



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

CONSEJERO PONENTE: LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

Bogotá, D.C., trece (13) de agosto de dos mil veintiséis (2026)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2021-00606-01 (30297)
Demandante: SAExploration Inc. Sucursal Colombia
Demandado: UAE Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN

Temas: Impuesto sobre la Renta para la Equidad - CREE. Año gravable 2016. Deducibilidad de pagos al exterior.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 27 de marzo de 2025, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A”, que resolvió¹:

“Primero. Negar las pretensiones de la demanda, según lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

Segundo. Sin condena en costas. (...)”

ANTECEDENTES

El 20 de abril de 2017, SAExploration Inc. Sucursal Colombiana presentó la declaración del impuesto sobre la renta para la equidad- CREE, del año gravable 2016².

Previo requerimiento especial³ y allanamiento parcial a algunas de las glosas formuladas por la Administración, el 18 de diciembre siguiente⁴ la sucursal presentó declaración de corrección. En esta, liquidó un impuesto a pagar de \$688.000, una sanción por inexactitud de \$356.000 e intereses moratorios por \$513.000, para un total de \$1.557.000. Posteriormente, en la respuesta al requerimiento⁵, precisó que el allanamiento recaía sobre las glosas de los costos - renglón 32- por \$2.013.000, y deducciones - renglón 34-, por \$2.572.000, para un total de \$4.585.000.

A través de la Liquidación Oficial de Revisión 202103105000019 del 23 de junio de 2021⁶, la DIAN aceptó el allanamiento parcial, y modificó la declaración privada en el sentido de rechazar la deducción por gastos operacionales de administración por la suma de \$1.301.571.000. Lo anterior derivó en un mayor impuesto a cargo de \$195.237.000 y en una sanción por inexactitud por el mismo valor.

DEMANDA

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 de la Ley 1437 de 2011 (en adelante, CPACA), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones⁷:

¹ Índice 34, Samai, Tribunal.

² Índice 2, Samai, Tribunal. Arch. «3_ED_DEMANDAY_SAEXPLORATIONDEM(.PDF) NroActua 2», p. 106.

³ Índice 9, Samai, Tribunal. Arch. «10_RECIBEMEMORIALES_ONEDRIVE_20220629(.zip) NroActua 9». Ruta: «Carpeta 1 de 2», arch. «4.FOLIOS 301-399.pdf», pp. 34-56.

⁴ Índice 2, Samai, Tribunal. Arch. «3_ED_DEMANDAY_SAEXPLORATIONDEM(.PDF) NroActua 2», p. 108.

⁵ Índice 9, Samai, Tribunal. Arch. «10_RECIBEMEMORIALES_ONEDRIVE_20220629(.zip) NroActua 9». Ruta: «Carpeta 1 de 2», arch. «3.FOLIOS 199-300.pdf», pp. 119-129, y carpeta «4.FOLIOS 301-399.pdf», pp. 1-20.

⁶ Índice 2, Samai, Tribunal. Arch. «3_ED_DEMANDAY_SAEXPLORATIONDEM(.PDF) NroActua 2», pp. 80-104.

⁷ Índice 2, Samai, Tribunal. Arch. «3_ED_DEMANDAY_SAEXPLORATIONDEM(.PDF) NroActua 2», p. 5.



“A. Que se declare la nulidad total de la Liquidación Oficial de Revisión No. 202103105000019 del 23 de junio de 2021 proferida por la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, mediante la cual se modificó la Declaración del Impuesto sobre la renta para la equidad - CREE del año gravable 2016.

B. Que a título de restablecimiento del derecho se reconozca la firmeza de la declaración del Impuesto sobre la Renta para la equidad – CREE del año gravable 2016 presentada por la Sucursal mediante formulario No. 1403606740031 el 18 de diciembre de 2020.”

Invocó como disposiciones normativas vulneradas los artículos 24, 25, 121, 122, 124 y 647 del Estatuto Tributario (ET) y 338 de la Constitución Política. Como concepto de violación expuso lo siguiente:

Sostuvo que la DIAN incurrió en una interpretación errónea de la normativa aplicable al rechazar la deducción de \$1.301.571.000, correspondiente al contrato suscrito con su casa matriz, South American Exploration LLCA ALAS, para la prestación desde el exterior de servicios administrativos ordinarios, tales como mercadeo, publicidad, financieros, contables, legales, logísticos, de tecnologías de la información, entre otros.

A respecto, señaló que dichos servicios no constituían gastos de administración o dirección en los términos del artículo 124 del ET, por cuanto no estaban dirigidos a la adopción de decisiones gerenciales y estratégicas de carácter definitivo para la sucursal. Indicó que tales funciones correspondían a la Vicepresidencia de Operaciones y distintas gerencias de la organización, conforme al organigrama y los manuales de funciones allegados con la respuesta al requerimiento especial. Igualmente, afirmó que los servicios contratados no podían calificarse como servicios técnicos ni de asistencia técnica, razón por cual los ingresos derivados de su prestación conservaban la condición de renta fuente extranjera para su beneficiario. Finalmente, sostuvo que su prestación era eventual, en tanto el contrato preveía su suministro únicamente «de vez en cuando».

En ese sentido, concluyó que no era procedente exigir, como requisito de deducibilidad y con fundamento en el artículo 124 del ET, la práctica de retención en la fuente sobre ingresos por servicios prestados desde el exterior que para su beneficiario no constituían ingresos de fuente nacional, y adujo que una consideración en contrario implicaría recaudar un impuesto sin sustento legal, en contravía de lo señalado por la Corte Constitucional en la Sentencia C-596 de 1996 y el artículo 338 de la Constitución; añadió que aquella consideración llevaría, asimismo, a desconocer la relación de causalidad entre esas erogaciones y la actividad productora de renta de la sucursal, en contravención del artículo 107 del ET.

Refirió que, aun de admitirse que los pagos realizados a la casa matriz por los servicios contratados estaban comprendidos en el citado artículo 124, la exigencia de practicar la retención sobre pagos de fuente extranjera no era aplicable al año gravable 2016, sino solo a partir de la modificación introducida por el artículo 73 de la Ley 1819 de 2016, vigente desde 2017, que dispuso expresamente tal tratamiento.

Precisó que, en esa medida, descartada la exigibilidad del artículo 124 del ET, el gasto debía analizarse a la luz del régimen general de los pagos al exterior previsto en los artículos 25, 121 y 122 *Ibid.*, sin que resultara aplicable la limitación a la deducción prevista en ese último, toda vez que la operación estaba sometida al régimen de precios de transferencia. Sobre el particular, afirmó que el inciso segundo del artículo 260-8 del ET, vigente en el año fiscalizado, disponía que las operaciones sometidas a dicho régimen no quedaban cobijadas por las limitaciones



a costos y gastos dispuestos en el Estatuto para operaciones con vinculados. Añadió que esa interpretación fue acogida por la jurisprudencia del Consejo de Estado⁸, en el sentido de que el régimen de precios de transferencia dejaba sin aplicación, entre otras, la restricción prevista en el artículo 122 *Ibid.* En todo caso, adujo haber acatado el límite del 15% contemplado en esa disposición.

