

Así, la exposición de motivos de la Ley 1607 de 2012, que da nacimiento al CREE, resalta que el mencionado impuesto sería calculado según la renta líquida obtenida en el impuesto sobre la renta y sus normas aplicables, esto es, incluyendo las normas de control como los precios de transferencia. Si bien no existe una referencia puntual respecto de la aplicación del régimen de precios de transferencia, lo cierto es que, bajo un criterio de técnica legislativa, las disposiciones de control a los pagos en el exterior no deben ostentar una aclaración expresa, pues esta se infiere de su característica análoga al impuesto de renta existente.

En consonancia con lo anterior, los actos acusados aplicaron indebidamente el artículo 124 del ET, al exigir la retención en la fuente por el pago de \$237.924.591 efectuado a Canacol Energy Limited, por los servicios prestados en el marco del contrato de administración suscrito con la demandante (Contrato CNE-002-2014), pues lo regulado por la norma únicamente es exigible a los sujetos de retención, que no es este caso,



por cuanto la prestación del servicio se dio por una compañía extranjera y por fuera del territorio colombiano y, en consecuencia, no es una renta de fuente nacional.

Lo anterior significa que el contenido del artículo 124 del ET, respecto de la posibilidad de deducir los pagos realizados a casas matrices del exterior, puede darse siempre que se practique la retención en la fuente, lo que debe entenderse bajo el supuesto que siquiera sea posible practicar la retención, pues, en caso contrario, solo será requisito acreditar el pago realizado sin necesidad de acreditar la retención en la fuente, por entenderse superado dicho requisito.

Es principio general del derecho que nadie está obligado a lo imposible; bajo esta premisa, la Compañía no tendría por qué cumplir un requisito o una prestación que en la práctica era imposible, pues, además de que había una norma que lo impedía, su proveedor de servicios conocía su no sujeción a imposición en Colombia, impidiendo que le practicaran retención alguna, sencillamente porque cree en la virtud del Tratado.

Procede la deducción de intereses y diferencia en cambio por valor de \$3.385.555.703, pues la restricción del artículo 124-1 del ET debe ser levantada en aplicación del Concepto Unificado CREE 357 del 28 de marzo de 2014, que determinó la analogía existente entre el impuesto sobre la renta y el CREE, para preferirse la aplicación del artículo 122 de la misma normativa, toda vez que las operaciones de la actora están sometidas al régimen de precios de transferencia y se cumplió a cabalidad con la obligación del artículo 260-5 *ib.*, consistente en enviar la documentación comprobatoria. Además, la actora cumple con los requisitos previstos en el artículo 23 del Convenio de Doble Imposición suscrito entre Colombia y Canadá, al ser filial de la sociedad Canacol Energy Limited, teniendo en cuenta que la deducción de intereses entre nacionales es una situación más favorable desde el punto de vista impositivo, que permite la aplicación del artículo 117 del ET.

Debe levantarse la sanción por inexactitud ante la inexistencia de hecho sancionable, en tanto (i) *el impuesto liquidado por CNE en su declaración del impuesto de CREE correspondiente al año gravable 2014, está soportado en datos reales y la determinación de la base gravable para determinar el mismo se ajustó plenamente a la ley, de tal forma que en dicho impuesto, ni los costos y gastos, ni la base gravable utilizada puede predicarse que son inexistentes, falsos, equivocados, incompletos o desfigurados;* (ii) *la realidad de los hechos y cifras denunciados en la declaración de CREE del período gravable 2014 de la actora pudo ser comprobada por la DIAN;* (iii) *al existir una interpretación razonable de la norma, se configura, válidamente, la causal de exoneración de responsabilidad tributaria derivada del hecho de haber incurrido en el supuesto previsto en el artículo 647 del Estatuto Tributario y* (iv) *no se probó el supuesto ánimo fraudulento con el que debió actuar la Compañía para imponerle la sanción por inexactitud, por el contrario, se encuentra acreditado que la sociedad no tuvo como objetivo defraudar a la administración de Impuestos, pues actuó a partir de una interpretación razonable de la normativa vigente y atendiendo a la realidad económica de la operación realizada.*

Finalmente, solicitó condenar a la demandada al pago de las costas y agencias en derecho en las cuales ha incurrido para su defensa.

La **parte demandada** también recurrió la decisión y manifestó que la sentencia apelada incurrió en defecto fáctico por indebida valoración probatoria, al dar un alcance que no correspondía a la prueba aportada para acreditar la deducción por \$320.298.353



pagados a Canacol Energy Limited en virtud del contrato de servicios de administración CNE-002-2014.

La sociedad actora, sin excusa, se sustrajo de aportar los informes pedidos y los soportes requeridos para demostrar la deducción declarada y que eventualmente podrían dar cuenta de la efectiva realización del contrato firmado con su casa matriz. De los documentos pedidos en la visita realizada a la sociedad actora, solo se entregó la planilla de pago de aportes de nóminas, lo que motivó el desconocimiento del gasto.

El hecho de que sobre la porción del servicio que supuestamente se prestó en el extranjero también se haya efectuado retención por parte de la sociedad actora, lo que por cierto resulta ser un contrasentido con la norma, en modo alguno convalida o da carácter de deducible a esos pagos en la renta investigada. La transferencia de dineros efectuada en 2016 no puede ser tenida como soporte idóneo del gasto en el año investigado (2014), en la medida en que este pago a la casa matriz vía el Banco BNP PARIBAS no permite determinar el o los conceptos pagados, giro que además tuvo lugar varios años después de la vigencia investigada.

TRÁMITE PROCESAL EN SEGUNDA INSTANCIA

La **actora** presentó memorial en el término previsto en el artículo 247-4 del CPACA, en el que se opuso a los argumentos de la apelación de la DIAN y pidió acceder a la totalidad de las pretensiones de la demanda. El **Ministerio Público** no conceptuó.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide la legalidad de los actos administrativos proferidos por la UAE DIAN, que determinaron el Impuesto sobre la Renta para la Equidad – CREE por el año 2014, a cargo de CNE OIL & GAS SAS.

En los términos de los recursos de apelación, incoados por las partes demandante y demandada, se debe establecer sin límite, si (i) procede el reconocimiento de deducciones por concepto de servicios administrativos y por pago de intereses y diferencia en cambio a su casa matriz, y (ii) si hay lugar a la imposición de la sanción por inexactitud.

