



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá D.C., dieciséis (16) de abril de dos mil veintiséis (2026)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2017-01569-01 (26059)
Demandante: China United Engineering Corporation
Demandado: DIAN

Temas: Renta. 2011. Sucursales de sociedades extranjeras. Costos. Soporte de las operaciones en el exterior. Estimación indirecta.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B el 24 de septiembre de 2020, que decidió (f. 586):

Primero: Negar las pretensiones de la demanda.

Segundo: No condenar en costas.

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

El 11 de abril de 2012, la actora presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2011 (f. 10 caa), pero la corrigió para incorporar la renta de fuente nacional que percibió por la construcción de una central eléctrica en el país a través de un consorcio integrado por la oficina principal del exterior y otra entidad no residente (ff. 25 a 29 vto. caa). Respecto de esta autoliquidación, la demandada profirió la Liquidación Oficial de Revisión 312412016000043, del 18 de mayo de 2016 (ff. 2593 a 2616 caa), para ajustar los rubros del contrato de obra conforme a la participación en el consorcio y, respecto de estos, rechazó parcialmente el costo de venta y los gastos de administración. Por ello, incrementó la cuota tributaria y sancionó por inexactitud. Esa decisión fue modificada por la Resolución 4023, del 12 de junio de 2017 (ff. 3087 a 3120 caa) a fin de tasar la sanción por inexactitud conforme al principio de favorabilidad.

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la actora demandó la nulidad de la liquidación oficial de revisión y de la resolución que la modificó. Pidió, como restablecimiento del derecho, que se declare en firme la declaración revisada por la improcedencia del rechazo de los costos y gastos y de la sanción por inexactitud impuesta, puesto que aceptaba el ajuste a los rubros del contrato de obra conforme a la participación en el consorcio, en la medida



en que ello generaría un efecto fiscal neutro (ff. 137 a 139). Invocó como normas violadas los artículos 29 y 363 constitucionales; 2053 del CC (Código Civil, Ley 84 de 1873); y 58, 82, 201, 560, 647 y 772-1 del ET (Estatuto Tributario), para lo cual (ff. 149 a 183):

Alegó que la demandada expidió de forma irregular la resolución que decidió el recurso de reconsideración al omitir en su motivación las consideraciones del «*Comité Técnico*».

Para controvertir la determinación oficial del tributo relató ser la sucursal colombiana de una sociedad domiciliada en China que, en consorcio con otra entidad no residente, celebró un «*contrato de llave en mano*» con una sociedad nacional para construir una planta termoeléctrica; y que, por un acuerdo con la consorciada, tenía derecho al 100% de la utilidad percibida por la enajenación del bien construido, por lo cual declaró el total de los ingresos, costos y retenciones en la fuente correspondientes al contrato. Expuso que la demandada le disminuyó esos componentes de la renta según la participación en el consorcio (*i.e.* el 70%) y, además, le rechazó parte del costo de ventas y de los gastos de administración por supuestamente incumplir requisitos formales para su procedencia.

Precisó que centraría la discusión en la defensa de los costos. En relación con los costos incurridos en el exterior, argumentó que los actos acusados fueron incongruentes al sustentar su rechazo, porque en el acto previo se arguyó a la falta de documentos soporte traducidos oficialmente y autenticados ante cónsul; mientras que en la liquidación oficial se aludió a que las transacciones no se registraron en la contabilidad ni se expresaron en moneda nacional. Posteriormente, al decidir el recurso de reconsideración se admitió que eran costos reales, pero se confirmó el rechazo por no estar soportados en facturas que cumplieran los requisitos legales. Al respecto, adujo que esos costos se registraron en la contabilidad propia de la casa central como administradora del consorcio, pues en China los negocios de colaboración empresarial no suscitaban una contabilidad independiente. Agregó que las expensas estaban probadas mediante contratos, facturas, certificado del «*auditor fiscal interno*» y concepto de un contador independiente; y explicó que, por tratarse de operaciones con proveedores del exterior, no podía exigirse que las facturas cumplieran los requisitos exigidos en el ET. Por lo mismo, indicó que estas no debían registrar el precio en pesos colombianos y que, como lo admitió su contraparte, era improcedente que esos documentos los autenticara un cónsul.

Sobre los costos realizados en el país, arguyó que procedía detraer de la base gravable una póliza de seguro que pagó, aunque se hubiere expedido a nombre de una contratista. También defendió la deducción de la comisión que percibió por la administración de la obra pues, además de ser un ingreso propio, era una expensa asociada a la labor de la oficina del exterior en el país, y afirmó que era válido expedirle la factura a la casa principal y no al consorcio. Se abstuvo de formular cargos frente al rechazo de los demás costos incurridos en el país, así como respecto de los gastos de administración. Pero, subsidiariamente, pidió que se estime el costo acudiendo al artículo 82 del ET.

Por lo anterior, se opuso a la sanción por inexactitud impuesta, al sostener que no incurrió en la conducta infractora y que así lo admitió la propia autoridad en el procedimiento de revisión que adelantó respecto a su autoliquidación del impuesto sobre la renta de 2013.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 327 a 359 y 450 a 455). Negó la indebida motivación alegada, porque el Acta 08, del 09 de junio de 2017, aportada al proceso judicial probaba que el «*Comité Técnico*» se reunió en fecha anterior a la expedición de la resolución que decidió el recurso de reconsideración.



En cuanto al fondo, señaló que la declaración revisada incluyó las rentas que obtuvo la actora por las labores que desarrolló como sucursal de una entidad domiciliada en China y la renta que percibió en Colombia la casa central como consorciada para la ejecución de un contrato de llave en mano. Invocando el artículo 553 del ET, señaló que al Fisco no lo afectaban los convenios entre particulares, motivo por el cual, al tener la actora el 70% de la participación en el negocio de colaboración empresarial, procedía ajustar los componentes de la renta según su participación en el consorcio.

Reafirmó el rechazo de las erogaciones incurridas en el exterior, habida cuenta de que no podía establecerse el valor de las transacciones, ni el cumplimiento de los requisitos dispuestos en los artículos 617, 618 y 771-2 del ET, 251 del CGP (Código General del Proceso, Ley 1564 de 2012) y 480 del CCo (Código de Comercio, Decreto 410 de 1971), a partir de las facturas aportadas con registros fotográficos y sus traducciones. Acerca de las expensas en Colombia, adujo que las pruebas del plenario llevaban a afirmar que fue la contratista quien pagó la póliza de seguro, sin que pudiera establecerse que la demandante estaba obligada a reembolsarle dicho monto. Sobre la comisión que recibió por la administración de recursos del contrato de obra, sostuvo que era un ingreso mas no un costo; y puso de presente que su contraparte aceptó las demás glosas.