Finalmente, indicó que la sanción por inexactitud era improcedente, porque no se configuró el hecho sancionable previsto en el artículo 647 del ET, en tanto las deducciones declaradas se ajustaban a la realidad contable y fiscal de la sucursal y no incluían datos falsos, equivocados o incompletos; además, porque actuó con fundamento en una interpretación razonable de las disposiciones que regulaban la deducibilidad de las sumas pagadas por los servicios contratados.

OPOSICIÓN

La DIAN adujo que el acto administrativo demandado fue proferido con sujeción a las formalidades legales, por las razones expuestas a continuación⁹:

Sostuvo que la deducibilidad de los pagos al exterior no dependía solo de la retención en la fuente, sino también del cumplimiento de las limitaciones previstas en los artículos 121 a 123 del ET, del régimen cambiario y de los requisitos generales del artículo 107 *Ibid.*, por lo que reprochó a la demandante haber propuesto una lectura aislada del tratamiento de la operación.

En cuanto a las razones por las cuales, a su juicio, no procedía la deducción por gastos administrativos registrada en el renglón 32 de la declaración de corrección privada, la Dian cuestionó que la sucursal demandante hubiera pretendido acreditar la necesidad de los servicios contratados con la oficina principal aportando únicamente su organigrama, sin explicar la estructura del grupo SAExploration en Colombia, pese a que este también desarrollaba operaciones en el país a través de SAExploration Colombia S.A.S.

Destacó que ambas entidades compartían dirección principal, correo electrónico, revisor fiscal, contador y representantes legales, según el RUT. No obstante, advirtió que SAExploration Colombia S.A.S omitía reportar información sobre sus vinculados e incluso sobre sus socios. Asimismo, señaló que la sucursal efectuó pagos a esa sociedad por \$2.753.832.000 por concepto de costos y por \$2.680.778.000 por concepto de gastos, dentro de los cuales incluía reembolsos administrativos, pese a que no la relacionó como proveedora de servicios ni explicó las razones por las cuales, existiendo dicha estructura operativa en Colombia y habiéndose asumido esas erogaciones en el país, resultaba necesario efectuar los pagos controvertidos a la oficina principal. En criterio de la Administración, tales circunstancias impedían tener por acreditados los presupuestos de procedencia previstos en el artículo 107 del Estatuto Tributario.

Alegó que los servicios contratados no eran ordinarios, por lo que los pagos efectuados por tales conceptos se encontraban sometidos al régimen del artículo 124 *Ibid.* y a la correspondiente retención en la fuente.

Como sustento de su afirmación, destacó que la única factura aportada por la contribuyente describía el concepto cobrado como «*Management and consulting fees as stated [in] the Management and Administrative Services Agreement*», esto es, en traducción libre, «Gerencia y consultoría según contrato de gestión y servicios administrativos». Asimismo, refirió que en el expediente obraba un convenio de asistencia técnica suscrito entre South American Exploration LLC y la sucursal demandante, el cual comprendía -entre otros- el desarrollo de actividades de supervisión de gerentes, liderazgo y gestión financiera, apoyo en auditorías fiscales

⁸ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 9 de mayo de 2019, exp. 20780. MP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

⁹ Índice 12, Samai, Tribunal.



locales, investigación y planeación tributaria, administración de litigios, que revelaban verdaderas funciones de administración y dirección. Añadió que la erogación fue registrada contablemente como asesoría financiera en la cuenta 5110, correspondiente a gastos por servicios de administración.

Refirió que las pruebas evidenciaban que la operación se había realizado entre la oficina principal y su sucursal, esto es, entre la misma persona jurídica, a pesar de que la demandante identificara a la otra parte contratante como su «casa matriz»; que aquella asumía la totalidad de los riesgos y que no utilizaba activos, pues en 2013 los había vendido a SAExploration Colombia S.A.S. por \$23.406.778.000, circunstancia que, a su juicio, desdibujaba la necesidad y el alcance de los supuestos servicios prestados por la oficina principal; además, que actividades de mercadeo y publicidad se realizaban a través de su propia página web, de modo que tampoco se justificaba la erogación por esos conceptos.

Indicó que el acto demandado se ajustaba a derecho, porque el deber de practicar retención en la fuente respecto de los pagos al exterior por servicios de administración o dirección regulados en el artículo 124 del ET ya existía para el año gravable 2016. Explicó que el párrafo adicionado por el artículo 73 de la Ley 1819 de 2016 no creó por primera vez esa obligación, sino que extendió su alcance a los pagos allí previstos. Por lo tanto, adujo que la actora se equivocaba al afirmar que la retención solo operaba desde 2017.

Asimismo, al manifestar que, por no ser de fuente nacional, los ingresos eran necesariamente de fuente extranjera, pues el artículo 25 del ET prevé de manera taxativa esos eventos, ninguno de los cuales concierne al caso. Añadió que, por el contrario, el artículo 24 *Ibid.* califica como de fuente nacional, entre otros, los ingresos por servicios técnicos, asistencia técnica, explotación de propiedad industrial o know how, aun cuando se suministren desde el exterior, por lo que, a su juicio, no podía concluirse que los pagos discutidos correspondieran a ingresos de fuente extranjera no sometidos a retención.

Finalmente, adujo que la demandante invocó indebidamente el artículo 260-8 del ET para sostener que, por estar sometida al régimen de precios de transferencia, no le eran aplicables las limitaciones del artículo 122. Señaló que dicha disposición, vigente para la época de los hechos, no consagraba una exclusión general frente a los requisitos de deducibilidad, sino únicamente respecto de las limitaciones contenidas en los artículos 35, 90, 124-1, 151, 152 y numerales 2 y 3 del artículo 312. Así, concluyó que el acto acusado estaba debidamente fundado en una interpretación sistemática del Estatuto, y debía mantenerse.

Por lo expuesto, la DIAN estimó ajustadas a derecho la actuación administrativa y la sanción por inexactitud impuesta a la demandante.

SENTENCIA APELADA

El 27 de marzo de 2025 el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A”, negó las pretensiones de la demanda, sin condena en costas¹⁰.

Preliminarmente, consideró que no era susceptible de valoración probatoria el documento denominado «*The management and administrative services agreement*», por estar redactado en inglés y no haber sido acompañado de traducción oficial, en los términos del artículo 251 del Código General del Proceso (CGP). La misma determinación adoptó respecto de la Factura *Invoice* No. ICCORP-2016-142 del 31 de diciembre de 2016, emitida por concepto de «*Management and consulting fees as stated in the Management and Administrative Services Agreement*», por no contar tampoco con traducción oficial. Sin embargo, advirtió que, según lo manifestado por la DIAN, dicha factura derivaba del Convenio de Asistencia Técnica suscrito entre

¹⁰ Índice 34, Samai, Tribunal.



la demandante y South American Exploration LLC ALAS el 2 de noviembre de 2009, apostillado el día 3 del mismo mes y año, el cual sí era objeto de valoración.