Se advierte que, en un caso entre las mismas partes, con supuestos fácticos similares relacionados con la renta del año gravable 2014, la Sección se pronunció en sentencia del 3 de abril de 2025, Exp. 26976⁴, que, en lo pertinente, se reiterará.

Ahora bien, en el caso concreto, la DIAN rechazó deducciones por pagos a la sociedad Canacol Energy Limited por \$3.943.779.000, representados en los siguientes conceptos: i) *servicios administrativos por \$237.924.591*; ii) *servicios administrativos por \$320.298.353* y iii) *pagos por intereses \$3.382.675.439 y diferencia en cambio por \$2.880.264*.

⁴ CP. Wilson Ramos Girón.



i) **Deducciones por pagos al exterior por servicios administrativos prestados a favor de la vinculada en el exterior por \$237.924.591, registrados en el renglón 35 «Deducciones»⁵.**

Para la DIAN y el Tribunal no son deducibles los pagos realizados por CNE OIL & GAS SAS a favor de la casa matriz Canacol Energy Limited, por concepto de servicios de administración prestados desde el exterior, toda vez que no se practicó retención en la fuente sobre tales erogaciones, lo cual constituye el presupuesto de procedibilidad para la deducibilidad de estas expensas, de conformidad con el artículo 124 del ET.

La actora se opuso a esta decisión porque, tratándose de una renta de fuente extranjera, es ilegal que se le exija la acreditación del pago de la retención en la fuente, más aún cuando esa limitante no es aplicable de conformidad con el artículo 260-8 del ET, en su condición de contribuyente sometida al régimen de precios de transferencia. Afirma además que, si no es por la aplicación del artículo 124 del ET, la deducción es en todo caso procedente porque no alcanza el límite del 15% establecido en el artículo 122 del ET y, conforme con el Concepto 357 de 2014, el CREE es análogo al impuesto sobre la renta, entre otros aspectos, en los límites que se instituyeron para el impuesto de renta de los pagos al exterior en los contextos de vinculación.

Así, el debate se concretará en establecer la procedencia del gasto por servicios de administración prestados por una vinculada en el exterior a la luz del artículo 124 del ET, como fue demarcado desde el problema jurídico y no como pretende darlo a entender la solicitante acerca de que este recaía en el sometimiento o no a retención en la fuente, pues esto no fue materia de cuestionamiento por las partes.

Para resolver, se tiene que la actora CNE OIL & GAS SAS y Canacol Energy Limited suscribieron un contrato para la prestación de servicios técnicos No. CNE-002-2014, el 20 de agosto de 2014, con el siguiente objeto:

«CLAÚSULA 2. OBJETO-PRESTACION DE LOS SERVICIOS CANACOL LTD acepta prestar, con carácter no exclusivo, a **CNEOG COL**, los **Servicios** en los términos y condiciones establecidos en este Contrato. Para estos efectos **CANACOL LTD** se obliga a:

2.1 Ejecutar las obligaciones y funciones establecidas en el Anexo A de este Contrato tal y como sean requeridas de tiempo en tiempo por CNEOG COL.

2.2 Ejecutar cualquier obligación o función adicional siempre que sea requerida de tiempo en tiempo por CNEOG COL y acordada por las PARTES.

2.3 Asignar para la prestación de los Servicios el personal calificado y competente tal como sea necesario para prestar en debida forma los Servicios.

2.4 Obtener y comprar, por su cuenta y riesgo, todos los equipos e insumos necesarios para la ejecución de este CONTRATO.

2.5 Preservar la confidencialidad de la información de CNEOG COL de la misma manera en que CANACOL LTD protege su información confidencial»⁶.

⁵ En el mismo sentido ver: sentencia del 20 de abril de 2023, Exp. 26205, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

⁶ Expediente digital, anexo G demanda.



De acuerdo con el Anexo A del contrato, los servicios que prestaría Canacol a CNE OIL & GAS SAS son las siguientes:

- «[...]»
- *Desarrollo de negocios*
 - *Administración y asesoramiento estratégico.*
 - *Asesoramiento en la valoración de las adquisiciones actuales y futuras.*
 - *Revisión y negociación de acuerdos.*
 - *Revisión y aprobación de proyectos.*
 - *Auditorías.*
 - *Revisión económica y aprobación de contratos y financiamiento de proyectos.*
 - *Planeación estratégica*
 - *Desarrollo de planes estratégicos para asegurar en crecimiento continuo y rentable de la empresa.*
 - *Finanzas y contabilidad*
 - *Preparar los modelos económicos y financieros para soportar la evaluación y participación en potenciales de adquisición.*
 - *Proporcionar modelos y análisis de escenarios como soporte de las adquisiciones.*
 - *Asesoría de planeación fiscal.*
 - *Supervisión interna y externa de estados financieros, cumplimiento regulatorio contable, así como planeación financiera corporativa y previsiones y objetivos para asegurar un rendimiento operacional estratégico.*
 - *Contabilidad incluyendo operaciones, cuentas por cobrar y asistencia en cuentas por pagar.*
 - *Tesorería y administración de dinero en efectivo.*
 - *Administración*
 - *Administración de pago de nómina.*
 - *Otras actividades administrativas.*
 - *Otros servicios administrativos, operativos y administrativos que se requieran».*

Esta información está respaldada en la documentación comprobatoria, en la cual se constató que CNE OIL & GAS SAS realizó operaciones por servicios de administración prestados en Colombia, desde el exterior, por los meses de septiembre, octubre y diciembre con su vinculada Canacol Energy Limited, con cargos que ascendieron a \$237.924.390, discriminados de la siguiente manera:

CONCEPTO	COMPROBANTE CONTABILIDAD	FACTURA	VALOR US	TASA DE CAMBIO	VALOR PESOS	CUENTA CONTABLE
SERVICIO ADMON SEPT/14, EN CANADA	166	2014-13-09	14.602	2.028,48	29.619.864,96	5110950000
SERVICIO ADMON SEPT/14, EN CANADA	655	2014-11-06	7.301,00	2.165,15	15.807.760,15	5110950000
SERVICIO ADMON OCT/14, EN CANADA	655	2014-11-06	21.506,00	2.165,15	46.563.715,90	5110950000
SERVICIO ADMON NOV/14, EN CANADA	655	2016-11-06	21.301,00	2.165,15	46.119.860,15	5110950000
					108.491.336,20	5110950000
SERVICIO ADMON DIC/14, EN CANADA	1177	7/12/2014	42.747	2.334,98	99.813.390,06	5110950000
TOTAL					237.924.591,22	

No obstante, dichos pagos fueron rechazados, porque sobre estos no se practicó la retención en la fuente prevista en el artículo 124 del ET.



