



Radicado: 25000-23-37-000-2020-00319-00 (28267)

Demandante: Needish Colombia S.A.S.)

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

CONSEJERA PONENTE: CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

Bogotá D.C., doce (12) de febrero de dos mil veintiséis (2026)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2020-00319-00 (28267)
Demandante: Needish Colombia S.A.S. (antes Groupon Colombia S.A.S.)
Demandada: U.A.E. Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN

Temas: Impuesto de renta y complementarios. Impuesto renta para la equidad - CREE Año 2015. Pagos al exterior. Deducibilidad. Retención en la fuente. Servicios intercompañía. Administración y Dirección.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación¹ interpuesto por la parte demandante en contra de la sentencia de primera instancia del 29 de junio de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que decidió:²

***“PRIMERO: NIÉGANSE** las pretensiones de la demanda, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.*

***SEGUNDO:** No se condena en costas a la parte vencida, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva [...]”.*

ANTECEDENTES

Actuación Administrativa

Previas respuestas a los requerimientos especiales expedidos, la DIAN profirió las Liquidaciones Oficiales de Revisión 312412018000128 y 900022 del 14 de diciembre de 2018³. A través de estas, la DIAN modificó las declaraciones del impuesto de renta y del impuesto de renta para la equidad (CREE) del periodo

¹ Ingresó al despacho el 17 de noviembre de 2023. Samai CE, índice 3.

² Samai Tribunal, índice 20.

³ Samai Tribunal, índice 2, folios 92 a 221.



gravable 2015, en el sentido de rechazar gastos asociados a: **(i)** los servicios administrativos prestados a la demandante por parte de su vinculada Needish Limitada (“Needish Chile”), por valor de \$ 1.644.783.000 por la prestación de servicios de finanzas, marketing, servicio al cliente, recursos humanos y contabilidad; y, **(ii)** a la prestación de servicios de administración a favor de Groupon Inc. (casa matriz ubicada en Estados Unidos de América), por valor de \$ 81.680.000. Así mismo, impuso sanción por inexactitud con base en las dos glosas formuladas. Estas decisiones fueron recurridas y confirmadas por la administración en las resoluciones 992232019000182 del 3 de diciembre de 2019 y 009671 del 6 de diciembre de 2019⁴.

DEMANDA Y CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

Pretensiones de la demanda y normas violadas

Mediante apoderado judicial, y en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), la sociedad Needish Colombia S.A.S. (Needish Colombia) formuló las siguientes pretensiones⁵:

“1.1. Que son nulos en su totalidad los siguientes actos administrativos por medio de los cuales la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales modifica la Declaración de Impuesto Sobre la Renta presentada por la Compañía el gravable 2015:

(a) La Liquidación Oficial de Revisión 312312018000128 de diciembre 14 de 2018 y

(b) La Resolución 992232019000182 de diciembre 3 de 2019; mediante la cual se decide un Recurso de Reconsideración.

1.2. Que son nulos en su totalidad los siguientes actos administrativos por medio de los cuales la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales modifica la Declaración de Impuesto Sobre la Renta para la Equidad presentada por la Compañía el gravable 2015:

(a) La Liquidación Oficial de Revisión 900022 de diciembre 14 de 2018.

(b) La Resolución 009571 de diciembre 6 de 2019 por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración.

1.3. En virtud de la declaratoria de nulidad de los actos administrativos anteriormente mencionados, a título de restablecimiento del derecho a favor de Groupon Colombia, solicito que se declare lo siguiente:

⁴ Samai Tribunal, índice 2, folios 222 a 286.

⁵ Samai Tribunal, índice 3.



- (a) *Que los datos consignados por Groupon Colombia en sus declaraciones del impuesto sobre la renta y del impuesto sobre la renta para la equidad – CREE correspondientes al año gravable 2015 son correctos.*
- (b) *Que se declare que el valor del saldo a favor determinado por la Compañía en sus declaraciones del impuesto sobre la renta y del impuesto sobre la renta para la equidad - CREE correspondientes al año gravable 2015 son correctos.*
- (c) *Que se declare que no hay lugar a la imposición de la Sanción por Inexactitud determinada por la DIAN en los actos administrativos demandados, en razón a que la Compañía no ha incurrido en ninguno de los hechos sancionables determinados por la ley.*
- (d) *Que se determine la firmeza de las sus declaraciones del impuesto sobre la renta y del impuesto sobre la renta para la equidad – CREE presentada por Groupon Colombia por el año gravable 2013.*
- (e) *Que no son de cargo de mi representada las costas en que haya incurrido la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales con relación a la actuación administrativa, ni las de este proceso.*

1.4. Igualmente solicito al Tribunal Administrativo de Cundinamarca se sirva condenar por las costas del proceso y agencias en derecho a la DIAN, según lo disponga en la sentencia.

*1.5. **Pretensión subsidiaria:** En el evento que no se declare la nulidad de los actos administrativos acusados solicito que el valor del desconocimiento corresponde realmente a los pagos que hizo Groupon Colombia a Needish Chile según explico en 7.4., es decir que el rechazo en el renglón “Gastos Operacionales de Ventas” debiera corresponder a COP \$1.493.653.453 y no a \$ 1.726.463.000.”*

Indicó como normas vulneradas los artículos 29 de la Constitución Política, 260-1 a 260-11, 647, 772, 774 y 777 del Estatuto Tributario (ET) y 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA).

Concepto de violación y oposición

En la demanda se indicó el concepto de la violación de cada una de las normas antes referidas, y en la contestación de la demanda se ejerció el derecho de contradicción, así:

Primer cargo: “Falta de motivación de los actos administrativos. Prueba de la necesidad y la efectiva prestación de los servicios pagados a Needish Chile. *Vulneración del artículo 137 del CPACA y el artículo 29 de la Constitución Política*”.

1. Manifestó la **demandante** que los actos administrativos emitidos por parte de la DIAN durante la gestión administrativa adolecen de falta de motivación, debido a



que esta no tuvo en cuenta las pruebas aportadas por la sociedad en la vía gubernativa. Adicionalmente, señaló que no se realizó un análisis razonable sobre la actividad económica desarrollada por Needish Colombia.

2. Por su parte, la **DIAN**, en calidad de **demandada**, señaló que durante la etapa administrativa la demandante no logró probar o evidenciar la efectiva prestación de cada uno de los servicios pagados a las entidades extranjeras. Argumenta que *“pretender demostrar la prestación del bien o servicios adquiridos y supuestamente pagados, mediante la transcripción de un número plural de correos aparentemente cruzados entre los empleados de las distintas oficinas del grupo en Latinoamérica y, sobre los más variados temas [...] no permite su claridad o clasificación”*.

Segundo cargo: “Nulidad de los actos administrativos emitidos por la DIAN por indebida valoración probatoria y violación al debido proceso - Needish Chile. *Vulneración a los artículos 772, 774 y 777 del Estatuto Tributario y el artículo 29 de la Constitución Política*”.