Como fundamento de su decisión, adujo que contrario a lo manifestado por la demandante, para la vigencia 2016 el artículo 124 del ET ya exigía practicar retención en la fuente como requisito de deducibilidad de los pagos realizados a casa matriz u oficina del exterior por gastos de administración o dirección. Asimismo, manifestó que, conforme al tenor de la jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado¹¹, dicha deducción solo es procedente respecto de pagos que constituyan para su beneficiario ingresos de fuente nacional, por ser los únicos sujetos a retención, sin excepción.

En el caso concreto, el tribunal advirtió que la DIAN determinó que el Convenio de Asistencia Técnica de 2 de noviembre de 2009 era el origen de la deducción rechazada por valor de \$1.301.571.000, al estimar que de ese negocio se desprendía el documento denominado «*The management and administrative services agreement*», a su vez fundamento de la factura discutida; por ello, consideró que no podían escindirse ambos documentos y que, en virtud de esa relación, el gasto controvertido en realidad provenía de servicios que si bien se originaron en el exterior, se ejecutaron dentro del territorio colombiano, y por lo tanto eran constitutivos de ingreso de fuente nacional para su beneficiario.

Luego, al examinar la naturaleza de la erogación, concluyó i) que la propia demandante la había contabilizado en la cuenta 511030, como «asesoría financiera prestada por parte de la casa matriz», perteneciente al grupo 51 – gastos operacionales de administración, lo que evidenciaba su carácter administrativo; y ii) que en la demanda la actora admitía que los pagos correspondían a servicios administrativos de mercadeo, publicidad y otros similares, vinculados con la gestión interna y administración de la empresa. A partir de ello, estimó que la DIAN desplegó una actividad probatoria diligente para verificar la procedencia de la deducción, por lo que correspondía a la demandante desvirtuar esa conclusión, en virtud del artículo 167 del CGP, carga que no cumplió, pues se limitó a aseverar que se trataba de gastos ordinarios sin demostrarlo.

En cuanto al régimen de precios de transferencia, concluyó que el artículo 124 no hacía parte de las disposiciones exceptuadas por el artículo 260-8 del ET y que, además, la deducción de pagos a casa matriz no constituía una mera limitación de costos y gastos de las que dicho régimen relevaba. Por tanto, como la demandante no practicó retención en la fuente sobre los pagos por servicios administrativos a la casa matriz, la deducción no procedía y el cargo no prosperaba.

Descartó, además, la improcedencia de la sanción por inexactitud, al considerar que esta no se impuso por el simple incumplimiento de un requisito formal ni por una diferencia de criterios, sino por la inclusión de deducciones improcedentes que condujeron a la determinación de un menor saldo a pagar, por no haberse practicado la retención en la fuente. Añadió que la DIAN calculó la sanción dando aplicación del principio de favorabilidad, conforme al artículo 287 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 647 del ET.

Finalmente, por no haberse causado ni demostrado, se abstuvo de condenar en costas.

RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandante interpuso recurso de apelación¹² en el cual solicitó la revocatoria de la sentencia de primera instancia y, en su lugar, que se acceda a las pretensiones de la demanda, con base en los siguientes argumentos:

¹¹ Sentencia del 24 de agosto de 2023, exp. 26436, MP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

¹² Índice 38, Samai, Tribunal.



Sostuvo que el *a quo* incurrió en un defecto fáctico al abstenerse de valorar la traducción de «Este acuerdo de gestión y administración» suscrito entre la casa matriz y sus sucursales o filiales a nivel global, bajo el argumento de que no cumplía con el del artículo 251 del CGP, aun cuando dicho documento fue elaborado por intérprete oficial, como aquel lo refiere al pie de página. Añadió que su contenido demostraba que los servicios allí previstos (contabilizados en la cuenta 511030, como «asesoría financiera») eran convencionales, generales y ordinarios, distintos de los pactados en el convenio de asistencia técnica, referido por la DIAN en los actos administrativos como fundamento del gasto, cuya lectura fue acogida por la primera instancia.

Adujo que, dicho defecto fáctico también condujo al Tribunal a desconocer que, para la casa matriz como beneficiaria del pago, se trataba de ingresos de fuente extranjera. Explicó que, conforme al artículo 24 del ET, solo tienen la condición de ingresos de fuente nacional los provenientes de servicios prestados en el territorio colombiano o aquellos que, aun ejecutados desde el exterior, la ley califica expresamente como tales, supuesto que, a su juicio, no se configuraba en este caso. De ello concluyó que, si los servicios fueron prestados desde el exterior y no encajaban en las hipótesis del artículo 24 *Ibid.*, los pagos conservaban para su beneficiario la naturaleza de renta de fuente extranjera y, por ende, no estaban sometidos a retención en la fuente, conforme al artículo 121 del ET.

Agregó que, aunque los pagos al exterior no estuvieran sometidos a retención por corresponder a rentas de fuente extranjera, en principio les resultaba aplicable el límite del 15% previsto en el artículo 122 del ET; no obstante, sostuvo que esa restricción no operaba en el caso concreto, por estar la sucursal sometida al régimen de precios de transferencia. En esa línea, reprochó al *a quo* haber interpretado indebidamente el artículo 260-8 *Ibid.*, tanto al considerar aplicable la limitación del artículo 122 (la cual acató en este caso) como al excluir de su alcance el artículo 124, pues, a su juicio, dicha disposición consagraba de manera general la inaplicación de las limitaciones a costos y gastos del Estatuto Tributario respecto de contribuyentes sujetos a ese régimen que realizaran operaciones con vinculados a valores de mercado, supuesto que se cumplía en este caso.

Finalmente, cuestionó la sanción por inexactitud, al sostener que no se configuraba hecho sancionable alguno, pues la declaración de corrección del CREE del año gravable 2016 se presentó con información veraz y sin deducciones inexistentes o inexactas. Añadió que los gastos por servicios de asesoría financiera prestados por la casa matriz eran reales, estaban debidamente registrados en la contabilidad y soportados con la factura correspondiente, y que, en todo caso, existía una diferencia de criterios con la administración sobre la procedencia de esas deducciones.

TRÁMITE PROCESAL EN SEGUNDA INSTANCIA

El recurso se admitió mediante auto del 20 de febrero de 2026¹³, sin pronunciamiento de las partes frente a este. Al ser innecesaria la práctica de pruebas en segunda instancia no se corrió traslado para alegar (nums. 4 y 5, art. 247 del CPACA). El ministerio público no conceptuó.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide la legalidad del acto de liquidación demandado, mediante la cual la DIAN rechazó los gastos operacionales de administración registrados por la demandante en su declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2016.

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante —apelante

¹³ Índice 6, Samai, CE.