Para la vigencia en discusión -2014- el tratamiento de la deducción de pagos a casa matriz que constituyeran gastos de administración o dirección, deducibles del impuesto sobre la renta para la equidad CREE, por remisión del artículo 22 de la Ley 1607 de 2022, estaba regulado en el artículo 124 del ET⁷, modificado por el artículo 85 de la Ley 223 de 1995, en el siguiente sentido:

«Artículo 124. Los pagos a la casa matriz son deducibles. Las filiales o sucursales, subsidiarias o agencias en Colombia de sociedades extranjeras, tienen derecho a deducir de sus ingresos, a título de costo o deducción, las cantidades pagadas o reconocidas directa o indirectamente a sus casas matrices u oficinas del exterior, por concepto de gastos de administración o dirección y por concepto de [regalías y explotación o] adquisición de cualquier clase de intangibles, siempre que sobre los mismos practiquen las retenciones en la fuente del impuesto sobre la renta *(y el complementario de remesas)*. Los pagos a favor de dichas matrices u oficinas del exterior por otros conceptos diferentes, están sujetos a lo previsto en los artículos 121 y 122 de este Estatuto».

La disposición transcrita regula la deducibilidad de los gastos de administración entre unos determinados sujetos. De un lado, como titulares del gasto, las filiales, sucursales, subsidiarias o agencias en Colombia de sociedades extranjeras y, del otro, las matrices u oficinas del exterior, como prestadoras del servicio o beneficiarias del ingreso. Además, reconoce el derecho a la deducción de los pagos por concepto de administración o dirección a favor de la casa matriz «siempre que sobre los mismos practiquen las retenciones en la fuente del impuesto sobre la renta».

En ese entendido, la propia ley condicionó la procedencia fiscal de estos gastos a que la expensa se hubiere sujetado a gravamen en Colombia mediante el mecanismo de retención en la fuente, lo cual, únicamente surge respecto de ingresos de fuente nacional.

Al analizar la exequibilidad del artículo 124 del ET, la Corte Constitucional, en sentencia C-596 de 1996⁸, precisó:

«Por lo tanto, si los pagos a las casas matrices son gravables en Colombia y por ende están sometidos a retención en la fuente, serán deducibles para quien los paga, obviamente en tratándose de ingresos considerados de fuente nacional; por el contrario, si los pagos a que se ha hecho alusión son de fuente extranjera y por consiguiente no son gravables por el mecanismo de la retención, no serán deducibles de la renta de la filial o sucursal, subsidiaria o agencia en Colombia». (Subraya la Sala).

A continuación, la Corte Constitucional declaró «[...] la exequibilidad de la expresión acusada, siempre que se entienda que los pagos que se hacen a las casas matrices u oficinas en el exterior por concepto de gastos de administración o dirección (...), que son deducibles de sus ingresos a título de costo o deducción son aquellos de fuente nacional». (Subraya la Sala).

En consonancia con lo anterior, esta Sección⁹ ha manifestado que por expresa previsión legislativa «sólo son deducibles los gastos de administración efectuados por sucursales, filiales, subsidiarias o agencias de sociedades extranjeras en Colombia con sus matrices u oficinas en el exterior, en la medida en que se hubieren sometido a retención en la fuente, lo cual sólo resultaba aplicable, para la época de los hechos, respecto de los ingresos de fuente nacional. Por tanto, si los pagos no se sujetaron a la misma, por no ser ingresos de fuente nacional, no podrían ser deducidos. Sobre este particular, fue enfática la Corte Constitucional al precisar que «si los pagos a que se ha

⁷ La Ley 1819 de 2016, artículo 73 adicionó el artículo 124 con un párrafo, advirtiendo que, los gastos de administración o dirección sean de fuente nacional o extranjera, estarán sujetos a retención en la fuente.

⁸ M.P. Hernando Herrera Vergara.

⁹ Sentencia del 17 de noviembre de 2022, Exp. 26624. CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



hecho alusión son de fuente extranjera y, por consiguiente, no son gravables por el mecanismo de retención, no serán deducibles de renta de la filial o sucursal, subsidiaria o agencia en Colombia»¹⁰.

Así, en lo que tiene que ver con la aplicación del artículo 124 del ET, respecto de los contribuyentes sometidos al régimen de precios de transferencia, la Sala precisó que¹¹:

«La norma que regula de manera especial los costos y deducciones para los contribuyentes sometidos a ese régimen, esto es, el artículo 260-7, los releva de ciertas disposiciones que prohíben deducciones, y de las limitaciones de costos y gastos para vinculados económicos; pero no los excluye de la aplicación del artículo 124 del Estatuto Tributario. Tampoco se advierte que las regulaciones de estas normas -artículo 124 y 260-7 del E.T.- se contrapongan ni se contradigan.

Primero, porque el artículo 124 no se encuentra dentro de las disposiciones que el artículo 260-7 autoriza no aplicar en el régimen de precios de transferencia. Y, segundo, en tanto la regulación de la deducción a casa matriz no es una limitación a los costos y gastos, que es de lo que se exceptúa a estos contribuyentes.

Todo, porque el artículo 124 establece un requisito de procedencia de la deducción, en tanto permite que el pago a la casa matriz sea llevado en la declaración de renta, y tiene su razón de ser en que permite recaudar de forma anticipada el impuesto en estas operaciones que se hacen con no residentes en Colombia, lo que garantiza el pago del tributo.

No puede perderse de vista que el objeto del artículo 260-7 del Estatuto Tributario no es exceptuar a los contribuyentes sometidos al régimen de precios de transferencia del cumplimiento de los requisitos de procedencia de los costos y deducciones, sino únicamente de algunas prohibiciones previstas en materia de costos y deducciones, y de las limitaciones de costos y gastos previstas para los vinculados económicos.