1. La **demandante** sostiene que los actos administrativos acusados incurren en causal de nulidad por indebida valoración probatoria, por cuanto la DIAN desconoció las pruebas que fueron aportadas durante todo el proceso administrativo. Dentro de los elementos probatorios, la actora se refiere puntualmente a contratos, correos, manuales de funciones y registros contables. Argumenta que a partir de estos documentos se evidenciaba que los servicios contratados con el exterior fueron efectivamente prestados, y eran necesarios, así como comunes en operaciones realizadas entre partes independientes.

2. Por su parte, la **DIAN** manifestó que en el escrito de demanda se refieren *“a un número plural de contratos sin mencionar cuál sería el objeto de esta prueba. Pero en la copia de demanda trasladada electrónicamente, no se observa contrato laboral alguno”*. Frente al manual de funciones, señaló que la demandante solo acredita la existencia de un manual al que deben acogerse sus empleados, pero no constituye prueba idónea de que los pagos realizados por Needish Colombia eran necesarios conforme con el artículo 107 del ET.

Tercer cargo: “Retención en la fuente como requisito adicional a los establecidos en la ley para la procedencia de la deducción del gasto - Groupon Inc. *Vulneración del artículo 260-7 del Estatuto Tributario*”.

1. La **demandante** alega que los actos administrativos están viciados de nulidad, al exigir como una condición para el reconocimiento de la deducibilidad del gasto la práctica de retención en la fuente sobre pagos que no se encuentran sometidos a este requisito formal, por no calificar como ingreso de fuente nacional. En este



sentido, los actos administrativos impusieron un requisito adicional no exigido en la ley, lo cual desconoce la naturaleza de los servicios adquiridos en el exterior.

2. Como respuesta, la **DIAN** señala que en cumplimiento del artículo 124 del ET, la deducibilidad de este tipo de gastos realizados hacia el exterior está supeditado a la práctica de retención en la fuente. Lo anterior en razón a que, si el pago no se encuentra sometido a retención, no será deducible en Colombia, pues se presume que es una renta no gravada en el territorio nacional.

Cuarto cargo: “Desconocimiento de la finalidad del régimen de precios de transferencia. Rechazo de la totalidad del gasto. *Vulneración de los artículos 260-1 a 260-11 del Estatuto Tributario*”

1. Indicó la **demandante** que la DIAN incurrió en una interpretación errónea de los artículos 260-1 a 260-11 ET, al desconocer la finalidad del régimen de precios de transferencia. Señaló que, ante el supuesto incumplimiento del principio de plena competencia, la administración no realizó el ajuste a la mediana como lo exige la normativa, sino que rechazó de forma total y arbitraria la totalidad del gasto. La actora sostiene que este régimen busca asegurar que las operaciones entre vinculados se realicen en condiciones similares a las que se pactarían entre partes independientes, y que, en caso de desviación, el ajuste debe hacerse proporcionalmente.

2. La **DIAN** precisó que la obligación de cumplir con el régimen de precios de transferencia, no lo exime de las obligaciones del artículo 124 del ET, que exige la práctica de retención en la fuente para que los pagos al exterior por servicios administrativos sean deducibles. Adicionalmente, si bien el artículo 260-8 del ET excluye la aplicación de ciertas normas para los contribuyentes que deban cumplir con las obligaciones inherentes al régimen de precios de transferencia, no está prevista dentro de ella el referido artículo 124 *ib*.

Sostiene, además, que el estudio de precios de transferencia presentado por la sociedad no demuestra que los gastos incurridos por la prestación de los servicios intercompañía se encuentran ajustados a la mediana de sus comparables o terceros independientes de la operación de la sociedad actora. Indicó que los gastos obedecen a razones y decisiones internas del grupo empresarial, y no a elementos esenciales para la realización de la actividad productora de renta en Colombia.

Quinto cargo: “Las cifras rechazadas por la DIAN no coinciden con los gastos asociados a los servicios que se pretenden desconocer. *Violación al artículo 29 de la Constitución Política*”.



1. La **demandante** sostuvo que la DIAN vulneró el derecho de defensa al no precisar adecuadamente los fundamentos de hecho y de derecho que justificaron el rechazo de los gastos operacionales de ventas. Señaló que la cifra glosada por la administración (\$1.726.463.000) incluye pagos que no fueron cuestionados, como aquellos asociados a servicios no objetados por la DIAN. En consecuencia, solicitó de manera subsidiaria que se reconozca como valor realmente discutido la suma de \$1.493.653.453. Añadió que la falta de claridad de la administración en este punto impidió ejercer una defensa técnica adecuada.

2. La **DIAN** por su parte, precisó que en sede administrativa quedó establecido entre las partes que el monto de la glosa ascendía a \$1.643.674.000 y no al monto inicialmente propuesto de \$2.439.691.000; razón por la cual no es procedente este argumento.

Sexto cargo: “Ausencia de hecho sancionable. Improcedencia de la sanción por inexactitud. *Violación al artículo 647 del Estatuto Tributario*”

1. La **demandante** señaló que no se configuró el hecho sancionable previsto en el artículo 647 del ET, pues los datos consignados en la declaración son completos, veraces y respaldados por pruebas, y no se incurrió en falsedad, simulación ni error sustancial. Además, planteó que existe una diferencia de criterios jurídicos entre la demandante y la administración, lo cual excluye la procedencia de la sanción conforme al parágrafo 2 del citado artículo. También invocó el principio de lesividad (artículo 640 E.T.), en la medida en que no se motivó adecuadamente el perjuicio fiscal ni el incumplimiento de obligaciones tributarias durante el periodo gravable.

2. La **DIAN** sustentó la procedencia de la sanción por inexactitud conforme a lo señalado en el artículo 647 del ET, toda vez que la contribuyente incluyó en su declaración deducciones inexistentes. Específicamente, pagos por servicios al exterior que no fueron debidamente soportados ni sometidos a retención en la fuente. Esta conducta generó un menor impuesto a pagar, lo que configuró el hecho sancionable.

Además, rechazó el argumento de la demandante sobre la existencia de una diferencia de criterios jurídicos, indicando que la norma aplicable es clara y no admite interpretaciones alternativas.



SENTENCIA APELADA Y RECURSO DE APELACIÓN DE LA PARTE DEMANDANTE

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda⁶, sin condenar en costas atendiendo a las consideraciones que se exponen más adelante. A su vez, la parte demandante apeló la decisión del *a-quo* expresando los reproches que también se enlistan a continuación⁷.

Primer cargo: “Gastos asociados a los servicios administrativos prestados por la sociedad Needish Chile por valor de \$1.644.783.000; específicamente, los servicios relacionados con finanzas, marketing, servicio al cliente, recursos humanos, contabilidad. *Violación a los artículos 121, 122 y 124 del Estatuto Tributario*”.