única—, corresponde a la Sala establecer *i)* si era procedente valorar «Este acuerdo de gestión y administración»; *ii)* si el gasto rechazado tuvo origen en el «Convenio de Asistencia Técnica», en «Este acuerdo de gestión y administración» o en la relación entre ambos instrumentos; *iii)* si, definida su fuente contractual, dicho gasto correspondía a servicios de administración o dirección pagados a la oficina principal y, por tanto, estaba sujeto a retención en la fuente como requisito de deducibilidad conforme al artículo 124 del ET; *iv)* si esa exigencia quedaba desplazada por la regla del artículo 260-8 *Ibid.*, al tratarse de una operación sometida al régimen de precios de transferencia; y, finalmente, *v)* si resultaba procedente la sanción por inexactitud.

Valor probatorio de «Este acuerdo de gestión y administración»

La apelante sostuvo que el Tribunal incurrió en un defecto fáctico al abstenerse de valorar el documento titulado «Este acuerdo de gestión y administración», aportado como traducción del denominado «*The management and administrative services agreement*», bajo el argumento de que no cumplía con el artículo 251 del CGP, aun cuando —conforme señaló— fue elaborado por intérprete oficial.

Al respecto, la Sala advierte que el *a quo* excluyó dicho medio de prueba porque el acuerdo original se encontraba íntegramente en inglés y, a su juicio, no fue acompañado de traducción oficial. Sin embargo, del examen del documento aportado como traducción¹⁴, se precisa que el texto en español figura suscrito al pie por la señora Ana María de los Ríos Gartner, quien se presenta como traductora oficial e intérprete registrada ante el Ministerio de Relaciones Exteriores de Colombia, consigna su firma manuscrita y refiere la Resolución de autorización expedida por esa cartera. A ello se suma que la parte demandada no desconoció el documento ni controvertió su autenticidad o idoneidad, y que ninguna de esas razones fue esgrimida por el Tribunal para restarle mérito probatorio. En consecuencia, la Sala lo valorará en esta instancia y, a partir de su contenido, examinará el alcance de los servicios allí previstos.

Deducción por pagos al exterior a la oficina principal por \$1.301.571.000, registrados en el renglón 36 «Deducciones»: soporte contractual, naturaleza del gasto y retención en la fuente

La determinación de la naturaleza jurídica de los servicios discutidos exige identificar, previamente, el origen del gasto.

En este caso, la DIAN definió en el acto de liquidación oficial¹⁵ que el soporte contractual del pago discutido era el «Convenio de asistencia técnica» y su relación con «Este acuerdo de gestión y administración». Como fundamento de su afirmación, advirtió que el primero fue suscrito por la sucursal y su oficina principal —entre otras— para la prestación de apoyo técnico y administrativo, a través de personal especializado, en procura del cumplimiento de los contratos que aquella tuviera suscritos o suscribiera en el futuro. Refirió que, con fundamento en dicho convenio de asistencia técnica, se expidió la Factura ICCORP-2016-142 del 31 de diciembre de 2016, por USD\$437.645,43 (equivalentes a COP\$1.301.570.638), por concepto de «*Management and administrative services agreement*» y concluyó que, con base en ella, la demandante realizó una solicitud de envío de divisas al Banco de Bogotá, por valor de \$1.686.891.521.

Esta tesis fue acogida por el Tribunal, al considerar que el «Convenio de Asistencia Técnica» constituía el origen de la deducción rechazada, que de este se desligaba «Este acuerdo de Gestión y Administración», y que, en virtud de esa relación, el gasto correspondía a servicios prestados en el territorio nacional. En contraste, la apelante

¹⁴ Aportado como traducción desde la respuesta al requerimiento especial. Samai, exp. Tribunal, índice 2, Arch. «3_ED_DEMANDAY_SAEEXPLORATIONDEM(.PDF) NroActua 2», p. 122-132.

¹⁵ Samai, Tribunal, índice 2, Arch. «3_ED_DEMANDAY_SAEEXPLORATIONDEM(.PDF) NroActua 2», pp. 80-104.



sostuvo que esa conclusión era equivocada, pues el pago se derivaba exclusivamente de «Este acuerdo de gestión y administración», como instrumento autónomo e independiente.

A efectos de dirimir el asunto y determinar si el gasto rechazado proviene de la relación que la DIAN trazó entre el «Convenio de asistencia técnica» y «Este acuerdo de gestión y administración», o si, como lo sostiene la apelante, deriva exclusivamente de este último, conviene anticipar que de la lectura de ambos instrumentos contractuales, no se advierte ninguna remisión expresa o relación manifiesta; el Acuerdo revela una finalidad propia, inclusive, cual es, «identificar y proveer el reembolso del costo de los servicios que SAE debe proporcionar a las Filiales SAE».

Esa ausencia de conexidad también se refleja en la forma en la que los valores asociados a uno y otro contrato fueron registrados contablemente. La transacción denominada «*South America Management and consult*» —relativa a «Este acuerdo de gestión y administración» y soportada en la Factura ICCORP 2016-142— figura en los auxiliares contables con registro en el débito de la cuenta 511030¹⁶ («Asesoría financiera») y en el crédito de la cuenta 231001¹⁷ («Por pagar a casa matriz asignado»), por valor de \$1.301.570.638; así, el asiento evidencia el reconocimiento contable del gasto por asesoría financiera y de la obligación correlativa a favor de la oficina principal. Por su parte, los pagos asociados al convenio de asistencia técnica figuran registrados en la cuenta 74315 por valor de \$544.430.244¹⁸. Además, esta diferenciación no se agota en los auxiliares contables, sino que también se proyecta en la relación de contratos celebrados con terceros¹⁹ y para la verificación de retención en la fuente²⁰, en la relación de pagos efectuados al exterior²¹ y en la relación de gastos al exterior deducibles y no deducibles²².

En la misma línea, el acto administrativo demandado consignó que la Factura ICCORP 2016-142, correspondiente al período de enero a diciembre de 2016, fue expedida por concepto de «*Management and consulting fees as stated in the Management and Administrative Services Agreement*», por valor de USD\$437.645,43, equivalentes a COP\$1.301.570.638²³, esto es, el mismo valor registrado en el débito de la cuenta 511030 bajo el concepto de «Asesoría financiera». Asimismo, citó la relación denominada «*General and Administrative Overheads Allocation for Year Ended 31 Dec 2016*», en la que SAExploration Holding Inc. asignó a Colombia una suma coincidente: USD\$437.645,43, equivalente a COP\$1.301.570.638²⁴. Ambos soportes, por su denominación, contenido y correspondencia contable, solo remiten a «Este acuerdo de gestión y administración».

En cuanto al valor de \$1.686.891.521, la DIAN sostuvo que la demandante realizó una solicitud de envío de divisas al Banco de Bogotá por dicho monto, y tomó esa coincidencia como punto de enlace entre el pago al exterior, el gasto rechazado y el «Convenio de asistencia técnica». No obstante, al revisar el auxiliar contable²⁵, se

¹⁶ Índice 9, Samai, Tribunal. Arch. «10_RECIBEMEMORIALES_ONEDRIVE_20220629.zip) NroActua 9». Ruta: «Carpeta 2 de 2», carpeta «FL. 93», arch. Excel «AUXILIARES CUENTAS CONTABLES DE CONTRATOS -ACTUALIZADO-.xlsx», libro «South American Exploration LLC».