Por esa razón, el efecto que tiene esa norma en los pagos a casa matriz que realicen dichos contribuyentes, es que no les aplican las prohibiciones señaladas en los artículos 90, 90-1, 124-1, 151, 152 y 312 -numerales 2 y 3-, ni las limitaciones de los costos y deducciones, como la prevista en el artículo 122 del Estatuto Tributario, que restringe los gastos al exterior al 15% -salvo en aquellos casos en que sea obligatoria la retención, entre otros-.

De modo que, como la ley no sustrajo a estos contribuyentes del cumplimiento de los requisitos de procedibilidad de las deducciones, los mismos deben cumplir los requisitos dispuestos sobre las operaciones de costos y gastos que procedan en el régimen de precios de transferencia. Para lo cual se debe atender, los presupuestos que exige la norma para que pueda aceptarse como deducción.

Por esas razones, los contribuyentes sometidos al régimen de precios de transferencia deben cumplir con el requisito de procedencia para llevar como deducción los pagos a casa matriz, consistente en la práctica de la retención en la fuente».

En el sub examine, no existe discusión sobre la naturaleza de los gastos cuestionados, pues ambas partes coinciden en que corresponden a gastos de administración pagados por la actora a favor de su casa matriz en el exterior. De igual forma, no hay discusión en que sobre los referidos pagos no se practicó retención en la fuente.

En estas circunstancias, no es posible aceptar la deducibilidad solicitada por la actora en el impuesto sobre la renta para la equidad CREE (i.e. gastos de administración pagados a casa matriz) a la luz del artículo 22 de la ley 1607 de 2012 y el artículo 124 del ET, pues para esto era fundamental que el gasto se hubiere sometido a retención en la fuente, tal y como lo ha sostenido la jurisprudencia tanto de esta Sección, como de la Corte

¹⁰ Corte Constitucional. Sentencia C-596 de 1996. MP. Hernando Herrera Vergara.

¹¹ Sentencia del 9 de mayo de 2019, Exp. 20780, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, reiterada en sentencias del 9 de septiembre de 2021, Exp. 24282, CP. Milton Chaves García y del 20 de abril de 2023, Exp. 26205, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



Constitucional. El hecho de que el servicio se prestara desde el exterior y se sometiera al régimen de precios de transferencia - artículos 124 y 260-8 del ET.- no torna procedente la expensa solicitada, pues estas solo son admisibles sobre montos sujetos a retención, independientemente de que la operación esté sometida o no al régimen de precios de transferencia, pues la retención en la fuente no es una limitante, sino un presupuesto establecido por el legislador para la procedencia de los costos y deducciones.

Es preciso advertir que, contrario a lo solicitado por la actora, la deducibilidad del gasto cuestionado no puede analizarse a la luz del artículo 122 del ET. Lo anterior, porque esa norma regula la referida deducibilidad como una restricción genérica, no como pagos a la casa matriz, y por conceptos diferentes a los gastos de administración a favor de la matriz u oficinas del exterior, que son los que se discuten en este caso. Al respecto, el artículo 124 del ET expresamente prevé que «(...) Los pagos a favor de dichas matrices u oficinas del exterior por otros conceptos diferentes, están sujetos a lo previsto en los artículos 121 y 122 de este Estatuto¹²». (Subrayas de Sala).

La actora solicita, además, la aplicación del artículo 7 del Convenio de Doble Imposición suscrito entre Colombia y Canadá, que dispone:

«1. Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza o ha realizado su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero solo en la medida en que puedan atribuirse a ese establecimiento permanente».

Al efecto, se precisa que la sociedad contribuyente debe cumplir con los requisitos previstos en la ley para acceder a los beneficios tributarios, como el establecido en el artículo 124 del ET, pues, ha sido criterio reiterado por esta Sala que, en el país, para que se pueda detraer la expensa en la declaración privada, debe acreditarse la práctica de la retención, sin excepciones legales para sustraerse de dicha condición.

El cargo no prospera. En consecuencia, se mantiene el rechazo por \$237.924.591, a título de gastos operacionales de administración por servicios administrativos.

ii) Deducciones por pagos al exterior por servicios administrativos realizados a favor de la vinculada en el exterior por \$320.298.353 por servicios prestados en Colombia, registrados en el renglón 35 «Deducciones»

En el sub examine, la DIAN rechazó la suma de \$320.298.353 por concepto de gastos operacionales de administración, correspondientes a pagos realizados a la matriz Canacol Energy Limited, en el marco del contrato de servicios de administración prestados en Colombia con ocasión del Contrato CNE-002-2014, pues, aunque fueron objeto de retención en la fuente, a juicio de la Administración, la actora no logró demostrar la real y efectiva materialización del hecho económico, en tanto que en el curso de la investigación no entregó la documentación solicitada por el ente fiscal, como soportes de pagos efectuados e informes de los servicios prestados, a partir de lo cual concluyó que «[...] en realidad el hecho económico no tuvo lugar».

¹² Sentencia del 20 de abril de 2023, Exp. 26205, cit.



En contraste, la sociedad CNE OIL & GAS SAS adujo que aportó pruebas suficientes que acreditaban la existencia del hecho económico, razón por la cual solicitó el reconocimiento de la expensa, postura que fue respaldada por el Tribunal en la decisión de primera instancia.

Conforme con el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012¹³, la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta para la equidad CREE se sujeta a las condiciones establecidas en los artículos 107 y 108 del ET.

A su turno, el artículo 107 del ET establece que *«Son deducibles las expensas realizadas durante el año o periodo gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad»*.