1. En relación con los gastos por servicios administrativos prestados por Needish Chile, por valor de \$1.644.783.000, el **Tribunal** concluyó que la demandante no logró acreditar la efectiva prestación de dichos servicios. Si bien se aportó el contrato de prestación de servicios y algunos documentos, estos no demostraron que las funciones contratadas no fueran ya ejecutadas por el personal de la sociedad en Colombia, configurándose una duplicidad funcional.

2. La **demandante** argumentó que la sentencia de primera instancia es contraria a los principios constitucionales, al concluir erróneamente que Needish Colombia no probó la necesidad ni la efectiva prestación de los servicios pagados a sus vinculadas. En relación con los pagos realizados a Needish Chile por servicios administrativos, sostuvo que:

- Los gastos rechazados cumplieron con el principio de plena competencia, respaldados por un estudio de precios de transferencia (no cuestionado por la DIAN).

No se verificó adecuadamente la supuesta duplicidad de funciones entre los servicios contratados y los realizados por empleados de Needish Colombia.

- Se aportaron pruebas que demuestran diferencias funcionales entre lo ejecutado por la vinculada y lo realizado por los empleados locales.
- La concentración de servicios en una matriz regional respondía a directrices del grupo empresarial, con beneficios estratégicos y operativos para la compañía.

⁶ Samai Tribunal, Índice 20.

⁷ Samai Tribunal, Índice 23.



- La contabilidad y documentación aportada, aunque parte de ella está en idioma extranjero, fue suficiente y no fue desvirtuada por la DIAN, por lo que debía valorarse como prueba conforme a la sana crítica.

Segundo cargo: “Gastos asociados a servicios de administración prestados por Groupon Inc. por valor de \$81.680.000. *Violación a los artículos 24 y 121 del Estatuto Tributario*”.

1. El **Tribunal** consideró que los actos administrativos de la DIAN eran legales. Determinó que no hubo vulneración del derecho de defensa ni falsa motivación. Señaló que los servicios prestados por la vinculada Needish Chile no generaron beneficios comprobables para Needish Colombia, y que los gastos asociados no fueron debidamente soportados.

Además, aunque la DIAN no verificó si los pagos estaban dentro del margen de mercado, se avaló el rechazo de los egresos por no haberse practicado retención en la fuente. Finalmente, consideró procedente la sanción por inexactitud, al concluir que la conducta de la empresa se ajustaba al hecho sancionable previsto en el artículo 647 del ET.

2. La **demandante** sostuvo que los pagos realizados a Groupon Inc. por servicios administrativos prestados desde el exterior no están sujetos a retención en la fuente, ya que constituyen ingresos de fuente extranjera, según el artículo 24 del ET. Por tanto, no aplica la exigencia de retención para su deducibilidad.

Además, argumentó que estos pagos cumplen con el régimen de precios de transferencia, lo que levanta las limitaciones previstas para operaciones con vinculados del exterior. El estudio de precios de transferencia no fue cuestionado por la DIAN y el Tribunal reconoció que los pagos estaban dentro del margen de mercado. Por ello, rechazar la deducción de estos gastos resulta improcedente.

Tercer cargo: “Vulneración al derecho de defensa. Los montos desconocidos por la DIAN no coinciden con los gastos asociados a los servicios que se pretenden desconocer. *Vulneración a los artículos 772, 774 y 777 del Estatuto Tributario y el artículo 29 de la Constitución Política*”.

1. Respecto del cargo relacionado con la supuesta vulneración al derecho de defensa y el principio *venire contra factum proprium non valet*, el **Tribunal** estimó que la demandante alegó que la DIAN incluyó en el rechazo de deducciones el rubro “Other SGA”, correspondiente a pagos compensatorios por el uso de trabajadores de Needish Ltda. sin haber cuestionado expresamente dicho concepto. Dentro del análisis realizado, el **Tribunal** concluye que no se aportó el soporte probatorio



suficiente para demostrar la indebida determinación del gasto, ni en sede administrativa ni judicial. En consecuencia, al no cumplirse con la carga probatoria establecida en el artículo 167 del Código General del Proceso (CGP), el cargo de la demanda no prosperó.

2. La demandante señala que la DIAN desconoció un monto de \$1.644.783.000 por servicios prestados por Needish Chile sin discriminar adecuadamente qué parte de ese valor correspondía a servicios realmente cuestionados. La sociedad, durante la etapa administrativa y judicial ha aclarado que dicho monto incluía pagos por servicios no objetados, como el concepto “*Other SGA*”, que representa pagos proporcionales por el uso de trabajadores de Needish Chile en las labores realizadas a favor de la sociedad, en Colombia.

A su vez, la apelante aduce que, aunque la DIAN ajustó el monto a \$1.643.674.000, mantuvo dentro de ese valor pagos que no debían ser rechazados. Esto contradice su propia postura y vulneró el derecho de defensa, ya que se usó la misma información para justificar el rechazo y luego para desestimarla como prueba. La sociedad demostró que el monto correcto a desconocer debía ser \$1.493.653.453 pero el **Tribunal** no valoró esta prueba, con lo cual incurrió en una omisión que afecta el debido proceso.

Cuarto cargo: “Ausencia de hecho sancionable. Diferencia de criterios y falta de lesividad. *Violación al artículo 647 del Estatuto Tributario*”.

1. El Tribunal concluyó que no existe una diferencia de criterio entre la DIAN y la contribuyente. Sostiene que la administración logró desvirtuar la procedencia de la deducción por los egresos correspondientes a servicios administrativos por valor de \$1.726.463.000. Registro de deducciones que generaron un menor impuesto a cargo o un mayor saldo a favor, y así configuraron el hecho sancionable por inexactitud.

2. La demandante, por su lado, reiteró que la sanción por inexactitud es improcedente, ya que no se demostró la falsedad o error en los hechos declarados. La controversia se basa en una diferencia de criterios jurídicos sobre la deducibilidad de ciertos gastos, lo que configura un error de derecho y excluye la sanción según la jurisprudencia del Consejo de Estado. Por tanto, solicita revocar la sentencia de primera instancia.



PRONUNCIAMIENTOS FINALES

Las partes y el Ministerio Público guardaron silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Cuestión previa

Previamente a resolver el litigio planteado en esta instancia judicial, el magistrado Luis Antonio Rodríguez Montaña manifestó estar impedido para conocer del presente proceso, de acuerdo con la causal de impedimento contenida en el numeral 2 del artículo 141 del CGP⁸. Mediante el auto del 20 de marzo del 2025⁹ se declaró fundado el impedimento y se le separó del conocimiento del presente proceso.