Por otra parte, se opuso a la estimación indirecta del costo prevista en artículo 82 del ET, al considerar que solo era aplicable para determinar la renta bruta en la venta de activos, mas no en el caso de «*contratos de llave en mano*»; sin perjuicio de lo cual sostuvo que tampoco procedería reconocerlos porque el rechazo de las expensas se basó en su falta de demostración mediante pruebas que cumplieran los requisitos exigidos por la ley.

Finalmente, sostuvo que la actora incurrió en la conducta castigada con la sanción por inexactitud y precisó que en el presente caso se resolvía una controversia distinta a la del procedimiento de revisión de la declaración del impuesto sobre la renta del año 2013.

Sentencia apelada

El tribunal negó las pretensiones de la demanda sin condenar en costas (f. 586). Juzgó que los actos de determinación de una deuda tributaria no devienen nulos cuandoquiera que no se realice la reunión del «*Comité Técnico*», tras lo cual destacó que, en todo caso, el Acta 08, del 09 de junio de 2017, demostraba que, previamente a que se profiriera la resolución del recurso de reconsideración, ese órgano analizó el asunto del *sub examine*.

Basándose en los artículos 20 y 576.1 del ET, precisó que, como sucursal de una entidad extranjera, la actora tenía el deber de declarar las rentas que percibió por el desarrollo de su actividad económica y las rentas que obtuvo la oficina principal por las labores que desarrolló directamente en el país. Esto, en su criterio, implicaba que se registrara en la contabilidad de la sucursal demandante las transacciones realizadas por la casa central en Colombia, cumpliendo con las previsiones del Decreto 2649 de 1993.

En cuanto a los costos incurridos en el exterior, indicó que el artículo 5.º del Decreto 3050 de 1997 preveía que los contratos celebrados con proveedores extranjeros hacían las veces de documento equivalente a la factura para acreditar tales expensas. Sin embargo, consideró que, en el caso concreto, los acuerdos con proveedores del exterior y las facturas emitidas por estos, junto con su traducción oficial, no podían tenerse como prueba de los costos, porque la sucursal actora omitió registrarlos en la contabilidad en la moneda nacional, exigencia prevista en los artículos 50 del Decreto 2649 de 1993 y 617 y 771-2 del ET. Añadió que esa omisión no se subsanó con el certificado del «*auditor fiscal interno*» de la oficina principal que expresaba los costos en pesos colombianos,



dado que aplicó la TRM (tasa representativa del mercado) del 31 de diciembre de 2011 sin atender la fecha de realización de cada erogación; junto a lo cual tuvo en cuenta que algunas facturas carecían de fecha, correspondían a otro periodo gravable o referían conceptos que no guardaban relación con la construcción de una planta termoeléctrica.

Frente a los costos realizados en el país, estimó que procedía el rechazo del pago que realizó una contratista de la actora por la emisión de una garantía, porque no estaba demostrada la obligación de reembolso a cargo de esta. También avaló el rechazo del costo por la comisión que la oficina del exterior pagó a la sucursal actora, porque la factura no se emitió al consorcio ni se acreditaron los requisitos del artículo 107 del ET.

De otra parte, consideró que no era aplicable al caso el costo indirecto del artículo 82 del ET, en la medida en que estaba contemplado para la enajenación de activos. En cuanto al dictamen pericial que aportó la actora para acreditar los costos en los que incurrieron otras compañías que se dedican a la construcción de obras de ingeniería, consideró que era ajeno al debate por tratarse de un estudio de precios de transferencia.

Por último, al corroborar la ocurrencia del hecho infractor (con la autoliquidación de costos, deducciones y retenciones en la fuente inexactos), sin que se evidenciara un error sobre la comprensión del derecho aplicable, avaló la multa impuesta.

Recurso de apelación

La actora apeló la decisión del tribunal (ff. 589 a 598), para lo cual censuró que la litis se hubiera decidido con disposiciones normativas que eran inaplicables y sin valorar las pruebas que obraban en el expediente. Explicó que en el periodo en cuestión (*i.e.* 2011, antes de que entrara en vigor la Ley 1607 de 2012) las sucursales eran independientes de la entidad principal a efectos fiscales; pero que las sucursales colombianas de las sociedades extranjeras tenían el deber formal de declarar el impuesto sobre las rentas de fuente nacional percibidas directamente por la oficina principal, según lo dispuesto por el artículo 576.1 del ET. Señaló que por esa razón fue que en la autoliquidación revisada declaró las rentas que obtuvo por sus actividades como sucursal y la renta de fuente nacional percibida por su casa principal del exterior, derivada de la construcción de una termoeléctrica en Colombia a través de un consorcio con otra entidad extranjera.

Puntualizó que los costos que rechazó la autoridad tributaria fueron aquellos en los que incurrió la oficina principal en el exterior para la ejecución de la obra contratada, de modo que era improcedente registrarlos en su propia contabilidad, pues no participó en esas operaciones; aspecto que habría reconocido la entidad contratante que practicó la retención en la fuente dispuesta en el artículo 412 del ET para pagos al exterior originados en contratos de llave en mano. Por la misma razón, expuso que era inaplicable la exigencia del artículo 50 del Decreto 2649 de 1993 relativa al registro de las operaciones en la moneda nacional. Sostuvo que, todo lo más, la falta del registro contable daría lugar a imponer la multa consagrada en el artículo 655 del ET, pero no al rechazo de las expensas. Así porque los contratos y facturas emitidas por las proveedoras extranjeras demostraban la realidad de las erogaciones rechazadas, al margen de que expresaran el precio en una moneda distinta de la colombiana, pues esos terceros no estaban obligados a facturar cumpliendo los requisitos exigidos por el ordenamiento fiscal colombiano. De ahí que fuera válido que el valor de los costos en la moneda funcional se certificara por el «auditor fiscal interno» de la oficina central y el concepto técnico de un contador. Alegó que, si el *a quo* no estaba de acuerdo con ese cálculo, debió practicarlo o decretar las pruebas que considerara procedentes mas no desconocer los costos.



Por otra parte, reprochó que negara la estimación indirecta del costo dispuesta en el artículo 82 del ET sin estudiar los planteamientos de la demanda, pues, al juzgar improcedente el costo declarado, subsidiariamente tendría que proceder aquel que probó con el dictamen pericial sobre la utilidad promedio obtenida por terceros en la ejecución de contratos como el analizado o, por lo menos, en el porcentaje del artículo 82 *ibidem*.