¹⁷ Índice 9, Samai, Tribunal. Arch. «10_RECIBEMEMORIALES_ONEDRIVE_20220629.zip) NroActua 9». Ruta: «Carpeta 1 de 2», arch. «1.FOLIOS 1-100.pdf», p. 104.

¹⁸ Índice 9, Samai, Tribunal. Arch. «10_RECIBEMEMORIALES_ONEDRIVE_20220629.zip) NroActua 9». Ruta: «Carpeta 1 de 2», arch. «2.FOLIOS 101-198.pdf», p. 88. Asimismo, «Carpeta 2 de 2», carpeta «FL. 93», arch. Excel «AUXILIARES CUENTAS CONTABLES DE CONTRATOS -ACTUALIZADO-.xlsx», libro «South American Exploration LLC», filtrados solo por asistencia técnica y asistencia técnica markup.

¹⁹ Índice 9, Samai, Tribunal. Arch. «10_RECIBEMEMORIALES_ONEDRIVE_20220629.zip) NroActua 9». Ruta: «Carpeta 2 de 2», carpeta «FL. 93», arch. Excel «AUXILIARES CUENTAS CONTABLES DE CONTRATOS -ACTUALIZADO-.xlsx», libro «South American Exploration LLC».

²⁰ Índice 9, Samai, Tribunal. Arch. «10_RECIBEMEMORIALES_ONEDRIVE_20220629.zip) NroActua 9». Ruta: «Carpeta 1 de 2», arch. «2.FOLIOS 101-198.pdf», p. 45.

²¹ Ibidem, p. 88.

²² Ibidem, p. 87.

²³ Índice 2, Samai, Tribunal. Arch. «3_ED_DEMANDAY_SAEXPLORATIONDEM(.PDF) NroActua 2», p. 93 (Liquidación Oficial de Revisión).

²⁴ Ibidem.

²⁵ Índice 9, Samai, Tribunal. Arch. «10_RECIBEMEMORIALES_ONEDRIVE_20220629.zip) NroActua 9». Ruta: «Carpeta 1 de 2», arch. «1.FOLIOS 1-100.pdf», p. 104.



advierte que dicho valor corresponde a la transacción denominada «South America Int Pago Facturas», registrada el 8 de septiembre de 2017 en el crédito de la cuenta 2310-01-00-17122-004 («Por pagar a casa matriz asignado»). De ahí que esa identidad entre los valores solo permita establecer la trazabilidad del giro a favor de la oficina principal, pero no que el gasto deducido —registrado por \$1.301.570.638 bajo el concepto de «Asesoría financiera»— tuviera origen en dicho convenio.

En consecuencia, el reparo formulado por la apelante resulta fundado, pues el gasto rechazado no podía reconducirse al «Convenio de asistencia técnica», toda vez que los soportes contractuales, contables y cambiarios examinados muestran que su origen estaba en «Este acuerdo de gestión y administración».

Definido lo anterior, el análisis debe concentrarse en determinar si, por la naturaleza de los servicios contratados, la deducción tomada por SAExploration Inc. Sucursal Colombia estaba condicionada a la práctica de retención en la fuente, conforme al artículo 124 del ET.

Sobre este asunto, en la Liquidación Oficial de Revisión²⁶, la DIAN justificó el rechazo de la deducción a partir de dos premisas: i) que los servicios prestados por la casa matriz eran de naturaleza técnica o tecnológica y, por esa razón, generaban ingresos de fuente nacional de acuerdo con el artículo 24 del ET; y ii) que, a su vez, correspondían a servicios de administración y dirección prestados desde el exterior, los cuales también constituían ingresos de fuente nacional para su beneficiario y estaban sujetos a la regla del artículo 124 *Ibid*, que condicionaba su deducibilidad a la práctica de retención en la fuente, requisito que no se cumplió. A su vez, el *a quo* confirmó la improcedencia de la deducción aduciendo la naturaleza administrativa de la expensa, la cual derivó de su registro contable en la cuenta 511030 como «asesoría financiera prestada por parte de la casa matriz», dentro del grupo de gastos operacionales de administración, y de la propia admisión de la demandante de que los pagos correspondían a servicios administrativos, asociados a la gestión interna de la empresa.

La apelante contravirtió esa conclusión al señalar que las prestaciones derivadas del Acuerdo no integraban el giro activo de la sucursal ni podían reconducirse a servicios de administración o dirección en los términos del artículo 124 del ET. En esa medida, sostuvo que la deducción no dependía de la práctica de retención en la fuente, sino únicamente del límite del artículo 122 *Ibid*. —que afirmó haber observado—, el cual, en todo caso, estimó inaplicable por disposición del artículo 260-8 del ET, en su condición de contribuyente sometida al régimen de precios de transferencia.

Precisados los términos de la discusión, corresponde examinar el artículo 124 del ET²⁷, el cual, para el año gravable 2016 y conforme con la modificación introducida por el artículo 85 de la Ley 223 de 1995, regulaba la deducción de los pagos efectuados a la casa matriz u oficina del exterior por concepto de gastos de administración o dirección, en los siguientes términos:

“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”.

²⁶ Samai, exp. Tribunal. índice 2. Arch. «3_ED_DEMANDAY_SAEXPLORATIONDEM(.PDF) NroActua 2», pp. 80-104.

²⁷ El artículo 73 de la Ley 1819 de 2016 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.



(Subrayado de la Sala).

Al estudiar la constitucionalidad de este artículo en la Sentencia C-596 de 1996²⁸, la Corte Constitucional precisó que:

“[S]i 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.”

Con fundamento en lo anterior, la Corte concluyó:

“[Se] declarará 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.”

De la lectura del artículo 124 del ET, en armonía con la interpretación fijada por la Corte Constitucional y con el entendimiento que de esa norma ha sostenido reiteradamente esta Sección²⁹, se desprende que los pagos efectuados a la casa matriz u oficina del exterior por gastos de administración o dirección solo son deducibles si están sometidos a retención en la fuente, lo que presupone que constituyan ingresos de fuente nacional para su beneficiario. De ahí que, si el pago corresponde a un servicio prestado desde el exterior y, por esa razón, no configura ingreso de fuente nacional para la oficina del exterior, tampoco surja el deber de practicar retención y, precisamente por ello, se incumpla la condición especial prevista por el artículo 124 *ibid.*, lo que impide reconocer su deducibilidad. En otras palabras, la disposición condiciona la deducibilidad del gasto a que el pago esté sometido a retención en la fuente, de modo que, si el pago no está sujeto a retención, tampoco resulta procedente la deducción³⁰.

Establecida la condición de deducibilidad prevista en el artículo 124 del ET, corresponde delimitar las nociones de «gastos de administración y dirección». La jurisprudencia de la Sección³¹ se ha aproximado a su definición a partir de una conceptualización negativa, al señalar que no comprenden aquellos vinculados con la ejecución directa de la operación ni con los costos propios de los proyectos que los originan. Sin embargo, la Sala considera necesario precisar el contenido y alcance de cada una de estas categorías.