Problemas jurídicos

- (i) ¿Se encuentra probado que Needish Chile prestó efectivamente a favor de Needish Colombia S.A.S. los servicios cuestionados por la DIAN? De acreditarse la realidad, sustancia y materialidad de los servicios, ¿corresponden estos a actividades diferenciadas y no duplicadas respecto de las desarrolladas internamente por la sociedad nacional, de modo que se descarte la existencia de funciones duplicadas?
- (ii) ¿Los pagos correspondientes a los servicios prestados por la Casa Matriz (Groupon Inc.) a favor de Needish Colombia S.A.S. se encontraban sometidos a la práctica de retención en la fuente? En caso negativo, ¿resultaban deducibles de la renta de la demandante?
- (iii) ¿Se vulneró el derecho a la defensa del contribuyente por parte de la DIAN, por falta de coincidencia entre los valores rechazados y los realmente cuestionados en los actos administrativos?
- (iv) ¿Procede la sanción por inexactitud impuesta por la DIAN a Needish Colombia S.A.S.?

⁸ Artículo 141. Causales de recusación. “Son causales de recusación las siguientes: [...] 2. Haber conocido del proceso o realizado cualquier actuación en instancia anterior, el juez, su cónyuge, compañero permanente o algunos de sus parientes indicados en el numeral precedente”.

⁹ Samai CE, índice 24.



Análisis del caso concreto

Primer cargo: Sobre los servicios intercompañía prestados por Needish Ltda. (Chile) a favor de Needish Colombia S.A.S. Existencia y efectiva prestación de los servicios, soporte probatorio y funciones duplicadas. **Cuantía:** COP 1.644.783.000¹⁰.

1. Sobre la prestación efectiva de los servicios de finanzas, marketing, servicio al cliente, recursos humanos y contabilidad, así como la inclusión del cargo “Other S.A.”¹¹.

El Tribunal señaló que el demandante, en aras de evidenciar la efectiva prestación de los servicios contratados con la entidad extranjera, anexó a la demanda, entre otros, los siguientes documentos¹²: (i) el contrato de prestación de servicios suscrito entre Needish Chile y Needish Colombia, (ii) el Contrato de Trabajo entre la sociedad Needish Chile y la señora Floralba Díaz Torres para que desempeñara labores de Accounting Controller en Colombia, (iii) una relación contable elaborada por la señora Díaz Torres de los años 2013 a 2015, (iv) la declaración informativa individual de precios de transferencia y la documentación comprobatoria del año 2015 y (v) una serie de correos electrónicos con los cuales pretendió acreditar la realización efectiva del servicio.

Luego de analizar los documentos señalados, el Tribunal concluyó que estos no son suficientes para determinar la efectiva prestación de los servicios contratados con las entidades extranjeras (realidad, sustancia y materia). Entre los argumentos expuestos en el fallo de primera instancia, se resaltan los siguientes:

- (a) Algunos de los documentos compartidos se encuentran en idioma extranjero.
- (b) Los documentos compartidos no evidencian que las actividades realizadas por el personal puesto a disposición por las entidades extranjeras - dentro de los cuales se encuentra la señora Floralba Díaz - fueron desarrolladas dentro del término de firmeza del contrato.

¹⁰ Dado que en la etapa de investigación administrativa, en la demanda y en el recurso de apelación no se hizo referencia, en ningún momento, a las normas derivadas de Convenio de Doble Imposición suscrito con Chile, el análisis y conclusiones expuestas en el presente fallo se desarrollaron en observancia de la norma doméstica.

¹¹ Conforme a lo señalado por el demandante y la Administración Tributaria en la demanda y durante las actuaciones administrativas, el concepto “Other SGA” corresponde a los pagos que se realizan por Needish Colombia S.A. para con Needish Ltda. “para que esta realice el pago de los salarios de los trabajadores que dejaron de estar disponibles para actividades de la vinculada, por estar realizando labores de Groupon” (Demanda de Nulidad y Restablecimiento del Derecho, Punto 7.4., Inciso 4). Samai Tribunal. Índice 3.

¹² Samai Tribunal. Índice 3.



- (c) Que algunos de los materiales probatorios enviados por el demandante se refieren a operaciones realizadas tanto en el 2014 como en el 2015, sin que resulten ser lo suficientemente claros para identificar los gastos asociados al periodo gravable objeto de revisión.

El demandante, por su parte, señala en la apelación que el Tribunal incurrió en una falta de valoración probatoria, pues no revisó gran parte del material probatorio compartido, bajo el argumento de que este se encontraba en un idioma extranjero (i.e. inglés). Afirma que en realidad solo el enunciado del documento se encontraba en este idioma y el resto se encontraba escrito en español.

Teniendo en cuenta las consideraciones señaladas por el Tribunal, la Sala ha revisado el material probatorio adjuntado por la demandante al momento de interponer la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho, con el objetivo de determinar si la información aportada al proceso es suficiente - o no - a efectos de establecer la efectiva prestación de los servicios de finanzas, marketing, servicio al cliente, recursos humanos y contabilidad.

Producto del análisis y valoración probatoria, se evidenció de manera particular que el contrato de prestación de servicios celebrado entre Needish Chile y Needish Colombia señala expresamente lo siguiente¹³:

“PRIMERO: PRESTACIÓN DE SERVICIOS

- a) *Sujeto a los términos y condiciones establecidos en este Contrato, Groupon Chile prestará los servicios y funciones descritos en el Anexo I del presente a El Receptor.*
- b) *Groupon Chile será responsable de proveer a El Receptor de los servicios y funciones con el personal profesional y/o técnico capacitado para cumplir con el nivel de especialización requerido por El Receptor.*
- c) *Groupon Chile con su equipo de profesionales, prestará los servicios materia del Contrato tanto en sus oficinas y/o en las instalaciones de El Receptor, sea que éstas se encuentren en Chile o en el exterior, manteniendo la debida coordinación con el personal operativo y gerencial responsable indicado por el Receptor. **La prestación de los servicios se materializará en un informe, email, documento u otro medio según el cual sea la naturaleza del servicio***

(Negrilla y resaltado por fuera del texto original).

Como puede verse, el numeral c) de la cláusula primera señala que la entidad extranjera, en conjunto con el equipo de profesionales a cargo, tiene la obligación de dejar constancia de la prestación de los servicios mediante un informe, correo electrónico, documento o cualquier otro medio disponible conforme a la naturaleza

¹³ Samai Tribunal. Índice 3; Demanda de Nulidad y Restablecimiento del Derecho, Página 101.



de la actividad prestada. Es decir, el servicio ejecutado debía quedar vertido en un entregable físico que necesariamente debía hacer parte de la prueba dirigida a acreditar la realidad, sustancia y materia de la operación contratada.

En consecuencia, correspondía a la demandante aportar un material probatorio lo suficientemente robusto para evidenciar la prestación concreta, pertinente y verificable de los servicios de finanzas, marketing, servicio al cliente, recursos humanos y contabilidad, efectivamente ejecutados durante el período gravable 2015.