En cuanto a los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad de las deducciones, la Sala, en sentencia de unificación del 26 de noviembre de 2020¹⁴, precisó, entre otros aspectos, lo siguiente:

- La relación de causalidad es el nexo causa-efecto que se predica entre la erogación y la actividad generadora de renta, entendida *«no como costo-ingreso, sino como gasto-actividad»* y se verifica *«cuando la expensa se realiza en el desarrollo o ejecución de la actividad generadora de renta, aunque esta no genere ingresos o utilidades gravables durante el periodo o no esté enunciada en el objeto social»¹⁵*.
- En cuanto a la necesidad, la expensa debe intervenir directa o indirectamente en la obtención de ingresos, de forma que ayude a generarlos, y se valora con *«criterio comercial»*, para lo cual se debe verificar si resulta razonable, *«provechosa para el desarrollo de la actividad productora de renta en situaciones de mercado»*, y que *«real o potencialmente, permita desarrollar, conservar o mejorar la actividad generadora de renta»¹⁶*.
- La proporcionalidad es el aspecto cuantitativo de la expensa, se mide con *«criterio comercial»* y alude a la medida y prudencia de la erogación frente al provecho

¹³ «ARTÍCULO 22. La base gravable del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) a que se refiere el artículo 20 de la presente ley, se establecerá restando de los ingresos brutos susceptibles de incrementar el patrimonio realizados en el año gravable, las devoluciones rebajas y descuentos y de lo así obtenido se restarán los que correspondan a los ingresos no constitutivos de renta establecidos en los artículos 36, 36-1, 36-2, 36-3, 36-4, 37, 45, 46, 46-1, 47, 48, 49, 51, 53 del Estatuto Tributario. De los ingresos netos así obtenidos, se restarán el total de los costos susceptibles de disminuir el impuesto sobre la renta de que trata el Libro I del Estatuto Tributario y de conformidad con lo establecido en los artículos 107 y 108 del Estatuto Tributario, las deducciones de que tratan los artículos 109 a 118 y 120 a 124, y 124-1, 124-2, 126-1, 127 a 131, 131-1, 134 a 146, 148, 149, 151 a 155, 159, 171, 174, 176, 177, 177-1 y 177-2 del mismo Estatuto y bajo las mismas condiciones. A lo anterior se le permitirá restar las rentas exentas de que trata la Decisión 578 de la Comunidad Andina y las establecidas en los artículos 40 del Decreto 841 de 1998, 135 de la Ley 100 de 1993, 16 de la Ley 546 de 1999 modificado por el artículo 81 de la Ley 964 de 2005, 56 de la Ley 546 de 1999.

Para efectos de la determinación de la base mencionada en este artículo se excluirán las ganancias ocasionales de que tratan los artículos 300 a 305 del Estatuto Tributario. Para todos los efectos, la base gravable del CREE no podrá ser inferior al 3% del patrimonio líquido del contribuyente en el último día del año gravable inmediatamente anterior de conformidad con lo previsto en los artículos 189 y 193 del Estatuto Tributario. [...]

¹⁴ Sentencia de Unificación 2020CE-SUJ-4-005 del 26 de noviembre de 2020, exp. 21329, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez.

¹⁵ Se fijó como regla de decisión 1 que: *«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»*.

¹⁶ Se fijó como regla de decisión 2 que: *«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 infracciones administrativas; aquellos que representen retribución a los accionistas, socios o partícipes; entre otros»*.



económico que en términos comerciales y de mercado representa, según la actividad del contribuyente¹⁷.

Así, la valoración de las expensas a la luz de los requisitos del artículo 107 del ET, parte de condiciones internas y externas de los contribuyentes, quienes deben demostrar las circunstancias que las justifiquen, en atención a los criterios señalados, en los eventos en que sean cuestionadas por la Administración¹⁸.

Además, la Sala ha indicado que, para la procedencia de los costos y deducciones en el impuesto sobre la renta e impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, el artículo 771-2 del ET exige que estén soportados en facturas con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los artículos 617, literales b), c), d), e), f) y g), y 618 *ib*.

En el caso concreto, la discusión se centra en determinar si la contribuyente probó la real y efectiva ocurrencia del hecho económico, pues, aunque en los actos acusados la DIAN menciona que la deducción no cumple los requisitos del artículo 107 del ET, lo cierto es que los motivos del acto se fundan en la falta de prueba de la prestación del servicio, que no en la ausencia de acreditación de los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad de la expensa.

Ahora bien, como prueba del gasto en discusión, la actora aportó las siguientes documentales:

- Contrato de administración No. CNE-002-2014, suscrito entre las sociedades CNE OIL & GAS SAS (Contratante) y Canacol Energy Limited (Contratista), del 1.º de septiembre de 2014, mediante el cual la contratista se comprometió a prestar los servicios de i) desarrollo de negocios, planeación estratégica, finanzas y contabilidad y administración. En dicho contrato se estipuló que el valor pactado se pagaría en dólares americanos, con una periodicidad mensual y que los servicios se prestarían en Canadá o Colombia, y que la vigencia del mismo sería de cinco (5) años.
- Comprobante de transferencia bancaria del Banco BNP Paribas, fechado el 28 de julio de 2016 efectuada por la sociedad CNE OIL & GAS SAS a la sociedad Canacol Energy Limited, por valor de USD \$202.747,84.
- Acta de liquidación de prestación de servicios de administración prestados por la sociedad Canacol Energy Limited a la sociedad CNE OIL & GAS SAS de fecha 1.º al 30 de septiembre de 2014. Valor de la prestación de los servicios en Canadá USD\$14.602 y en Colombia USD\$18.727.
- Acta de liquidación de prestación de servicios de administración prestados por la sociedad Canacol Energy Limited a la sociedad CNE OIL & GAS SAS de fecha 1.º de octubre al 30 de noviembre de 2014. Valor de la prestación de los servicios en Canadá USD\$50.108 y en Colombia USD\$64.261.
- Acta de liquidación de prestación de servicios de administración prestados por la sociedad Canacol Energy Limited a la sociedad CNE OIL & GAS SAS de fecha 1.º al 31 de diciembre de 2014. Valor de la prestación de los servicios en Canadá USD\$42.727 y en Colombia USD\$61.318.

¹⁷ Se fijó como regla de decisión 3 que: «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».

¹⁸ Se fijó como regla de decisión 4 que: «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».



- Contabilización en la cuenta PUC 51109500 de un pago a la casa matriz por concepto de servicios de administración.
- Comprobantes de causación traducidos al español, en cuya descripción se anota «EXT. SERVICIO ADMON» «HONORARIOS DE ADMINISTRACIÓN ENTRE COMPAÑÍAS».
- Soportes externos: facturas de pago de los servicios prestados por la sociedad CANACOL ENERGY LTD con ocasión del contrato de servicios de administración mencionado, traducidas oficialmente al español; documentos equivalentes a la factura en operaciones comerciales, en los que figura como contratante la sociedad actora y como prestador del servicio la sociedad Canacol Energy Limited, los cuales se evidencia el valor total de la operación, la retención en la fuente practicada y el impuesto asumido por el contratante¹⁹.