En consecuencia, reiteró que no incurrió en una inexactitud sancionable, porque su contraparte aceptó que los costos declarados eran reales, lo cual, en su criterio, excluía la realización del tipo infractor; e insistió en que así lo decidió la demandada en el procedimiento de revisión de la declaración del impuesto sobre la renta de 2013, en el cual se abstuvo de sancionar por inexactitud. Desistió de los cargos sobre la procedencia como costo de la póliza cuyo soporte estaba a nombre de una contratista y de la comisión que le pagó la casa central para la administración de los recursos de la obra.

Alegatos de conclusión

La demandante reiteró los planteamientos del recurso de apelación (índice 25), mientras que la demandada insistió en los argumentos expuestos en las etapas procesales previas (índice 26). El ministerio público guardó silencio (índice 27).

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Se juzga la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos formulados por la demandante, en calidad de apelante única, contra la sentencia del tribunal que negó sus pretensiones sin condenarla en costas.

2- A través del procedimiento previsto en el artículo 589 del ET (vigente para la época de los hechos), la actora corrigió su autoliquidación inicial del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2011, con el fin de incorporar la renta originada en un contrato para la construcción de una central eléctrica que, según afirmó, era ejecutado en Colombia por su oficina principal residente en China (f. 25 caa). En el procedimiento administrativo adelantado respecto de esa declaración, la demandada verificó que el contrato de obra se había ejecutado en consorcio con otra entidad extranjera, por lo cual ajustó los componentes de la renta según el porcentaje de participación de la actora en el negocio de colaboración empresarial –esto es, el 70% de los montos autoliquidados– y, adicionalmente, rechazó parte del costo de ventas y de los gastos de administración.

En esta instancia, el debate quedó circunscrito, por la actora en su condición de apelante única, a la procedencia fiscal de los costos asociados al contrato de obra incurridos en el exterior. Al respecto, si bien la demandada admitió que los contratos con proveedores extranjeros allegados acreditaban la realidad de las operaciones que dieron lugar a dichos costos (f. 3107 vto. caa), consideró que tales soportes eran insuficientes para su reconocimiento fiscal, por cuanto esas expensas no fueron registradas en la contabilidad de la sucursal actora ni expresadas en la moneda funcional colombiana y, tampoco estaban respaldadas en facturas o documentos equivalentes que cumplieran con los artículos 617, 618 y 771-2 del ET. En concreto, la demandada explicó que, aun cuando los costos hubieren sido incurridos en el país de residencia de la casa central, debían registrarse en la contabilidad de la sucursal colombiana, en virtud de lo señalado en los artículos 469 y 474 del CCo y en el Oficio de la Superintendencia de Sociedades nro. 220-81138 de 1999, conforme a los cuales las entidades extranjeras que ejecutan negocios permanentes en Colombia –como la intervención como contratista en la



ejecución de obras— estaban obligadas a establecer una sucursal con domicilio en el territorio nacional y a llevar contabilidad de las operaciones desarrolladas en el país. En esa misma línea, precisó que, para efectos del impuesto sobre la renta, tales entidades debían tributar conforme a las reglas aplicables a las sociedades anónimas nacionales, aunque tomando como base solo las rentas de fuente nacional (ff. 2608 a 2613 y 3106 vto. a 3109 caa). Puntualmente, indicó que el artículo 18 del ET le imponía, en su calidad de miembro de un consorcio, la obligación de registrar en su contabilidad, de manera independiente, los ingresos, costos y deducciones que le correspondieran de acuerdo con su participación en el contrato y que, asimismo, el artículo 201 *ibidem* preveía el deber de llevar contabilidad para quienes, como la demandante, optaran por esa forma de determinación de la renta líquida (ff. 2602 a 2608 vto. caa).

El tribunal avaló la legalidad de esa decisión administrativa, tras considerar que, pese a que los acuerdos con los proveedores del exterior acreditaban la realidad de las expensas en que incurrió la actora para la construcción de la planta eléctrica en el país, no podrían acreditar los costos en cuestión porque el precio estaba expresado en monedas distintas a la colombiana (*i.e.* yuanes, euros y dólares) y porque la actora prescindió de registrarlos en la contabilidad y de hacer la conversión a la moneda nacional ordenada en los artículos 50 del Decreto 2649 de 1993 y 617 y 771-2 del ET. Para el *a quo*, esas omisiones no se subsanaron con la certificación del «auditor fiscal interno» de la oficina principal acerca de la expresión de los costos en pesos colombianos, pues aplicó la TRM del 31 de diciembre de 2011, en lugar de la correspondiente a la fecha de realización de cada erogación. Asimismo, estimó que el rechazo de los costos se reafirmaba por el hecho de que algunas facturas no indicaban la fecha, eran de un periodo gravable diferente o se referían a conceptos que no guardaban relación con los costos propios de la construcción de una planta eléctrica (esto a propósito de las erogaciones por transporte, transferencias bancarias, documentos de pago en efectivo, gastos de investigación, comida, sauna, gasolina, productos básicos, libros y ropa).

A esa decisión se opone la apelante, al considerar que desconoce que la única razón por la que declaró la renta del contrato de obra fue el cumplimiento del deber formal previsto en el ordinal 1.º del artículo 576 del ET, que impone a las sucursales de sociedades extranjeras declarar el impuesto sobre las rentas de fuente nacional percibidas directamente por la oficina principal. Sin embargo, sostiene que, por tratarse los costos debatido de aquellos en los que incurrió la oficina principal en el exterior para la ejecución de la obra contratada en Colombia, no estaba obligada a registrarlos en su propia contabilidad, en la medida en que no participó en dichas operaciones; y que esta circunstancia la habría reconocido la entidad contratante al practicar la retención en la fuente por pagos al exterior de los contratos de llave en mano, dispuesta en el artículo 412 del ET. Por lo mismo, aduce que tampoco podía exigirse el registro contable en pesos colombianos, dado que la casa central, en su condición de entidad extranjera, no estaba obligada a llevar contabilidad conforme a las reglas del Decreto 2649 de 1993. Con todo, sostiene que lo único que conllevaría la falta del registro contable de esas transacciones sería la imposición de la multa prevista en el artículo 655 del ET como sanción por irregularidades en la contabilidad, mas no el rechazo de los costos. En ese sentido, afirma que los contratos y facturas acreditan la realidad de las erogaciones rechazadas, al margen de que el precio esté denominado en una moneda extranjera, porque las proveedoras del exterior no están sujetas al deber formal de emitir facturas que cumplan con los requisitos exigidos por el ordenamiento colombiano. Al efecto, defiende la aptitud probatoria del certificado del «auditor fiscal interno» de la casa central y del concepto técnico de un contador independiente sobre la expresión de las expensas en la moneda local y que, en cualquier caso, el desacuerdo sobre ese cálculo no implica el rechazo de los costos, sino su conversión con la TRM que se estime pertinente.