No obstante, la Sala echa de menos en el expediente pruebas que demuestren, con la debida suficiencia, la efectiva prestación de tales servicios. En lugar de aportar los entregables correspondientes a las actividades realizadas durante el año gravable, la demandante allegó documentos preparatorios y comunicaciones internas, tales como:

- (i) Correos electrónicos,
- (ii) Papeles **internos** de trabajo,
- (iii) Declaraciones extraprocesales,
- (iv) Análisis corporativos **internos**,
- (v) Manual de funciones y nómina de los empleados,
- (vi) Facturas de exportación,
- (vii) Los contratos de prestación de servicios intercompañía suscritos con las entidades del exterior (Chile y USA).

Con todo, ninguno de los documentos aportados permite identificar un entregable que materialice las obligaciones asumidas en el contrato. En consecuencia, este conjunto probatorio no demuestra de manera suficiente la efectiva realización de las actividades descritas en el contrato de prestación de servicios suscrito con Needish Chile.

Así, la Sala concuerda con lo señalado por el Tribunal en la sentencia de primera instancia cuando señala *“respecto de los servicios prestados por NEEDISH LTDA. no se advierte o acredita para la demandante un beneficio que sea cuantificable y que justifique la inversión realizada, es decir, no se encuentran acreditados los beneficios que generaron los servicios prestados por la vinculada económica de la sociedad actora”*.

Finalmente, se precisa que el concepto de “centro de costos compartidos” no se analiza en esta oportunidad, por cuanto no fue planteado por las partes como fundamento del debate, ni en sede administrativa ni en sede judicial. En el mismo sentido, tampoco se examina la relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad de las expensas (artículo 107 del E.T.) con la actividad productora de renta de la sociedad, ni la comparación con las actividades desarrolladas por la



casa matriz ubicada en Estados Unidos, como fuera abordado en la etapa administrativa y en actuaciones como la contestación de la demanda y la sentencia de primera instancia.

Lo anterior, toda vez que dicho aspecto no fue planteado por la demandante en el recurso de apelación y, en todo caso, al concluirse que los servicios no fueron efectivamente prestados, resultaría inocuo analizar la procedencia de la deducción de las expensas en que habría incurrido Needish Colombia por la realización de estas actividades.

2. Sobre la duplicidad de los servicios de finanzas, marketing, servicio al cliente, recursos humanos y contabilidad

Producto del análisis realizado por el Tribunal se concluyó en el acápite de consideraciones de la sentencia de primera instancia, lo siguiente: “[...] se configura una duplicidad de servicios, y tal como lo concluyó la Administración, y contrario a lo indicado por la parte actora, al revisar el manual de funciones, se constata que los trabajadores no solo realizan funciones operativas, sino que también se describen funciones de diseño, planeación, supervisión, que implica la realización de estrategias presentadas a través de informes, lo cual también realiza la vinculada en virtud del contrato de prestación de servicios”¹⁴.

La Sala considera que, al no obrar prueba documental que acredite la efectiva prestación de los servicios previstos en el contrato intercompañía durante el año 2015, el reproche relativo a su eventual duplicidad pierde relevancia. En efecto, aun si se admitiera la existencia o inexistencia de la duplicidad de funciones, en todo caso no se encuentra demostrada la realización de tales actividades en el periodo gravable objeto de revisión. En consecuencia, el cargo no prospera.

3. Sobre el análisis y estudio de los documentos aportados por el demandante en idioma extranjero (inglés)

El Tribunal en la sentencia de primera instancia señala, respecto de la documentación probatoria adjuntada por el demandante para el curso del proceso, lo siguiente “[...] los referidos documentos contables no pueden ser objeto de valoración probatoria en tanto que se encuentran los encabezados en un idioma diferente al oficial”. De los “documentos contables” referidos en el tribunal, adjuntos en la demanda y listados con anterioridad, se encontraron dos con secciones en inglés, así¹⁵:

¹⁴ Samai CE, Índice 2, Sentencia de primera instancia, página 44.

¹⁵ Samai Tribunal, Índice 3. Demanda de nulidad y restablecimiento del derecho, páginas 304 y 597.



Radicado: 25000-23-37-000-2020-00319-00 (28267)
Demandante: Needish Colombia S.A.S.)

Documento elaborado por la señora Flor Alba Díaz Torres:

Creado Por Flor Alba

* Date	As-Of Date	Period	Tax Per iod	Type	Document Number	Name	Account	Memo	Amount
* 31/12/2013	D e c 2013	Jan 2015	Journal	JE_CO4852			21050.CO01 VAT GST Payable : IVA DESCONTABLE COMPRAS 16%	Ajuste cuentas subida signo contrario carga inicial	-69,742.75
* 31/12/2013	D e c 2013	Jan 2015	Journal	JE_CO4852			21050.CO01 VAT GST Payable : IVA DESCONTABLE COMPRAS 16%	Ajuste cuentas subida signo contrario carga inicial	-69,742.75
* 31/12/2013	D e c 2013	Jan 2015	Journal	JE_CO4852			21050.CO01 VAT GST Payable : IVA DESCONTABLE COMPRAS 16%	Ajte cuentas año 2013 subida SAldos	-30.36
* 31/12/2013	D e c 2013	Jan 2015	Journal	JE_CO4852	Groupon US IC AR (CO - COP) 102	18210.CO02 Short Term Intercompany Accounts Payable : INTERCOMPAÑIAS A C O M P A Ñ I A S VINCULADAS	Ajte cuentas año 2013 subida saldos	177,477.64	
* 31/12/2013	D e c 2013	Jan 2015	Journal	JE_CO4852			32001.CO02 Current Year Retained Earnings : UTIL Y/O PERDIDA E J E R C I C I O S ANTERIORES	Ajte cuentas año 2013 subida saldos	935,504.79
* 31/12/2013	D e c 2013	Jan 2015	Journal	JE_CO4852			30100.CO01 APIC - Subsidiaries : C A P I T A L AUTORIZADO	Ajte cuentas año 2013 subida saldos	644,508.51
* 31/12/2013	D e c 2013	Jan 2015	Journal	JE_CO4852			61000.CO01 Travel Air : ADM PASAJES AEROS	Ajte cuentas año 2013 subida saldos	802,225.63
* 31/12/2013	D e c 2013	Jan 2015	Journal	JE_CO4852			21050 VAT GST Payable		139,515.86
* 31/12/2013	D e c 2013	Jan 2015	Journal	JE_CO4852	Groupon US IC AR (CO - COP) 102	18210 Short Term Intercompany Accounts Payable			-177,477.64
* 31/12/2013	D e c 2013	Jan 2015	Journal	JE_CO4852			32001 Current Year Retained Earnings		-935,504.79
* 31/12/2013	D e c 2013	Jan 2015	Journal	JE_CO4852			61000 Travel Air		-802,225.63