En la visita practicada a la contribuyente el 22 de abril de 2016, cuyo objeto fue el de corroborar la ejecución del contrato CNE-002-2014, la DIAN solicitó las siguientes pruebas:

- Soporte de distribución de gastos de nómina a las compañías a quienes se presta el servicio administrativo certificado por el revisor fiscal.
- Copia de la conciliación fiscal del año 2015, abierta en las cuentas 5 y 6.
- Auxiliar por tercero de la cuenta de diferencia en cambio asociado a los intereses de Canacol.
- Pago de una factura de la cuenta 51109500 a Canacol.
- Soportes de los documentos que comprueban la prestación del servicio.
- Planilla de pago de aportes.

No obstante, la actora únicamente entregó las planillas de pago de aportes. En consecuencia, la DIAN rechazó la expensa, por cuanto, de las pruebas recopiladas concluyó que: *i) el contrato solo dejaba evidencia de un documento suscrito entre la sociedad investigada y su casa matriz en Canadá; ii) los documentos de transferencia no permitían llegar a la conclusión de que las expensas pertenecen a pagos por concepto de servicios administrativos prestados en Colombia en el año gravable 2014 y iii) las actas de liquidación únicamente fueron suscritas por la contratante, debiendo ser suscrita o al menos supervisada por la contratista y tampoco demuestran la materialidad de los servicios prestados en Colombia en el año gravable 2014.*

Al efecto, la administración consideró que la contribuyente debió aportar los comprobantes de ejecución real del contrato atinentes a los «...informes de seguimiento del asesoramiento estratégico, informe de la revisión, y negociación de acuerdos, informe de revisión y aprobación de proyectos, auditoría, relación de contratos y proyectos, planeación estratégica, informe del desarrollo de los planes estratégicos, informe de la supervisión interna y externa, informe de la planeación financiera corporativa y de previsiones, informe contable, entre otros informes y actividades que debieron constar y ejecutarse en virtud del contrato celebrado... y que fueron solicitados ... en la visita del 22 de abril de 2016».

Conforme con las pruebas aportadas -enlistadas en precedencia- y los argumentos esgrimidos por las partes, la Sala considera que el contrato aportado, las actas de liquidación del mismo, los comprobantes de transferencia del pago, las facturas, las planillas de pagos de aportes y las pruebas contables de la expensa demuestran claramente la realidad del hecho económico, esto es, la efectiva prestación de los servicios administrativos por parte de Canacol Energy Limited a su vinculada en

¹⁹ Folio 149 Anexos Demanda.



Colombia; además, como se indicó, no está en discusión que respecto de dichos pagos se efectuó la correspondiente retención en la fuente, hecho que, por demás, se encuentra probado. Tampoco es de recibo el argumento de la demandada, encaminado a cuestionar el pago efectuado a través de transferencia del Banco PNB Paribas se dio con posterioridad al periodo gravable en discusión, pues, lo cierto es que la vigencia del contrato entre CNE OIL & GAS y Canacol Energy Limited se extendió por un periodo de cinco años, con lo cual los pagos pudieron efectuarse a conveniencia de las partes, una vez efectuadas las liquidaciones correspondientes. De ahí que, para la Sala, existan suficientes elementos probatorios que permitan llevar al convencimiento de la prestación de los servicios de administración por parte de la casa matriz a su vinculada en Colombia, lo que torna procedente la deducción.

Y si en gracia de discusión se cuestionara el incumplimiento de los requisitos exigidos por el artículo 107 del ET, es evidente que la expensa los atiende, por cuanto los pagos por prestación de servicios guardan relación directa con la actividad productora de renta, al tratar de asesoramiento en asuntos administrativos, financieros y contables de la sociedad, revisión económica de proyectos, planeación estratégica, rentable y fiscal, entre otras actividades también necesarias para la productividad de la compañía y que resultan proporcionales a los ingresos derivados de los mismos, pues tratan de servicios que revelan utilidades a la sociedad.

Para la Sala, los anteriores argumentos son suficientes para confirmar la decisión de declarar procedente la deducción por pagos a la casa matriz por servicios administrativos en cuantía de \$320.298.353. No prospera el cargo de apelación de la DIAN.

iii) Deducción por pago de intereses y diferencia en cambio por \$3.385.555.703

En los actos acusados, la DIAN rechazó deducciones por pago de intereses y diferencia en cambio, discriminados de la siguiente manera:

CUENTA	CONCEPTO	VALOR
530520	Intereses casa matriz	\$3.382.675.439
53	Diferencia en cambio	\$2.880.264
	TOTAL	\$3.385.555.703

Dichos pagos fueron rechazados por incumplir lo regulado en el artículo 124-1 del ET, que, a la vigencia 2014, disponía:

«ARTÍCULO 124-1. OTROS PAGOS NO DEDUCIBLES. <Artículo adicionado por el artículo 15 de la Ley 49 de 1990. El nuevo texto es el siguiente:> No son deducibles los intereses y demás costos o gastos financieros, incluida la diferencia en cambio, por concepto de deudas que por cualquier concepto tengan las agencias, sucursales, filiales o compañías que funcionen en el país, para con sus casas matrices extranjeras o agencias, sucursales, o filiales de las mismas con domicilio en el exterior con excepción de:

- Los originados por las deudas de las entidades del sector financiero vigiladas por la Superintendencia Bancaria.*
- Los generados por las deudas de corto plazo provenientes de la adquisición de materias primas y mercancías, en las cuales las casas matrices extranjeras o agencias, sucursales, o filiales de las mismas con domicilio en el exterior, operan como proveedores directos. [...]».* (Subrayas de Sala)



La actora manifiesta que la restricción del artículo 124-1 del ET debe ser levantada en aplicación del Concepto Unificado CREE 357 del 28 de marzo de 2014, que determinó la analogía entre el impuesto sobre la renta y el CREE, y debe privilegiarse la aplicación del artículo 122 del ET, toda vez que las operaciones de la actora están sometidas al régimen de precios de transferencia, quien cumplió a cabalidad con la obligación del artículo 260-5 *ib.*, consistente en enviar la documentación comprobatoria.