En esos términos, la Sala juzgará si procedía el reconocimiento fiscal de los costos incurridos en el exterior que fueron objeto de revisión. A tal fin se debe establecer si las transacciones en cuestión correspondían a la actividad desarrollada por la sociedad extranjera a través de su sucursal en Colombia que en el presente proceso actúa como demandante y, como tal, debían registrarse en la contabilidad llevada por esta en el país y estar soportadas en facturas o documentos equivalentes que cumplieran los requisitos dispuestos en el ordenamiento jurídico nacional o si eran improcedentes esas exigencias por tratarse de transacciones en las que participó directamente la sociedad extranjera.

2.1- Para la época de los hechos que se juzgan, el texto de los artículos 12 y 20 del ET disponían que las «*sociedades extranjeras*» solo estaban sujetas al impuesto sobre la renta por los ingresos de fuente nacional, aun si obtenían las rentas gravadas a través de una sucursal en el país. Al efecto, el artículo 21 del ET, en su redacción anterior a que fuera modificado por el artículo 88 de la Ley 1607 de 2012, establecía que «*se consideran extranjeras las sociedades u otras entidades constituidas de acuerdo con leyes extranjeras y cuyo domicilio principal esté en el exterior*».

Esa definición era concordante con las reglas previstas en el Título VIII del Libro Segundo del CCo (Código de Comercio, Decreto 410 de 1971) para las entidades del exterior que realizan negocios en el país, las cuales eran definidas en términos semejantes por el artículo 469 de dicha codificación. En esa línea, el artículo 471 del CCo dispone «*para que una sociedad extranjera pueda emprender negocios permanentes en Colombia, establecerá una sucursal con domicilio en el territorio nacional*». A tal fin, debe indicar en el acto de incorporación los negocios que se proponga desarrollar, el monto del capital asignado a la sucursal, el lugar escogido como domicilio en el país, el plazo de duración de sus negocios y las causales para su terminación, y designar un mandatario general que represente a la sociedad en todos los negocios que se proponga desarrollar y un revisor fiscal que deberá ser residente permanente en Colombia (artículo 472 *ejusdem*). Además, el artículo 488 del CCo les ordena a estas entidades llevar «*en libros registrados en la misma cámara de comercio de su domicilio [en el país] y en idioma español, la contabilidad de los negocios que celebren en el país, con sujeción a las leyes nacionales*»; y, valga recalcar que dentro de los negocios que tendrían la connotación de permanentes, el artículo 474 del CCo señaló la intervención como contratistas en la ejecución de obras (ordinal 2.º), entre otros.

Todo, con la precisión de que, pese a que el artículo 263 del CCo dispone que la sucursal establecida en el país por una entidad extranjera tiene la naturaleza de un establecimiento de comercio y no la de una entidad con personería jurídica propia, en el ámbito impositivo la sucursal sí que conforma un sujeto pasivo de obligaciones y deberes formales diferente de la casa central¹. En ese sentido, esta Sección ya ha señalado que los preceptos de la legislación tributaria distinguen los efectos que en el impuesto sobre la renta cabe atribuirles a los ingresos que realiza un ente extranjero a través de una sucursal en el país, de aquellos que le corresponden a las rentas percibidas al desarrollar directamente actividades lucrativas (sentencias del 13 de diciembre de 2017 y del 26 de febrero de 2020, exps. 19747 y 22727, CP: Julio Roberto Piza; y del 11 de abril de 2024, exp. 26634, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello).

Bajo ese criterio, el artículo 12 del Decreto 2579 de 1983 (norma actualmente codificada en el artículo 1.2.4.13 del DURT, Decreto Único Reglamentario en materia tributaria, nro. 1625 de 2016) dispone que las entidades extranjeras pueden ser «*beneficiarias de rentas*

¹ Así, desde antes de que los artículos 85 a 87 de la Ley 1607 de 2012 incorporaran al ordenamiento la figura del «*establecimiento permanente*», como centro de atribución de rentas (artículos 20 a 20-2 del ET), categoría de la cual hacen parte hoy día las sucursales de entidades extranjeras.



sujetas a impuestos en Colombia, que no correspondan a las operaciones desarrolladas en el país por su sucursal»; circunstancia en la cual dichas rentas están sometidas al régimen de retención en la fuente «por pagos al exterior» reglado en los artículos 406 y siguientes del ET, que no le es aplicable a las operaciones desarrolladas por la sucursal en el país, pues las retenciones en la fuente que les son aplicables son las contempladas para las sociedades nacionales, «a las tarifas y en las condiciones aplicables a los colombianos ... domiciliados en el país, según las normas vigentes en el momento del respectivo pago o abono» (artículo 14 del Decreto 2579 de 1983, codificado en el artículo 3.2.1.1 del DURT). También dan cuenta de ese régimen, las normas que prescriben el tratamiento para las operaciones internas entre la sociedad extranjera y su sucursal en el país, como son los artículos 121, 122, 124 y 124-1 del ET que establecen las condiciones para la deducibilidad de los pagos efectuados por la sucursal a favor de la oficina principal del exterior y el deber de practicarle retención en la fuente conforme al referido régimen por pagos al exterior; la normativa del régimen de precios de transferencia que las instituye como partes vinculadas obligadas a determinar los ingresos, costos y deducciones según el principio de plena competencia (artículos 260-1 y siguientes del ET, en la redacción vigente para la época de los hechos); y el artículo 27 del Decreto 2579 de 1983 (entonces vigente) que obligaba a las sucursales a «llevar en su contabilidad, en forma separada, el movimiento de las cuentas por utilidades y por otros conceptos, con sus ... oficinas principales del exterior».

Acerca del ordinal 1.º del artículo 576 del ET, que aún hoy le impone a la sucursal el deber formal de declarar el impuesto sobre la renta causado a cargo de la casa principal extranjera por la obtención de rentas de fuente nacional cuando sea declarante (artículos 591 y 592.2 del ET²), juzga la Sala que, contrariamente a lo planteado por la demandante, no brinda una autorización para que en una sola declaración del impuesto sobre la renta se integren y compensen las bases gravables y las cuotas tributarias correspondientes a dos sujetos tributarios diferentes (señaladamente, la sucursal y su casa central), porque, precisamente por la independencia que le reconoce el ordenamiento tributario a las obligaciones sustanciales de uno y otro ente, la sucursal tendría el deber de autoliquidar su obligación tributaria propia, sin confundirla con la que surja por las rentas gravables que deriven de las operaciones que realice directamente en el país su oficina principal.