Los «gastos de administración» corresponden a las cantidades pagadas o reconocidas a la casa matriz u oficina del exterior, directa o indirectamente, para remunerar actividades centralizadas de apoyo a la organización y al funcionamiento ordinario de las filiales, sucursales, subsidiarias o agencias en Colombia, entre ellas, la planeación, coordinación, control presupuestal, contabilidad, auditoría y gestión jurídica, informática o de personal³². Conforme con las directrices de la OCDE³³,

²⁸ MP. Jorge Arango Mejía.

²⁹ Sentencias del 9 de mayo de 2019, exp. 20780, MP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; del 2 de diciembre de 2021, exp. 23605, del 17 de noviembre de 2022, exp. 26624, del 3 de agosto de 2023, exp. 27415 y del 24 de agosto de 2023, exp. 26436, MP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello; del 5 de junio de 2025, exp. 26753, MP. Luis Antonio Rodríguez Montaña; y del 12 de febrero de 2026, exp. 28267, MP. Claudia Rodríguez Velásquez.

³⁰ Sentencia del 9 de mayo de 2019, exp. 20780, MP. Jorge Octavio Ramírez.

³¹ Sentencia del 8 de mayo de 1998, MP. Delio Gómez Leyva, exp. 8825. En esta sentencia, se entienden como gastos de administración y dirección, los pagos vinculados con la dirección o administración superior de la empresa, especialmente los hechos al personal directivo por sueldos, prestaciones y conceptos inherentes a esos cargos, que no intervienen directamente en la operación de cada proyecto.

³² Esta noción coincide con la descripción contable de los gastos operacionales de administración, según la cual estos se relacionan con «la gestión encaminada a la dirección, planeación y organización de las políticas establecidas para el desarrollo de la actividad operativa del ente económico incluyendo básicamente las incurridas en las áreas ejecutiva, financiera, comercial, legal y administrativa». Citada en: Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 6 de julio de 2023, exp. 26095. M.P. Milton Chaves García.

³³ OCDE, Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias (2022), capítulo VII, párrs. 7.6 y 7.14.

esas actividades constituyen servicios intragrupo cuando proporcionan a la entidad colombiana un valor económico o comercial que mantiene o mejora su posición empresarial y, por ello, una empresa independiente habría estado dispuesta a pagar por su realización o a ejecutarlas por sí misma. De ahí que el beneficio recibido por la entidad colombiana constituya la causa económica que justifica el pago o reconocimiento a favor de la matriz u oficina del exterior.

A su vez, los «gastos de dirección» corresponden a las cantidades que remuneran la intervención efectiva de la casa matriz u oficina del exterior en la orientación, conducción o supervisión ejecutiva de la entidad colombiana, mediante la definición de estrategias y políticas generales, la adopción o preparación de decisiones empresariales relevantes, la planeación de sus operaciones, la coordinación de la alta gerencia y el seguimiento de los resultados. Al respecto, la OCDE³⁴ reconoce que, en los grupos centralizados, los órganos de administración y la alta dirección de la matriz pueden adoptar decisiones importantes sobre las subsidiarias y apoyar su implementación. Con todo, el cobro solo se justifica cuando esas actuaciones atienden necesidades identificables de la entidad colombiana y le reportan un beneficio distinto del que deriva de la simple pertenencia al grupo multinacional.

En ese contexto, y de acuerdo con las directrices internacionales en materia de precios de transferencia³⁵, tanto los gastos de administración como los de dirección deben reportar a la entidad colombiana un beneficio identificable derivado de las actividades realizadas por la matriz u oficina del exterior. Por ello, no están comprendidas en el tratamiento previsto en el artículo 124 del ET las actividades realizadas exclusivamente por la matriz en su condición de accionista, como las relacionadas con su estructura jurídica, emisión de acciones, cotización en bolsa, relaciones con inversionistas, preparación de estados financieros consolidados o cumplimiento de obligaciones propias, ni los beneficios incidentales derivados de la afiliación al grupo, las funciones duplicadas sin utilidad adicional o los servicios cuya efectiva prestación no se acredite.

La delimitación anterior tampoco permite equiparar los «gastos de administración» previstos en el artículo 124 del ET con cualquier servicio de naturaleza administrativa. En efecto, dentro de un mismo acuerdo de servicios corporativos pueden concurrir gastos de administración o dirección y labores de apoyo, usualmente denominadas de *back office*, que, aunque no se relacionan directamente con la actividad productiva de la entidad, se limitan a la ejecución instrumental, estandarizada o rutinaria de tareas internas. Estas categorías no son equivalentes ni pueden distinguirse únicamente por la denominación asignada al contrato, al servicio o al área encargada de ejecutarlo, pues su calificación depende del contenido material de las funciones efectivamente desarrolladas.

Precisado lo anterior, corresponde determinar si las prestaciones previstas en «Este acuerdo de gestión y administración», atendiendo a su contenido material, corresponden a gastos de administración o de dirección en los términos del artículo 124 del ET. Para ello, la cláusula tercera del contrato describió los servicios a cargo de SAE en los siguientes términos³⁶:

«3. Servicios

3.1 SAE pondrá a disposición de las Filiales SAE, durante la vigencia de este acuerdo, ciertos servicios de gestión, administrativos y corporativos ("Servicios" o "Gestión y Servicios Administrativos") mutuamente determinados como adecuados para que SAE apoye a las Filiales SAE en la operación del negocio. Los servicios incluyen, pero no se limitan a, servicios de gestión y administrativos, desarrollo de negocios, mercadeo y servicios de relaciones públicas, finanzas, contabilidad, impuestos, presupuestos y pronósticos, servicios de recursos humanos, sistemas y servicios de tecnología de la

³⁴ Ibidem, párrs. 7.4, 7.6 y 7.14.

³⁵ Ibidem, párrs. 7.3, 7.9 a 7.14.

³⁶ Samai, exp. Tribunal, índice 2. Arch. «3_ED_DEMANDAY_SAEXPLORATIONDEM(.PDF) NroActua 2», p. 122-132.



información, servicios QHSE, servicios legales y otros servicios que las partes puedan acordar de vez en cuando.