El Tribunal negó la procedencia de la deducción, por considerar que a la declaración del impuesto sobre la renta para la equidad CREE no le era aplicable el régimen de precios de transferencia, pues este solo empezó a regir para el CREE el 1.º de enero de 2015, con la vigencia del artículo 15 de la Ley 1739 de 2014 y, en consecuencia, no era posible levantar la restricción del artículo 124-1 del ET.

Ahora bien, conforme con lo dispuesto en el artículo 124-1 del ET, citado en precedencia, no son deducibles los intereses y demás costos o gastos financieros, incluida la diferencia en cambio, por concepto de deudas entre las sucursales que funcionen en el país, para con sus casas matrices extranjeras con domicilio en el exterior²⁰.

A su turno, el artículo 260-8 del ET²¹, vigente en el periodo discutido, exceptuaba de la restricción contemplada en el artículo 124-1 *ib.* a los contribuyentes que cumplieran con la obligación señalada en el artículo 260-5 de la misma compilación normativa, esto es, preparar y enviar la documentación comprobatoria relativa a la operación, en la que demuestren la correcta aplicación de las normas del régimen de precios de transferencia, obligación que la demandante alega haber cumplido a cabalidad.

Sin embargo, tal como lo sostuvo el Tribunal en la sentencia de primera instancia, para el año 2014, vigencia discutida en este caso, el régimen de precios de transferencia no le era aplicable al impuesto sobre la renta para la equidad CREE, pues tal régimen empezó a regir para el impuesto en cuestión a partir de la entrada en vigencia de la Ley 1739 del 23 de diciembre de 2014²², que acaeció el 1.º de enero de 2015.

Así, al ser el CREE un impuesto de periodo, las modificaciones al régimen que le es aplicable únicamente pueden operar a partir de la siguiente vigencia, que en este caso es la correspondiente al año 2015. En esas condiciones, no era procedente que la contribuyente incluyera en sus deducciones los pagos a su casa matriz por intereses y diferencia en cambio.

²⁰ Cabe precisar que la norma establece algunas excepciones, dentro de las cuales no se encuentra inmersa la actora.

²¹ «**ARTÍCULO 260-8. COSTOS Y DEDUCCIONES.** <Artículo modificado por el artículo 118 de la Ley 1607 de 2012. El nuevo texto es el siguiente:> Lo dispuesto en los artículos 35, 90, 124-1, 151, 152 y numerales 2 y 3 del artículo 312 de este Estatuto, no se aplicará a los contribuyentes que cumplan con la obligación señalada en el inciso primero del artículo 260-5 de este Estatuto en relación con las operaciones a las cuales se les aplique este régimen.

Las operaciones a las cuales se les apliquen las normas de precios de transferencia, no están cobijadas con las limitaciones a los costos y gastos previstos en este Estatuto para los vinculados». (Subrayas de Sala)

²² Por medio de la cual se modifica el Estatuto Tributario, la Ley 1607 de 2012, se crean mecanismos de lucha contra la evasión y se dictan otras disposiciones. Diario Oficial No. 49.374 de 23 de diciembre de 2014.

Artículo 15: Adiciónese el artículo 22-4 a la Ley 1607 de 2012 el cual quedará así:

“Artículo 22-4. Remisión a las normas del impuesto sobre la renta. Para efectos del Impuesto Sobre la renta para la Equidad (CREE) será aplicable lo previsto en el Capítulo XI del Título I del Libro I, en el artículo 118-1 del Estatuto Tributario Nacional, y en las demás disposiciones previstas en el Impuesto sobre la Renta siempre y cuando sean compatibles con la naturaleza de dicho impuesto”.

Ahora bien, mediante Concepto Unificado 100202208-357 del 28 de marzo de 2014, la DIAN dio alcance a algunas disposiciones relativas al impuesto sobre la renta para la equidad CREE, al que la doctrina reconoce características similares con el impuesto sobre la renta y complementarios, en la medida en que ambos gravámenes son regulados por disposiciones de aplicación común. No obstante, el contenido de dicho concepto no equipara los dos impuestos ni los trata como si fueran uno único, pues, por la forma en que fue concebido, es claro que la intención del legislador fue establecer el CREE como un impuesto diferente al de renta y complementarios.

En ese entendido, la norma que creó el impuesto sobre la renta para la equidad CREE remite a la reglamentación del impuesto sobre la renta de que trata el Libro I del Estatuto Tributario para efectos de la determinación de la base gravable, en lo que refiere a: i) *los ingresos no constitutivos de renta establecidos en los artículos 36, 36-1, 36-2, 36-3, 36-4, 37, 45, 46, 46-1, 47, 48, 49, 51, 53 del ET*; ii) *el total de las expensas susceptibles de disminuir el impuesto sobre la renta y de conformidad con lo establecido en los artículos 107 y 108 del ET y (iii) las deducciones de que tratan los artículos 109 a 118 y 120 a 124, y 124-1, 124-2, 126-1, 127 a 131, 131-1, 134 a 146, 148, 149, 151 a 155, 159, 171, 174, 176, 177, 177-1 y 177-2 del mismo Estatuto y bajo las mismas condiciones.*

Al estudiar la naturaleza del impuesto sobre la renta para la equidad CREE, la Corte Constitucional en varias oportunidades²³ señaló que, si bien existen similitudes con el impuesto de renta, se trata de un tributo distinto, de destinación específica, donde solo eran sujetos pasivos las sociedades, personas jurídicas y asimiladas contribuyentes del impuesto sobre la renta. En particular, en sentencia C-393 de 2016 indicó:

«El impuesto sobre la renta para la equidad CREE es un tributo semejante al impuesto sobre la renta, puesto que comparten algunos elementos comunes, como el hecho generador. En ese sentido, mientras que el CREE grava la obtención de ingresos susceptibles de generar riqueza, el impuesto sobre la renta grava los ingresos susceptibles de producir incremento neto del patrimonio.