2.2- En el *sub lite* no es objeto de discusión que la actora fue establecida en 2011 como sucursal colombiana de una entidad constituida y domiciliada en China, con el objeto de realizar en el país actividades relacionadas con la construcción, instalación y puesta en operación comercial de plantas térmicas de generación de energía y, en especial, para desarrollar «los proyectos de generación dentro de la zona franca permanente especial Gecelca 3» (f. 41). Esto, porque el 22 de diciembre de 2010 esa sociedad extranjera, consorciada con otra entidad del exterior (ff. 129 a 131 caa), suscribió un contrato «EPC - llave en mano» con una sociedad nacional (ff. 263 a 291 caa) para «la realización ... de la ingeniería, adquisición, construcción, instalación y puesta en operación comercial ... de una central térmica [denominada Gecelca 3], en jurisdicción del municipio de Puerto Libertador, departamento de Córdoba» (f. 264 caa); para lo cual se obligó a «constituir las sucursales que se requieran para la ejecución del contrato previo al pago del anticipo por parte de [la contratante]» (f. 270 caa). Tampoco debaten las partes que el 11 de abril de 2012 la demandante presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2011 (f.10 caa) y que la corrigió aduciendo que debía incluir los ingresos y costos realizados directamente por la casa central del exterior debido a la ejecución del contrato de llave en mano (ff. 25 a 30 caa). Para ello, aplicó el sistema especial para la

² Normas que disponen que las retenciones en la fuente por pagos al exterior corresponden al impuesto final a cargo de las entidades extranjeras sobre las rentas percibidas directamente, a menos de que la retención correspondiente no sea practicada o que se trate de las rentas identificadas en los artículos 412 y siguientes del ET, caso en el cual se les impone el deber formal de declarar, conforme a las reglas aplicables a las sociedades anónimas (artículo 20 del ET, vigente para la época de los hechos).



determinación de la renta líquida previsto en ordinal 1.º del artículo 201 del ET, vigente entonces, para los contratos de servicios autónomos –calificación que el artículo 200 *ibidem* reconocía a los contratos de obra– (f. 195 caa).

Dicha autoliquidación fue revisada por la demandada que determinó en la liquidación oficial acusada que los ingresos y costos del contrato correspondían a la actividad permanente que desarrolló la sociedad extranjera en el país a través de la sucursal, la cual «*debía cumplir con el régimen determinado por la legislación colombiana para las sociedades anónimas*», aunque solo estaba sujeta al impuesto «*sobre sus rentas de fuente nacional, como lo ordena el artículo 20 del ET*» (f. 2611 caa). La demandante se opuso a esa decisión, alegando que la renta percibida por ese contrato le corresponde a la oficina principal que hacía parte del consorcio que lo suscribió, tal como lo reconoció la contratante al practicarle la retención en la fuente prevista en el artículo 412 del ET; y explicó que, si incluyó esa renta en su autoliquidación del impuesto, fue por cumplir con el deber formal que le imponía el ordinal 1.º del artículo 576 del ET.

La Sala no comparte ese planteamiento de la demandante porque, como lo determinó demandada, la declaración revisada corresponde a la presentada por la actora como sucursal en el país de una entidad extranjera, pues la intervención como contratista en la ejecución de obras corresponde a una actividad permanente y, por mandato de la regulación mercantil, el ente extranjero estaba obligado a establecer una sucursal con domicilio en el territorio nacional para realizar esa clase de actividades, como en efecto lo hizo. Por ende, los efectos fiscales de ese negocio jurídico le son atribuibles a la sucursal demandante, que estaba obligada a registrar en la contabilidad los negocios realizados en Colombia, conforme a las exigencias de las normas nacionales (artículo 488 del CCo) y a determinar el impuesto sobre la renta de acuerdo con las disposiciones aplicables a las sociedades anónimas (artículo 20 del ET), dentro de las que se encuentran los preceptos que fijan los requisitos exigidos para la procedencia de los costos y deducciones, tal como lo señaló la Sala en la sentencia del 11 de abril de 2024 (exp. 26634, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello).

Estas consideraciones no varían por el hecho de que el consorcio que suscribió el contrato de obra estuviera integrado por la oficina principal en el exterior ni porque la suscripción de dicho acuerdo hubiera ocurrido con anterioridad al establecimiento de la sucursal demandante. Como se indicó, para efectos fiscales la sucursal constituía un centro autónomo de imputación de las rentas derivadas de las actividades permanentes desarrolladas en Colombia por la oficina principal, aun cuando, desde la perspectiva mercantil, no comporte una personería jurídica distinta de la casa central, sino que corresponda a un establecimiento de comercio, lo que explica que los negocios jurídicos sean suscritos por la oficina principal. Además, la ejecución de actividades comerciales permanentes en el país es precisamente lo que determina el establecimiento de la sucursal, de modo que, una vez suscrito el contrato, las prestaciones derivadas de este debían ejecutarse a través de dicha sucursal, tal como fue acordado por el consorcio con la entidad contratante. Tampoco le asiste razón a la actora cuando afirma que la retención en la fuente sobre los pagos originados en el contrato le fue practicada a la oficina central del exterior, pues el certificado emitido por la sociedad contratante identifica a la sucursal como sujeto al cual se le retuvo en la fuente y el porcentaje de retención en la fuente aplicado fue del 1% de los pagos o abono en cuenta (f. 376 caa), que corresponde al que para la época se le retenía a los contribuyentes domiciliados en el país que obtuvieran ingresos por la ejecución de contratos de construcción (artículo 5.º del Decreto 1512 de 1985, antes de que fuera reformado por el artículo 2.º del Decreto 2418 de 2013).



2.3- Teniendo claro que, a efectos tributarios, las transacciones sobre las que se debate correspondían a la actividad de la sucursal en Colombia de la sociedad extranjera, no a las operaciones de su casa central; y que debían registrarse en la contabilidad de dicha sucursal y acatar los requisitos exigidos por el ordenamiento fiscal para su reconocimiento como costos, le corresponde a la Sala establecer si legalmente procedían o no los costos incurridos en el exterior declarados por la apelante.