3.2 Sin perjuicio general de lo anterior, SAE prestará los siguientes servicios a las Filiales SAE:

a) Servicios Estratégicos

SAE evalúa, revisa y determina los objetivos del cliente. Este departamento determina la viabilidad de un desempeño exitoso en un país en particular. Además, este departamento es responsable de establecer relaciones con clientes y proveedores locales. Este departamento también supervisa la administración de los gerentes de cada país y proporciona dirección ad hoc según sea necesario.

b) Servicios Contables

SAE brinda liderazgo y gestión financiera diaria a las Filiales SAE. Este departamento es responsable de dirigir y desarrollar al Interventor Financiero de cada Filial SAE y fomenta un ambiente orientado al éxito y responsable dentro del equipo de finanzas. Asegura un nivel apropiado de apoyo financiero para cada Filial SAE. Supervisa las operaciones de contabilidad, garantiza que los Interventores Financieros estén administrando los registros diarios, la nómina, las cuentas por pagar, las cuentas por cobrar y los informes estatutarios. Este departamento también establece y monitorea los controles internos para asegurar que las actividades de adquisición estén de acuerdo con las regulaciones, políticas y procesos establecidos en la compañía. Responsable de apoyar a los controladores en la preparación del presupuesto anual, previsión mensual y auditorías anuales.

c) Servicios tributarios

SAE proporcionará apoyo tributario a las Filiales solicitado de vez en cuando, lo cual puede incluir, pero no se limitará a revisar las provisiones trimestrales / anuales del impuesto sobre la renta local y las declaraciones de impuestos locales, gestión y apoyo de auditorías fiscales locales, investigación y planificación tributaria, estudios de precios de transferencia y asistencia en impuestos locales sobre la propiedad.

d) Servicios Legales

SAE proporcionará servicios de apoyo legal que las Filiales SAE puedan solicitar de vez en cuando, lo cual puede incluir, pero no se limitará a la administración de cualquier litigio por parte de, o involucrando a una Filial SAE, el mantenimiento de marcas registradas y el monitoreo del cumplimiento de cualquier requisito reglamentario a los que cualquier afiliado de venta que esté sujeto o pueda quedar sujeto en el futuro, pero que no incluirá ningún servicio cuya provisión de las Filiales SAE concluya, después de la concertación con un abogado local, razonablemente se podría crear un conflicto de interés o violar una regla ética.

Este departamento también redacta, revisa y aprueba los contratos entre compañías, empleo y clientes para todas las Filiales SAE que se puedan solicitar de vez en cuando.

e) Calidad, Salud, Seguridad y Medio Ambiente (QHSE)

SAE aconsejará, implementará políticas y proporcionará servicios a las Filiales SAE para QHSE de vez en cuando y cuando se requiera, para proyectos de clientes y como sea requerido para cumplir con las regulaciones locales de los Estados Unidos, políticas corporativas globales y estándares industriales / globales. Este departamento servirá de enlace para proyectos de clientes adquiridos por cualquier Filial SAE y como principal punto de contacto para el soporte al cliente en QHSE. Este departamento actuará como el investigador principal de todos los incidentes y accidentes significativos de QHSE en cualquier ubicación de afiliados de SAE o sitio de trabajo, y proporcionará asistencia en el lugar cuando sea necesario. Este departamento implementará y mantendrá el sistema de gestión QHSE para ser utilizado por todas las Filiales SAE y realizará auditorías para asegurar el cumplimiento de las Filiales SAE con las políticas de SAE QHSE.

f) Servicios de Tecnología de la Información (TI)

SAE proporcionará servicios de soporte y gestión de TI según las necesidades de los afiliados, que pueden incluir, pero no se limitarán a la gestión de servidores de archivos y FTP, servicios de soporte de escritorio, administración de redes, adquisición de licencias de software de terceros y soporte de nube.

Este departamento también es responsable del liderazgo y gestión diaria de las operaciones de TI, colabora con el equipo directivo para desarrollar e implementar planes (ventas, operaciones, HSE & Q, técnicos y personal) diseñados para apoyar y promover objetivos de crecimiento rápido dentro de la empresa y fomentar un exitoso



y orientado departamento de TI, con un entorno responsable en las operaciones de campo.

g) Desarrollo de Negocios / Mercadeo

SAE es responsable de identificar y desarrollar los ingresos y el crecimiento del mercado para la compañía y las Filiales SAE. Este departamento monitorea continuamente la industria global del petróleo y del gas para nuevas oportunidades de mercado y / o nuevas tecnologías.

Este departamento también es responsable por el manejo efectivo de las asociaciones estratégicas de SAE. Este departamento mantiene un historial efectivo de desarrollo de relaciones a largo plazo con clientes, socios e interesados.

h) Operaciones

SAE es responsable de la construcción de operaciones exitosas. Este departamento trabaja junto al equipo ejecutivo en el desarrollo y ejecución de los objetivos de crecimiento a través de operaciones eficientes y rentables con las Filiales SAE. Este departamento supervisa continuamente las operaciones de las Filiales SAE para obtener oportunidades de crecimiento de ingresos, mejorar la eficiencia, superar los objetivos de seguridad y desarrollar aún más las relaciones con los clientes a largo plazo.

Este departamento también es responsable de administrar el desarrollo de la reserva global de recursos de SAE y supervisa a un equipo internacional de personas para asegurar que los recursos corporativos se gestionen de manera rentable y oportuna.

i) Tecnología

SAE es responsable de supervisar todos los aspectos de equipo y tecnología de la organización. Este departamento trabaja junto con el equipo ejecutivo en el desarrollo y ejecución de los objetivos de crecimiento a través de la selección y aplicación efectiva de equipos y tecnologías apropiados. Este departamento monitorea continuamente la industria para oportunidades de aumentar los ingresos y mejorar la eficiencia a través del equipo y la tecnología.

j) Recursos Humanos

SAE es responsable de apoyar las estrategias con el fin de identificar adecuadamente y alinear los requisitos de recursos humanos con los requisitos operacionales. En algunos casos, esto puede resultar en liderar a la región o al país en el que el/los equipo(s) de RR.HH. que apoya(n) la operación se encuentra(n). Este departamento establece las normas de contrato de trabajo que son consistentes con los objetivos de la empresa, así como la legislación local y / o los requisitos reglamentarios.»

Examinado el contenido del acuerdo, la Sala advierte que las prestaciones pactadas no consistían exclusivamente en labores de soporte corporativo, como lo sostuvo la demandante. Aunque algunas de ellas podían incluir componentes propios de servicios administrativos —como el manejo de registros diarios, nómina, cuentas por pagar y por cobrar, soporte de escritorio, administración de redes o determinadas tareas de apoyo tributario y legal—, el acuerdo también atribuyó a SAE funciones que, por su contenido, incidían en la orientación y conducción general de sus sucursales y filiales.

En efecto, los «Servicios Estratégicos» comprendían «evaluar, revisar y determinar los objetivos» de los clientes, la viabilidad de operación en determinados países, el establecimiento de relaciones con clientes y proveedores locales, la supervisión de los gerentes de cada país y la provisión de «dirección ad hoc». Los «Servicios Contables» no se limitaban al procesamiento de registros, sino que incluían brindar «liderazgo y gestión financiera diaria», dirigir y desarrollar al interventor financiero, supervisar las operaciones de contabilidad, establecer y monitorear controles internos e intervenir en la preparación del presupuesto anual y de las previsiones mensuales de las sucursales.

Asimismo, en materia de «Calidad, Salud, Seguridad y Medio Ambiente (QHSE)», SAE se obligaba a la asesoría e implementación de políticas, el apoyo al cumplimiento de regulaciones locales, políticas corporativas y estándares industriales, el acompañamiento en proyectos con clientes y la realización de auditorías de



cumplimiento. En «Servicios de Tecnología de la Información (TI)», asumía el liderazgo y la gestión diaria de las operaciones de TI y colaboraba con el equipo directivo en el desarrollo e implementación de planes destinados a promover los objetivos de crecimiento de la empresa.