Documento elaborado por el señor Luis Pérez

Creado Por Luis Perez

* Date	A s - O f Date	Period	Tax Per iod	Type	Document Number	Name	Account	Memo	Amount
* 31/12/2014	D e c 2014	Dec 2014	Bill Pa ymen	00061986/1	P03649201	10832.CO01 CO 00061986/1 Citibank 4443 : CITY BANK 0073714443			-2,567.43
31/12/2014	D e c 2014	Dec 2014	Bill Pa ymen	00061986/1	P03649201	20001.CO01 Merchant Accounts Payable : LIQUID ACIONES POR PAGAR.CO			-2,567.43
* 31/12/2014	D e c 2014	Dec 2014	Journal	JE_CO4734		10832.CO01 CO R E G U L A R I Z A Citibank 4443 : ANTICIPO SOCIO CITY BANK A F T E R L A N D 0073714443 31-12-2014 NIT CO9005340092			2,567.43
* 31/12/2014	D e c 2014	Dec 2014	Journal	JE_CO4734	CO9005340092	22015.CO01 Post- R E G U L A R I Z A F e a t u r e ANTICIPO SOCIO Prepayments to A F T E R L A N D Merchants : 31-12-2014 NIT ANTICIPOS A CO9005340092 MERCHANTS.CO			2,567.43
* 31/12/2014	D e c 2014	Dec 2014	Bill Pa ymen	00061991/1	P00584849	10832.CO01 CO 00061991/1 Citibank 4443 : CITY BANK 0073714443			-51,221.91
31/12/2014	D e c 2014	Dec 2014	Bill Pa ymen	00061991/1	P00584849	20001.CO01 Merchant Accounts Payable : LIQUID ACIONES POR PAGAR.CO			-51,221.91
* 31/12/2014	D e c 2014	Dec 2014	Journal	JE_CO4741		10832.CO01 CO R E G U L A R I Z A Citibank 4443 : ANTICIPO SOCIO CITY BANK HOTEL LAS 0073714443 A M E R I C A S 31-12-2014 NIT CO8904043893			51,221.91



Como puede observarse, algunas secciones del documento se encuentran en inglés como, por ejemplo, fechas y descripciones de las operaciones. Considera la Sala este hecho podría dificultad la lectura e interpretación del documento, por sí mismo considerado. El Código General del Proceso, en su artículo 251, determina:

*“Documentos en idioma extranjero y otorgados en el extranjero. **Para que los documentos extendidos en idioma distinto del castellano puedan apreciarse como prueba se requiere que obren en el proceso con su correspondiente traducción efectuada por el Ministerio de Relaciones Exteriores, por un intérprete oficial o por traductor designado por el juez.** En los dos primeros casos la traducción y su original podrán ser presentados directamente. En caso de presentarse controversia sobre el contenido de la traducción, el juez designará un traductor [...]”*

(Negrilla y subrayado por fuera del texto original)

De lo enunciado anteriormente, se tiene que los documentos remitidos en idioma extranjero (total o parcialmente), como resulta ser en el caso concreto, para entenderse como válidos dentro del curso de un proceso deben contar con la traducción correspondiente, efectuada por parte de un funcionario del Ministerio de Relaciones Exteriores, por un intérprete oficial o por traductor designado por el juez.

Conforme a lo anterior, la Sala considera oportuno reiterar lo señalado por el Tribunal en primera instancia, en el sentido de que los referidos documentos no pueden considerarse dentro del proceso como material probatorio, al estar los encabezados en un idioma diferente al español (*i.e.* inglés). Por las razones anteriores, no prospera el cargo presentado por el demandante con la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho.

4. Sobre el concepto “Other SGA”:

Tanto en el texto de la demanda como en el recurso de apelación, el demandante manifiesta que la administración de impuestos incurrió en una violación al derecho de defensa, pues – dice el demandante – al realizar el cálculo del porcentaje de los gastos operacionales de ventas a desconocer en la declaración de renta y de CREE del año 2015 (COP 1.644.783.000), no calculó el porcentaje adecuado a desconocer a título de “Other SGA”.

Como bien fue reconocido en el proceso administrativo y en el curso del proceso de primera instancia, este concepto hace referencia a la remuneración económica que realiza Needish Colombia S.A.S a favor de Needish Limitada a manera de compensación por el uso de los trabajadores de la entidad extranjera para la realización de las actividades contempladas en el contrato de prestación de servicios a favor de la entidad colombiana. En otras palabras, corresponde a la contraprestación económica reconocida a favor de los trabajadores de la entidad



extranjera por el tiempo que dedicaron de manera exclusiva para la realización de las actividades de la vinculada en Colombia.

Conforme a lo anterior, el demandante solicita que, así como la administración de impuestos aceptó en el curso de la investigación administrativa la disminución del valor a desconocer a título de gastos operacionales de ventas de COP 2.439.691.000 a COP 1.726.463.000, se haga lo mismo con el concepto “Other SGA”, pues esta partida acumula la retribución de los trabajadores de la matriz comprometidos con una actividad específica de la filial; por tanto, se debe desagregar y, de ser procedente, rechazar únicamente la parte atribuible a la actividad específica que se rechaza (la retribución del trabajador de la matriz, en su proporción debe seguir la suerte del servicio prestado por la matriz).

El Tribunal, por su parte, concluye en la sentencia de primera instancia que “no se aportó el soporte respectivo para demostrar la indebida determinación del gasto rechazado, pues incluyó un rubro no cuestionado, soporte probatorio que tampoco fue allegado en vía judicial, por lo tanto, ante la falta de acreditación probatoria respecto de este cargo, teniendo la carga la parte demandante en aplicación del art. 167 del CGP, no tiene vocación de prosperidad el cargo analizado”.

Conforme al análisis realizado, la Sala considera prudente reiterar el pronunciamiento emitido por el Tribunal en la sentencia de primera instancia pues, si bien el demandante en el recurso de apelación interpuesto explica la ocurrencia de este hecho, no allega el material probatorio suficiente y necesario para corroborar el porcentaje que debería ser atribuido al concepto “Other SGA”, por cada uno de los servicios que fueron cuestionados.

En el recurso de apelación, el demandante se limita a adjuntar un recuadro en donde señala, sin mayor explicación, que el valor a ser desconocido por este concepto debe ser de CLP 78.911.458 en lugar de CLP 113.241.754; siendo este último el tomado como referencia por la administración de impuestos en la etapa administrativa.

Ante la ausencia de pruebas que soporten este cálculo y de una explicación detallada por parte de Needish Colombia S.A.S que le permita a la Sala conocer o identificar con certeza el valor atribuido a cada uno de los servicios prestados bajo el concepto “Other SGA”, no pueden desconocerse los CLP 113.241.754 tomados por la administración de impuestos para el desconocimiento de los gastos operacionales de ventas, más aún cuando esta suma sí se encuentra reflejada en el expediente administrativo¹⁶. En este sentido, no prosperan las pretensiones del demandante.

¹⁶ Samai Tribunal, Índice 3, folios 714 a 726.



Segundo cargo: Sobre los servicios administrativos prestados por Groupon Inc. a favor de Needish Colombia S.A.S. Retención en la fuente. **Cuantía:** COP 81.680.000.