2.4- Para la época de los hechos, el artículo 18 del ET preveía que los miembros de los consorcios debían registrar en su contabilidad y declarar de manera independiente los ingresos, costos y deducciones que les correspondían, de acuerdo con su porcentaje de participación en el contrato de colaboración empresarial. En cuanto al sistema para determinar la renta líquida del ejercicio fiscal por el que optó la demandante, el artículo 201 del ET establecía que, en los contratos de servicios autónomos, entre ellos los contratos de obras (artículo 200 *ejusdem*), cuando el pago se efectuara por cuotas en más de un periodo gravable, el contribuyente podía elaborar un presupuesto de ingresos, costos y deducciones totales del contrato y atribuir en cada periodo «*la parte proporcional de los ingresos del contrato que corresponda a los costos y deducciones efectivamente realizados durante el año*», siendo la renta líquida del ejercicio «*la diferencia entre la parte del ingreso así calculada y los costos y deducciones efectivamente realizados*» y, en todo caso, al finalizar la ejecución del contrato debían efectuarse los ajustes que resultaran procedentes (ordinal 1.º). Para tal efecto, la misma disposición preveía que «*para que los contribuyentes puedan hacer uso de la opción consagrada en este artículo, deben llevar contabilidad*». En lo que interesa al caso, sobre los costos «*efectivamente realizados*» disponía el artículo 59 *ibidem* que, para los obligados a llevar contabilidad por el sistema de causación –como la actora–, tal «*realización*» ocurría en el momento de su causación (hoy devengo), esto es, cuando fuera exigible la obligación de pagar la prestación, aunque el deudor no la haya cumplido; regla general junto a la cual operaban previsiones especiales, como la del artículo 80 *ejusdem*, en el sentido de que «*los costos incurridos en divisas extranjeras se estiman por su precio de adquisición en moneda colombiana*».

En armonía con estos preceptos fiscales, las normas contables indicaban que solo cabía reconocer hechos que permitieran comprobar que el ente «*tiene o tendrá un beneficio o un sacrificio económico*» (artículo 12 del Decreto 2649 de 1993), al margen de si el pago de la obligación ha tenido lugar (artículo 48 *ibidem*); y que esos hechos debían registrarse en pesos colombianos, motivo por el que las operaciones pactadas en otras monedas debían convertirse a la moneda funcional colombiana, a «*la tasa de conversión aplicable en la fecha de su ocurrencia*» (artículo 50 *ejusdem*).

Atendiendo a esas disposiciones, y a que los artículos 772 y 774 del ET prescriben que los «*libros de contabilidad del contribuyente constituyen prueba a su favor, siempre que se lleven en debida forma*» y estén «*respaldados por comprobantes internos y externos*» –que prevalecerán sobre los registros contables (artículo 776 *ibidem*)–, conjuntamente con lo dispuesto en el artículo 781 del ET, que prevé como un indicio en contra del contribuyente su renuencia a exhibirlos cuando son requeridos por la autoridad que, tras esa omisión, queda facultada para desconocer los costos y demás factores negativos de la base gravable, salvo que posteriormente sean acreditados plenamente por el declarante y ya no solo con la prueba contable, esta Sección³ ha afirmado que, en principio, el impuesto sobre la renta se determina con base en hechos económicos registrados en la contabilidad de los sujetos pasivos.

³ Sentencias del 24 de mayo de 2007, exp. 15370, CP: María Inés Ortiz Barbosa; 04 de agosto de 2022, exp. 24927, CP: Julio Roberto Piza; y 10 de diciembre de 2025 y 19 de febrero de 2026, exps. 26962 y 27884, CP: Wilson Ramos Girón



Aunque, en línea con lo anterior, se ha precisado que las irregularidades en la contabilidad, por sí solas, no conllevan el rechazo de las cifras reflejadas en la declaración, sino que se requiere que la inconsistencia tenga entidad suficiente para impedir verificar la realidad o cuantía de los factores objeto de prueba (sentencia del 15 de octubre de 2020, exp. 22616, CP: Julio Roberto Piza), ese supuesto se configura, entre otros eventos, cuando el obligado tributario omite registrar las operaciones en la contabilidad o no la aporta para su valoración por la autoridad tributaria (sentencia del 19 de febrero de 2026, exp. 27884, CP: Wilson Ramos Girón), pues tal omisión impide comprobar la causación y la cuantía de las cifras declaradas, necesarias para establecer su procedencia conforme a las disposiciones fiscales que remiten el reconocimiento de determinados factores de la renta a su causación y expresión contable, como ocurre en el impuesto sobre la renta con los costos imputables a los ingresos, por disposición expresa del artículo 59 del ET.

De otra parte, bajo el artículo 771-2 del ET, el reconocimiento de los costos depende de que estén respaldados en facturas, o documentos equivalentes, expedidas con el lleno de los requisitos que exige el ordenamiento fiscal para esos títulos valores⁴; y, cuando el proveedor no esté obligado a emitir facturas, lo que se demanda es que «*el documento que pruebe la respectiva transacción que da lugar a costos ... cumpl[a] los requisitos mínimos que el Gobierno Nacional establezca*». Para la época, la reglamentación de esos supuestos estaba dada por el Decreto 3050 de 1997, según el cual son documentos equivalentes a la factura «*los contratos celebrados con extranjeros sin residencia o domicilio en el país*» (ordinal 2.º del artículo 5.º) y el documento soporte de las compras hechas a los no obligados a expedir facturas o documentos equivalentes –como serían los proveedores de bienes y servicios del exterior– debía emitirlo el adquirente del bien o servicio (artículo 3.º), indicando: (i) apellidos y nombre o razón social y la identificación de la persona o entidad beneficiaria del pago o abono; (ii) fecha de la transacción; (iii) concepto; (iv) valor de la operación; y (v) la discriminación del impuesto sobre las ventas descontable generado en la operación.

2.5- Hechas esas precisiones normativas, para determinar si los costos en el exterior que declaró la apelante cumplieron con los requisitos exigidos para su reconocimiento en el impuesto sobre la renta, la Sala advierte que el libro mayor y balance (ff. 54 a 56 caa) junto con la conciliación contable-fiscal demuestran –sin que ello sea objeto de disputa entre las partes– que los costos declarados no estaban registrados en la contabilidad de la sucursal demandante (ff. 207 caa), quien pretende que dichos costos se tengan por acreditados con: (i) el certificado del «*auditor fiscal*» de la casa matriz, del 28 de septiembre de 2012, en el que se expresan las erogaciones en moneda extranjera (ff. 89 a 97 y 750 a 766 caa); (ii) el certificado del mismo funcionario, del 20 de octubre de 2017, en el que se reexpresan las operaciones en moneda nacional aplicando la TRM del 31 de diciembre de 2011 (ff. 188 a 191 caa); (iii) el certificado de una compañía del exterior, identificada como «*auditora oficial no vinculada*» a la casa matriz, de la misma fecha (ff. 201 a 207 caa); y (iv) los acuerdos de compra y prestación de servicios suscritos con algunos proveedores del exterior⁵, junto con facturas de venta emitidas por estos⁶.