No obstante lo anterior, se diferencian en los siguientes aspectos, a saber: (i) el CREE es un impuesto de destinación específica para la financiación de programas de inversión social en beneficio de la población más necesitada del país, mientras que el impuesto sobre la renta no posee esta cualidad, ya que su recaudo ingresa directamente al presupuesto general de la Nación; (ii) están obligados a declarar el CREE las personas jurídicas, sociedades y asimiladas declarantes del impuesto de renta²⁴, en cambio son sujetos del impuesto sobre la renta, tanto las personas naturales como las personas jurídicas; (iii) las tarifas son diferentes, la del CREE es del 9%, el impuesto sobre la renta es del 25% para personas jurídicas; (iv) en lo concerniente a la base gravable, la del CREE comprende menos deducciones que la del impuesto a la renta²⁵; (v) el sujeto pasivo del CREE está exonerado del pago de aportes parafiscales; por el contrario quienes paguen el impuesto sobre la renta no cuentan con este beneficio; (vi) el Impuesto sobre la renta para la equidad CREE no se incorporó al Estatuto Tributario, por su parte el impuesto sobre la renta se rige por las normas del Estatuto Tributario; y, por último, (vii) el CREE no prevé una remisión general a las normas del impuesto sobre la renta en caso de vacíos, por lo que sus regulación es integral e independiente; el impuesto sobre la renta está regulado por el Estatuto Tributario y sus normas complementarias». (Subrayas fuera de texto)

²³ Sentencias C-393 de 2016, M.P. Alberto Rojas Ríos, C-422 de 2016, M.P. Jorge Iván Palacio Palacio y C-289 de 2014 M.P. Luís Ernesto Vargas Silva.

²⁴ No son contribuyentes del CREE: las entidades sin ánimo de lucro, las sociedades declaradas como zonas francas al 31 de diciembre de 2012 o aquellas que hayan radicado la respectiva solicitud ante el comité Intersectorial de Zonas Francas y los usuarios que se hayan calificado en estas zonas francas. Parágrafo 2 y 3 del Artículo 20 de la Ley 1607 de 2012.

²⁵ Son las taxativamente señaladas en el artículo 22.



En sentencia C-422 de 2016²⁶, en el estudio de constitucionalidad de la base gravable del impuesto CREE, la Corte reiteró que si bien el impuesto es *«análogo al impuesto sobre la renta y complementarios, en definitiva son gravámenes diferentes como lo determinó el propio legislador a partir del ámbito conceptual y de los elementos que los componen como son el sujeto pasivo, la base gravable, la tarifa y la destinación específica, por lo que las exenciones establecidas para uno, no necesariamente deben extenderse al otro»*.

En ese entendido, al no ser tributos iguales y no existir una remisión expresa del legislador a las normas que regulaban el impuesto sobre la renta en el periodo en discusión, la Sala considera improcedente la pretensión de aplicación del Concepto Unificado CREE 357 del 28 de marzo de 2014, máxime si la reglamentación que dio origen al impuesto sobre la renta para la equidad CREE fue puntual en determinar las normas en común con el impuesto sobre la renta, de suerte que la vigencia discutida no eran aplicables las disposiciones relativas al Régimen de Precios de Transferencia regulado en el Capítulo XI del Título I del Libro I del Estatuto Tributario. No prospera el cargo de apelación.

La actora alegó, además, que cumplió con los requisitos previstos en el numeral 4 del artículo 23 del Convenio de Doble Imposición suscrito entre Colombia y Canadá, al ser filial de la sociedad Canacol Energy Limited, teniendo en cuenta que la deducción de intereses entre nacionales es una situación más favorable desde el punto de vista impositivo, lo que permite la aplicación del artículo 117 del ET. La referida norma dispone:

«4. Las empresas de un Estado Contratante cuyo capital esté, total o parcialmente, poseído o controlado, directa o indirectamente, por uno o varios residentes del otro Estado Contratante, no estarán sometidas en el primer Estado mencionado a ninguna imposición u obligación relativa a la misma que no se exijan o sean más gravosas que aquellas a las que estén o puedan estar sometidas otras empresas similares residentes del primer Estado mencionado cuyo capital esté, total o parcialmente, detentado o controlado, directa o indirectamente, por uno o varios residentes de un tercer Estado».

Visto el contenido de la norma, la Sala no encuentra configurado el desconocimiento alegado por la actora, pues lo prescrito en el Convenio prohíbe expresamente el trato discriminatorio al aplicar imposiciones u obligaciones a las empresas de un Estado contratante, cuyo capital esté total o parcialmente controlado por uno o varios residentes del otro Estado contratante -como es el caso concreto respecto de la contribuyente y su casa matriz-, en casos comparables con los de otras empresas similares, cuyo capital este controlado por un tercer Estado, lo que nada tiene que ver con el asunto en estudio, pues no obra prueba en el expediente que permita determinar el aludido trato discriminatorio frente a otras sociedades en situaciones similares, ni tampoco se acreditó que el capital de la sociedad se encuentre total o parcialmente controlado por residentes de un tercer Estado. En todo caso, se advierte a la actora que en el Convenio de Doble Imposición suscrito entre Colombia y Canadá, la cláusula de no discriminación es limitada y no tiene el alcance que el actor pretende atribuirle.

Las anteriores razones son suficientes para desestimar la apelación presentada por la contribuyente.

²⁶ Corte Constitucional. Sentencia C-422 de 2016, M.P. Jorge Iván Palacio Palacio.



Al persistir las glosas por gastos de administración, en cuantía de \$237.924.390²⁷ y respecto de los pagos por intereses y diferencia en cambio por \$3.385.555.703, no atribuible en el caso particular a diferencia de criterios en torno al derecho aplicable, procede mantener la sanción por inexactitud. En ese entendido, se confirmará la sentencia apelada.

De conformidad con lo previsto en los numerales 1 y 8 del artículo 365 del Código General del Proceso²⁸, aplicable por remisión expresa del artículo 188 del CPACA, y teniendo en cuenta el criterio de la Sala, no se condenará en costas -gastos del proceso y agencias en derecho-, toda vez que no está probada su causación.

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

FALLA

1.- CONFIRMAR la sentencia del 17 de febrero de 2022 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, por las razones expuestas.

2.- Sin condena en costas.

Notifíquese, comuníquese y cúmplase.

La anterior providencia fue discutida y aprobada en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

²⁷ Como se expresó en el precedente que se reitera, en consideración a que, conforme al artículo 124 del ET, la deducción está supeditada a la práctica de retención en la fuente. En el mismo sentido, ver: sentencia del 13 de julio de 2023, Exp. 27257, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.

²⁸ 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».