La Sala concuerda con lo señalado por el Tribunal en la sentencia de primera instancia, en el sentido de desconocer la deducibilidad del gasto asociado a la prestación de los servicios administrativos por parte de Groupon Inc. a beneficio de Needish Colombia S.A. considerando que esta no practicó la retención en la fuente, estando obligada a ello.

En lo que refiere a los pagos realizados a la casa matriz, el artículo 124 ET dispone expresamente lo siguiente:

“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. 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.”

(Negrilla y subrayado por fuera del texto original)

Con fundamento en lo señalado en la norma, las filiales, sucursales, subsidiarias o agencias en Colombia de sociedades extranjeras solo podrán deducir de sus ingresos, como costo o deducción, lo pagado directa o indirectamente a sus casas matrices u oficinas del exterior (por concepto de administración y dirección), **siempre y cuando dichos valores sean sometidos a la retención en la fuente a título del impuesto de renta**. En este sentido se tiene que, ante la ausencia de la retención en la fuente, no procederá la deducción (aun cuando la operación cumpla con el principio de plena competencia).

La Sala, en pronunciamientos anteriores¹⁷, ya resolvió estas inquietudes respecto de la procedencia de la retención en la fuente en pagos por conceptos de administración y dirección a casas matrices ubicadas en el exterior, enmarcadas en el régimen de precios de transferencia. Al respecto, tal y como lo señala el Tribunal, se dijo:

“[...] quiso así el legislador permitir la deducción de los pagos a casa matriz por concepto de administración, dirección, regalías, explotación y adquisición de

¹⁷ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Expediente 25000-23-37-000-2012-00319-02(20780) del nueve (09) de mayo de dos mil diecinueve (2019), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



intangibles, exigiendo como requisito la práctica de retención en la fuente, sin prever excepción alguna.

Y, frente a otros conceptos diferentes, sujetó la deducción a los requisitos generales de los gastos al exterior previstos en los artículos 121 y 122 del Estatuto Tributario (ET); entre estos: la relación de causalidad, la práctica de retención si lo pagado constituye renta gravable en Colombia, y la limitación de costos y deducciones al 15%, salvo las excepciones planteadas en esas normas.

[...]

Es así como debe entenderse entonces, que son deducibles los pagos por administración a casa matriz que estén sometidos a retención, esto es, los de fuente nacional. En caso contrario, no se practica la retención y no es deducible”.

(Negrilla y subrayado por fuera del texto original).

Respecto de la aplicación conjunta entre el referido artículo 124 y 260-7 ET, se dijo:

“[...] la Ley 788 adicionó al Estatuto Tributario, el artículo 260-7 del Estatuto Tributario, como parte de las normas que introdujeron el régimen de precios de transferencia [...] esta disposición solo aplica para los contribuyentes sometidos al régimen de precios de transferencia, entendidos estos últimos [...] como los principios para evitar el manejo artificial de precios entre entidades vinculadas, efectuado por un grupo multinacional o por una o más administraciones tributarias, que resulta, bien en lesión de un fisco al privarlo de gravámenes a los que tiene derecho, bien en doble o múltiple imposición para el grupo multinacional.

Por eso, en el régimen de precios de transferencia, los contribuyentes están obligados a determinar los ingresos, costos y las deducciones a partir de precios y los márgenes de utilidad que se hubieren utilizado en operaciones comparables con o entre partes independientes, con el fin de que prevalezcan los precios de mercado y no los que puedan haber sido fijados artificialmente por las partes en razón de (sic) la vinculación que poseen.

Esta norma en particular establece unas reglas especiales para la determinación del impuesto sobre la renta de los contribuyentes sometidos a este régimen, que los exceptúa de la aplicación de disposiciones referidas a la prohibición de algunas deducciones y, las limitaciones previstas en costos y gastos para las operaciones realizadas entre partes vinculadas.

De las anteriores normas, la Sala encuentra que en el caso específico de los pagos de administración a casa matriz, la deducción solo procede sobre los pagos sujetos a retención en la fuente, esto es, los de fuente nacional: independientemente de que la operación esté sujeta o no al régimen de precios de transferencia [...] lo que se ratifica en el hecho de que en el artículo 124 del E.T. no se previó la aceptación del gasto sin el cumplimiento del requisito de retención, ni se consagró alguna excepción a dicha condición. En otras palabras, la norma parte de que el gasto está sujeto a retención, para permitir su deducción. Por tanto, si el pago a casa matriz no está sujeto a retención, no es deducible”.

(Negrilla y subrayado por fuera del texto original).

En consideración de las normas tributarias (artículos 124 y 260-7 ET) y de la jurisprudencia existente a la fecha en la que se resuelve la presente controversia, se puede concluir que: (i) cuando se realicen pagos por concepto de administración



y dirección a la casa matriz, como sucede en el caso concreto, estos solo serán deducibles cuando se haya practicado retención en la fuente; por tanto, (ii) que la operación se encuentre sujeta al régimen de precios de transferencia no exime al contribuyente del deber de practicar la retención en la fuente. Téngase en cuenta que en el caso específico del artículo 124 ET, la norma no contempló excepción alguna.

Conforme a lo anterior, la Sala considera que los argumentos presentados por el demandante en la apelación no son procedentes y no justifican la falta de práctica de la retención en la fuente en los pagos realizados a Groupon Inc. por la prestación de servicios de administración y dirección durante el periodo gravable 2015. Por ende, se mantendría la postura señalada por el Tribunal en la sentencia de primera instancia, en el sentido de desconocer la deducibilidad de los gastos asociados a esta operación.

Tercer cargo: Sobre la procedencia de la sanción por inexactitud en las declaraciones del impuesto de renta y CREE del año 2015.

El Tribunal advirtió que en el presente caso no se configuró una diferencia de criterios entre la sociedad y la Administración Tributaria, por cuanto la actuación de la DIAN se limitó al desconocimiento de los egresos reportados por concepto de servicios de administración, ante la ausencia de pruebas que acreditaran de manera cierta la prestación efectiva de los servicios y el cumplimiento de los requisitos formales exigidos por la normativa tributaria para su deducibilidad.

En consecuencia, el Tribunal concluyó que la sanción por inexactitud impuesta por la DIAN resulta procedente, dado que Needish Colombia S.A.S. incluyó deducciones improcedentes en sus declaraciones tributarias del año gravable 2015. Esta inclusión derivó en un menor impuesto a cargo o en un mayor saldo a favor, lo cual constituye un hecho sancionable conforme al ordenamiento jurídico vigente.

Por su parte, la sociedad sostuvo que el Tribunal se limitó a declarar la procedencia de la sanción sin exponer las razones específicas por las cuales se configuró el hecho sancionable. Alega que la decisión se fundamentó en la presunta inclusión de hechos falsos, incompletos o inexactos, sin que se hubiera identificado o analizado cuáles fueron dichos hechos. En su criterio, la controversia se centra en la procedencia jurídica de ciertos gastos, mas no en su existencia fáctica, por lo que no se configuraría una conducta sancionable.