2.6- Al respecto, la Sala parte por reiterar que la aceptación de los costos en cuestión está supeditada a que se constate que en la contabilidad se reconocen en pesos colombianos los hechos económicos. Pero, según se evidencia, la demandante no

⁴ Aspecto que han reafirmado numerosas sentencias de esta Sección, como aquellas del 28 de febrero de 2019 (exp. 20844, CP: Milton Chaves García), del 30 de mayo de 2019 (exp. 23072, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto) y del 19 de febrero y del 13 de agosto de 2020 (exps. 23296 y 22650, CP: Julio Roberto Piza), entre otras.

⁵ Obran en el expediente administrativo en los folios 782 a 784, 789 a 793, 796 a 802, 807 a 811, 914 a 919.

⁶ Obran en el expediente administrativo en los folios 778 a 780, 786, 787, 794, 795, 803, 804, 870, 872 a 876, 948 a 1457, 1774 a 2457, 2712 a 2911.



registró en su contabilidad las operaciones correspondientes a los costos solicitados. Tampoco emitió el documento equivalente dispuesto en el artículo 3.º del Decreto 3050 de 1997, a cambio de lo cual alega que los contratos que suscribió con las proveedoras del exterior, las facturas expedidas por estas y los certificados de un auditor interno y de un auditor externo sobre las operaciones registradas en la contabilidad de la casa central del exterior son prueba suficiente de los costos.

La Sala no comparte ese planteamiento porque, según se analizó, es imprescindible para la normativa aplicable que en la contabilidad de la apelante se registraran esas operaciones de compra, acatando los requisitos previstos en las normas contables nacionales, pues estaban asociadas a la actividad permanente que la sociedad extranjera desarrollaba en el país a través de la sucursal y porque para aplicar el régimen de determinación del impuesto al que aspiraba, la demandante debía llevar contabilidad que acreditara los costos efectivamente realizados (artículo 201 del ET). Si bien de cara a cumplir con el requisito que fija el artículo 771-2 del ET para la procedencia de costos, los contratos con entidades del exterior hacen las veces de documentos equivalentes a las facturas, ocurre que, conjuntamente con estos, la actora, como adquirente de bienes y servicios a proveedoras extranjeras no obligadas a emitir facturas con el lleno de los requisitos que indica el artículo 771-2 del ET para acreditar la procedencia de los costos correspondientes, tendría que haber soportado las compras elaborando el documento que preceptúa el tercer párrafo de ese mismo artículo, deber que incumplió.

De ahí que se concluya que los costos solicitados en la declaración revisada no estaban acreditados mediante pruebas directas que satisfagan con los requisitos previstos en el ordenamiento para su reconocimiento, razón por la cual juzga la Sala que, contrariamente a lo alegado por la demandante, no era procedente cuantificarlos a través del método de estimación directa. No prospera el cargo de apelación.

3- Adicionalmente, el *a quo* negó la estimación del costo de venta conforme al artículo 82 del ET al considerar que los ingresos percibidos por la actora provenían de la ejecución de un contrato de obra y no de la enajenación de activos. En línea con lo cual, descartó la idoneidad probatoria del estudio de precios de transferencia aportado, por estimarlo ajeno a la litis. A ello se opone la apelante única, para quien los ingresos del *sub lite* derivan de la venta del activo construido, en tanto esa es la calificación que el artículo 2053 del CC atribuye a los contratos de obra en la modalidad de llave en mano. En consecuencia, sostiene que, dado que su contraparte admitió la realidad de los costos declarados y que su improcedencia fiscal obedeció al incumplimiento de los requisitos formales de los documentos soporte, procede su estimación con base en el estudio de precios de transferencia aportado, el cual, en su criterio, demuestra los costos en los que incurrieron compañías independientes dedicadas a la misma actividad lucrativa, de modo que, al haberse desestimado las pruebas directas de los costos, estos deben estimarse a partir de ese análisis económico o, al menos, en el 75% de los ingresos que reconoce el artículo 82 del ET.

En esos términos, y habiéndose establecido que las pruebas que obran en el expediente carecían de idoneidad para acreditar los costos en los que incurrió la actora en el exterior, corresponde a la Sala determinar si, como pretende la apelante, supletoriamente se deben estimar acudiendo a los demás métodos previstos en el artículo 82 del ET. Al efecto, se precisa que no está en discusión que los métodos de estimación indirecta y objetiva previstos en dicha norma se aplican únicamente para el reconocimiento de costos en la venta de activos fijos o muebles, de manera que ninguno de los mecanismos contemplados en el artículo 82 del ET está habilitado para estimar supletoriamente los costos de prestaciones de servicios o de actividades distintas a la enajenación de activos.



Ese criterio es concordante con lo prescrito por la norma invocada y con el criterio reiterado y uniforme de esta Sección (sentencia del 05 de junio de 2025, exp. 29037, CP: Wilson Ramos Giron⁷), y así lo admite la propia apelante en tanto su pretensión se fundamenta en que los ingresos derivados del contrato de llave en mano corresponden a la venta del activo construido y no a la prestación de un servicio de construcción.

En ese contexto, correspondería determinar si el negocio jurídico del que la actora percibió los ingresos a los que serían imputables los costos solicitados, corresponde a un servicio de construcción, como lo concluyó el tribunal y, por ello, se excluye la aplicación de los métodos de estimación dispuestos en el artículo 82 del ET o si, por el contrario, dicho contrato se califica como una venta, por disposición del artículo 2063 del CC, como lo plantea la demandante en el proceso contencioso-administrativo. Pero sucede que, al practicar la autoliquidación del impuesto objeto de revisión, la propia actora calificó ese negocio jurídico como un servicio de construcción, en la medida en que reconoció que el tratamiento tributario aplicable para determinar la base gravable era el previsto en el artículo 201 del ET (entonces vigente) para los servicios autónomos, entre los cuales el artículo 200 *ibidem* incluye el contrato de servicio de construcción de obra.