Los servicios de «Desarrollo de negocios / Mercadeo» comprendían la identificación y desarrollo de ingresos y oportunidades de crecimiento, el monitoreo de la industria global del petróleo y gas, la gestión de asociaciones estratégicas y el desarrollo de relaciones de largo plazo con clientes, socios e interesados. En materia de «Operaciones», SAE se comprometía a trabajar junto con el equipo ejecutivo de sus filiales y sucursales en el desarrollo y ejecución de los objetivos de crecimiento, a supervisar continuamente las operaciones de las filiales, a administrar la reserva global de recursos y dirigir un equipo internacional para asegurar que los recursos corporativos se gestionaran de manera rentable.

Asimismo, los servicios de «Tecnología» comprendían la supervisión de todos los aspectos relacionados con equipos y soluciones tecnológicas y la participación, junto con el equipo ejecutivo, en la ejecución de los objetivos de crecimiento. Finalmente, en materia de «Recursos Humanos», SAE debía alinear las necesidades de personal con los requerimientos operacionales, liderar los equipos regionales o nacionales y establecer las normas aplicables a los contratos de trabajo.

Valoradas en conjunto, las prestaciones pactadas revelan que el acuerdo no se limitó a la ejecución de tareas administrativas concretas ni al procesamiento de información o de actividades auxiliares, sino que encomendó a SAE funciones de definición de objetivos, liderazgo, implementación de políticas, planeación, supervisión, coordinación y control, mediante la prestación de «ciertos servicios de gestión, administrativos y corporativos» orientados a apoyar a las filiales «en la operación del negocio». Tales funciones, por su entidad e incidencia en la gestión general de las filiales y sucursales y en la implementación de políticas corporativas para el desarrollo de su objeto social, permiten calificar el pago como un gasto de administración o dirección en los términos del artículo 124 del ET.

Ahora bien, ni la DIAN ni la contribuyente individualizaron las prestaciones según su naturaleza ni determinaron qué proporción del pago correspondía a cada una. En efecto, la Administración fijó la controversia respecto de la deducción total de \$1.301.571.000, registrada en la cuenta 511030, y examinó el acuerdo como una unidad, sin asignar valores a cada prestación ni formular glosas individualizadas frente a los distintos servicios. En esas condiciones, la erogación debe recibir el mismo tratamiento unitario adoptado en los actos demandados, esto es, el previsto en el artículo 124 del ET. Por tanto, al haberse establecido que el pago correspondía a gastos de administración o dirección y no haberse practicado la retención en la fuente, procedía el rechazo total de la deducción.

Resta por analizar el reparo relativo a la aplicación del artículo 260-8 del ET. Según la apelante, esa norma desplazaba la exigencia de retención en la fuente prevista en el artículo 124 *Ibid.*, por tratarse de una operación entre vinculados sometida al régimen de precios de transferencia.

Al respecto, esta Sección se pronunció en la sentencia del 9 de mayo de 2019³⁷, de la siguiente manera:

«La norma que regula de manera especial los costos y deducciones para los contribuyentes sometidos a ese régimen, esto es, el artículo 260-7³⁸, los releva de

³⁷ Sentencias del 9 de mayo de 2019, exp. 20780, MP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; reiterada en sentencia del 9 de septiembre de 2021, exp. 24282, MP. Milton Chaves García.

³⁸ La Ley 1607 de 2012 modificó el régimen de precios de transferencia y trasladó la regla establecida en el artículo 260-7 del ET al segundo inciso del 260-8 *ibídem*.



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».

Así las cosas, el artículo 260-8 del ET no excluye la aplicación del artículo 124 *Ibid.* frente a los pagos efectuados a la casa matriz u oficina del exterior. Lo anterior, por cuanto esta última disposición no forma parte de las normas cuya inaplicación autoriza el régimen de precios de transferencia; además, porque no consagra una limitación a costos o gastos, sino un requisito especial de procedencia de la deducción.

Por lo expuesto, la deducción solicitada por la actora no podía aceptarse al amparo del artículo 124 del ET, pues estaba condicionada a que el pago hubiese estado sometido a retención en la fuente, como lo han sostenido la Corte Constitucional y esta Sección. Como se afirmó, esa conclusión no modifica el hecho de que la actora estuviera sometida al régimen de precios de transferencia, en la medida en que la exigencia prevista en el artículo 124 *Ibid.* no constituye una limitación a costos o gastos, sino un presupuesto especial para el reconocimiento de la deducción, frente al cual la ley no previó excepción para los contribuyentes sujetos a dicho régimen. Por lo tanto, no prospera el cargo de apelación.

Sanción por inexactitud³⁹

En el presente caso, la Sala advierte que la demandante incurrió en una conducta constitutiva de inexactitud sancionable, conforme al artículo 647 del ET, al llevar como deducción en su declaración de renta del año gravable 2016 pagos

³⁹ Se reitera el criterio expuesto por la Sala en sentencias del 20 de febrero de 2017, exp. 20623, MP. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas (E) y 9 de marzo de 2017, exp. 19823, MP. Stella Jeannette Carvajal Basto, entre otras.



efectuados a su oficina del exterior por gastos de administración o dirección, sin acreditar la práctica de retención en la fuente exigida por el artículo 124 *ibidem* como presupuesto para su procedencia.

La conducta no se encuentra amparada por una diferencia de criterios, pues la controversia no versó sobre una duda razonable acerca del alcance de la norma aplicable, sino sobre la inclusión de una deducción que no satisfacía el presupuesto legal exigido por el artículo 124 del ET. Por tanto, al haberse disminuido la base gravable mediante un gasto improcedente, se configura el supuesto de inexactitud sancionable previsto en el artículo 647 del ET.

Condena en costas

De conformidad con lo previsto en los numerales 1 y 3 del artículo 365 del CGP, aplicable por remisión expresa del artículo 188 del CPACA, procede la condena en costas en segunda instancia contra la demandante al haberse resuelto desfavorablemente el recurso de apelación y confirmado en todas sus partes la sentencia de primera instancia. Al efecto, se tasan las agencias en derecho en un (1) salario mínimo legal mensual vigente, según lo dispuesto por el Acuerdo PCSJA25-12355 del 28 de noviembre de 2025. Por lo tanto, se ordenará al Tribunal dar trámite al respectivo incidente de liquidación de la condena en costas, conforme a las reglas consagradas en el artículo 366 del CGP.

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 27 de marzo de 2025, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A”, por las razones expuestas en esta providencia.
2. **Condenar** en costas a la demandante en esta instancia, en el componente de agencias en derecho en un (1) salario mínimo legal mensual vigente. 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 presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)

LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO
Presidente

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Salva voto

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN

(Firmado electrónicamente)

CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

LA validez e integridad de este documento puede comprobarse a través de la siguiente dirección electrónica:
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>