Adicionalmente, la sociedad insiste en que existió una diferencia de criterios jurídicos, lo cual constituiría una causal eximente de responsabilidad. Argumenta que incurrió en un error de derecho, en tanto que, al momento de incluir los gastos



no deducibles en la declaración, no tenía conciencia de estar infringiendo la norma tributaria. A su juicio, ello demuestra la ausencia de intención de vulnerar el ordenamiento jurídico aplicable al año gravable 2015.

A juicio del demandante, corresponde al juzgador evaluar si el contribuyente actuó con diligencia en el cumplimiento de sus obligaciones y si su conducta se ajustó al conocimiento jurídico razonable que debía tener. Cuando se demuestra que el contribuyente obró conforme a una interpretación legítima de la ley, sin ocultar hechos ni presentar cifras falsas, y que la norma aplicable presenta ambigüedades o dificultades en su identificación, vigencia o contenido, se configura un error de derecho que exime de responsabilidad y descarta la imposición de la sanción por inexactitud. En el caso de Groupon Colombia, se evidencia una diferencia de criterios jurídicos legítima entre la empresa y la DIAN, lo cual justifica el levantamiento de la sanción impuesta.

El artículo 647 ET, que regula lo atinente a la sanción por inexactitud, establece:

“Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, siempre que se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente, agente retenedor o responsable, las siguientes conductas: [...] 3. La inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes o inexactos”.

(Negrilla y subrayado por fuera del texto original).

Sobre el artículo 647 ET, y los hechos que configuran a la sanción por inexactitud, la Sala ha establecido en pronunciamientos anteriores¹⁸ lo siguiente:

- (a) La sanción por inexactitud es aplicable cuando se incluyen (entre otros conceptos) costos y deducciones improcedentes que resulten en un menor impuesto a pagar o en un mayor saldo a favor, sin que requiera una conducta culposa o abusiva por parte del contribuyente para la configuración del hecho sancionable.

Entonces, tenemos que, en casos como el presente, el contribuyente habría incurrido en una conducta típica (la mera inclusión de costos y deducciones improcedentes) y antijurídica (al lesionar el recaudo de la Administración Tributaria) sin que se requiera de la presencia de una conducta culposa o abusiva por parte del contribuyente.

¹⁸ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Expediente 26450 del 11 de julio de 2024, Expediente 28189 del 30 de mayo de 2024, Expediente 25831 del 2 de mayo de 2024, Expediente 28014 del 07 de marzo de 2024, Expediente 17606 del 9 de noviembre de 2023, Expediente 23951 del 1 de julio de 2021 y Expediente 21640 del 11 de junio de 2020.



- (b) En cuanto a la diferencia de criterios como exculpan de la sanción por inexactitud, este argumento no procede cuando el actor no ahonde lo suficiente en argumentos que permitan inferir las razones por las cuales su equivocación en la inclusión de costos o deducciones improcedentes estuvo fundada en un error sobre el derecho aplicable, suscitado por una diferencia seria de criterios interpretativos de las normas. La mera invocación de este concepto no es suficiente para eximir al contribuyente de la sanción.

Conforme a lo anterior: (i) la sociedad incluyó dentro de la declaración del impuesto de renta y del impuesto CREE del año gravable 2015 deducciones improcedentes, en tanto no fue demostrada su realización efectiva mediante pruebas idóneas a lo largo del debate y, (ii) en la apelación no se presentaron argumentos que permitan entender las razones por las cuales incurrió en una diferencia de interpretación en la norma aplicable que la llevó a incluir deducciones improcedentes en las declaraciones tributarias, pues solo se limitó a señalar una existencia de diferencia de criterios.

En este sentido, se ratifica la sanción por inexactitud impuesta por el Tribunal mediante el fallo de primera instancia.

Cuarto cargo: Sobre la pretensión subsidiaria

Tanto en la demanda como en el recurso de apelación el demandante allega la siguiente pretensión subsidiaria: *“En el evento que no se declare la nulidad de los actos administrativos acusados solicito que el valor del desconocimiento corresponde realmente a los pagos que hizo Groupon Colombia a Needish Chile según explico en 7.4., es decir que el rechazo en el renglón “Gastos Operacionales de Ventas” debiera corresponder a COP \$1.493.653.453 y no a \$ 1.726.463.000”.*

Como se señaló en la respuesta dada al primer problema jurídico, Needish Colombia S.A.S a lo largo del proceso administrativo y en el curso de la primera instancia se limitó a afirmar - sin aportar pruebas adicionales - que el concepto “Other SGA” hace referencia a la remuneración económica que realiza la entidad nacional a favor de la entidad extranjera, a manera de compensación por el uso de los trabajadores de la entidad extranjera para la realización de las actividades contempladas en el contrato de prestación de servicios a favor de la entidad colombiana.

En el mismo sentido, se limitó a afirmar que la administración de impuestos, en el curso del proceso de investigación administrativa, no tuvo en cuenta que solo podía desconocer los pagos realizados por concepto de “Other SGA” de los servicios que efectivamente fueron desconocidos en la Liquidación Oficial de Revisión; es decir, hasta un valor de CLP \$78.911.458. Según la demandante, ello origina que el



desconocimiento de los gastos incurridos por Needish Colombia S.A.S para el 2015, de conformidad a los servicios cuestionados, sea de COP \$1.493.653.453 (en lugar de COP \$ 1.726.463.000).

Dado que la demandante no aportó prueba que permita conocer, en detalle y a ciencia cierta, la forma en la cual fue realizada la imputación de gastos en proporción a los servicios prestados por parte de la entidad extranjera para calcular el valor a pagar a título de “*Other SGA*”, no puede la Sala descalificar el valor reconocido en la etapa de investigación administrativa, corroborado en la sentencia de primera instancia. En este sentido, se mantiene el valor de COP \$ 1.726.463.000.

Costas

De conformidad con las reglas previstas en los numerales 1° a 8° del artículo 365 del CGP, el artículo 188 del CPACA y el Acuerdo PCSJA25-12355 del 28 de noviembre de 2025 del Consejo Superior de la Judicatura¹⁹, se condenará a la parte demandada en agencias en derecho en esta instancia con un (1) salario mínimo legal mensual vigente.

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 de primera instancia del 29 de junio de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A.
2. **CONDENAR** en costas en segunda instancia a la demandada, conforme con lo señalado en la parte considerativa de esta providencia.

¹⁹ “Por el cual se adiciona el artículo 5 del Acuerdo PSAA16-10554 del 5 de agosto de 2016 que establece las tarifas de agencias en derecho”.



Radicado: 25000-23-37-000-2020-00319-00 (28267)

Demandante: Needish Colombia S.A.S.)

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

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

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN

(Firmado electrónicamente)

CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

La validez e integridad pueden comprobarse acudiendo a la siguiente dirección electrónica:

<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>