Por consiguiente, dado que la autoridad tributaria acogió esa calificación en los actos demandados y que ese aspecto no hizo parte de las glosas formuladas a la liquidación privada, una decisión como la que propone la apelante en la instancia judicial resultaría incongruente con el contenido de la declaración tributaria y de los actos administrativos objeto del control jurisdiccional, pues llevaría a recalificar el negocio para atribuirle unos efectos tributarios distintos de aquellos que fueron reconocidos por las partes en el curso del procedimiento de gestión. Entonces, atendiendo a la calificación del contrato y conforme al criterio reiterado de esta Sección, según el cual la estimación del costo prevista en el artículo 82 del ET procede únicamente respecto de los ingresos derivados de la enajenación de activos fijos o movibles y no frente a aquellos atribuibles a otras actividades económicas, la Sala concluye que, al admitir la propia actora que su actividad consistió en la prestación de servicios de construcción, resulta improcedente la aplicación de los métodos de estimación previstos en dicha disposición. Por consiguiente, no prospera el cargo de apelación.

4- Resta decidir sobre la multa impuesta a título de sanción por inexactitud. Al respecto, la actora plantea que no incurrió en una inexactitud sancionable, porque los datos declarados no eran «*inexistentes, falsos, equivocados, incompletos o desfigurados*». Por el contrario, sostiene que su contraparte acepta que los costos declarados eran reales, lo cual, a su juicio, excluye la configuración del tipo infractor. Agrega que este mismo análisis llevó a la demandada a abstenerse de imponer la sanción en el procedimiento de revisión de la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2013, bajo la consideración de que la misma conducta que se juzga en el presente caso (esto es, el rechazo de los costos en los que incurrió la oficina principal en el exterior) carecía de tipicidad.

Al respecto, precisa la Sala que el artículo 647 del ET tipifica como conducta sancionable la inclusión de costos y deducciones inexistentes o inexactos en la autoliquidación de los impuestos, cuando de ello se deriva un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente. En ese orden, no le asiste razón a la apelante única al sostener que el tipo infractor previsto en el artículo 647 *eiusdem* solo se configura cuando se solicitan en la autoliquidación costos o gastos por eventos económicos

⁷ En el sentido de negar la cuantificación de costos de servicios y de otras actividades distintas a la enajenación de activos con el artículo 82 del ET, también pueden verse las sentencias del 06 de diciembre de 1991 (exp. 2789, CP: Carmelo Martínez Conn), del 25 de junio de 2012 (exp. 17845, CP: Hugo Fernando Bastidas), del 25 de abril de 2016 (exp. 20384, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia), del 25 de julio de 2019 y del 27 de agosto de 2020 (exps. 21030 y 232679, CP: Julio Roberto Piza).



carentes de realidad fáctica, de modo que, en el presente caso, deba prescindirse de la imposición de la sanción por el hecho de que la demandada admitió la realidad de las operaciones que originaron los costos incurridos en el exterior. Por el contrario, también resultan sancionables aquellos hechos que, aun cuando puedan constatarse en la realidad económica, no cumplen con las exigencias legales para su procedencia fiscal, pues lo que reprocha el tipo infractor es la inclusión en las autoliquidaciones de factores que carecen de reconocimiento fiscal.

Aunque la apelante única alega que la Administración levantó la sanción por inexactitud en el procedimiento adelantado respecto de su autoliquidación del impuesto sobre la renta del año gravable 2013, bajo el entendido de que se configuraba la atipicidad de las mismas conductas que se examinan en el *sub lite*, la Sala verifica que, en aquella oportunidad, la actora fue exonerada de la sanción por considerarse improcedente su imposición concurrente con la consecuencia jurídica prevista en el ordinal 2.º del artículo 651 del ET, que sirvió de sustento para las glosas formuladas a la liquidación privada. Ello no demuestra que se hubiera reconocido la atipicidad de la conducta de su conducta. En consecuencia, dado que se encuentra acreditado que la actora incurrió en la conducta tipificada como inexactitud al declarar costos y gastos improcedentes, lo cual condujo a la determinación de un menor impuesto a su cargo, y sin que hubiera invocado argumentos dirigidos a demostrar la configuración de alguna causal de exoneración punitiva, la Sala concluye que procedía la sanción por inexactitud impuesta. Por tanto, no prospera el cargo de apelación.

Conclusión

5- Como contenido interpretativo de la presente sentencia, la Sala precisa que cuando una sociedad extranjera desarrolla en Colombia actividades permanentes a través de una sucursal, los efectos fiscales de las operaciones asociadas con dicha actividad se atribuyen a la sucursal. En consecuencia, los costos incurridos en el exterior imputables a la actividad permanente desarrollada en el país solo son fiscalmente procedentes cuando se encuentren registrados en la contabilidad llevada por la sucursal, expresados en moneda funcional colombiana y respaldados en facturas o documentos equivalentes que cumplan los requisitos previstos en la legislación fiscal. De otra parte, la Sala reitera que los métodos de estimación del costo previstos en el artículo 82 del ET proceden únicamente respecto de ingresos por la enajenación de activos fijos o movibles, mas no frente a actividades de prestación de servicios, como los contratos de servicios autónomos de que trataba el artículo 201 del ET (vigente para la época de los hechos). Finalmente, la Sala precisa que la sanción por inexactitud procede no solo cuando los costos o deducciones declarados carecen de realidad económica, sino también cuando, aun siendo reales, no cumplen los requisitos legales para su reconocimiento fiscal y su inclusión genera un menor impuesto a cargo del contribuyente.

Según esas pautas, la Sala confirmará la sentencia del *a quo* de negar las pretensiones de la demandante, pero por las razones expuestas.

Costas

6- De acuerdo con los artículos 188 del CPACA y 365 del CGP, se condenará en costas a la parte vencida en el proceso. Como no prosperó el recurso de apelación interpuesto por la demandante, se condenará en costas de esta instancia a esa parte. Al efecto, se fijarán las agencias en derecho, de acuerdo con lo previsto en el artículo 5.º del Acuerdo PSAA16-10554, del 05 de agosto de 2016 del Consejo Superior de la Judicatura, adicionado por el Acuerdo PCSJA25-12355, del 28 de noviembre de 2025, en un (1)



SMMLV y ordenará al tribunal adelantar el incidente de liquidación (artículo 366 del CGP).

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

FALLA

1. **Confirmar** la sentencia apelada.
2. **Condenar** en costas a la actora en esta instancia y fijar las agencias en derecho en el equivalente a un (1) SMMLV. En consecuencia, ordenar al tribunal que dé trámite al respectivo incidente, conforme a lo expuesto en la parte motiva de esta sentencia

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

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

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO
Presidente
Aclaro voto

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Salvo voto

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

(Firmado electrónicamente)
CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ
Aclaro voto

Este documento fue firmado electrónicamente. La validez e integridad pueden comprobarse acudiendo a la siguiente dirección electrónica:
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>