CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: **WILSON RAMOS GIRÓN**

Bogotá, D C., trece (13) de noviembre de dos mil veinticinco (2025)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2018-00191-01 (26858)
Demandante: Falabella de Colombia SA
Demandada: DIAN

Temas: Renta 2013. Gastos. Contrato de consultoría. Causación.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación[1] interpuesto por las partes, demandante y demandada, contra la sentencia del 23 de julio de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A", que resolvió[2]:

> Primero: Declarar la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión n.° 312412016000106 de 22 de noviembre de 2016 y la Resolución n.° 8666 de 7 de noviembre de 2017, proferidos por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes y la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica, respectivamente, por medio del cual modificó la declaración privada del impuesto sobre la renta año 2013, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.
>
> Segundo: A título de restablecimiento del derecho, modificar la liquidación oficial del impuesto sobre la renta del año gravable 2013, presentada por la sociedad Falabella de Colombia SA, de acuerdo con la liquidación que obra en la parte motiva de esta providencia.
>
> Tercero: Negar las demás pretensiones de la demanda.
>
> Cuarto: No se condena en costas, por las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia.

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

Previo requerimiento especial y respuesta al mismo[3], mediante la Liquidación Oficial de Revisión 312412016000106 del 22 de noviembre de 2016[4], la DIAN modificó la declaración del impuesto de renta del año gravable 2013 presentada por Falabella de Colombia SA[5] el 21 de abril de 2014, corregida el 26 de diciembre del mismo año, en el sentido de rechazar i) gastos operacionales de administración[6] porque *«la factura es el documento soporte de la contabilización y del gasto, por tal razón debe coincidir con el periodo gravable»* y que *«la factura no se causó en el año gravable 2013»*; ii) deducción por inversión en activos

[1] Samai CE índice 46.
[2] Samai Tribunal, índice 19, «*1_SENTENCIA(.PDF) NroActua 19*». No condenó en costas por no estar probadas.
[3] Caa4, ff. 692 a 716.
[4] Caa10, ff. 1802 a 1835.
[5] Falabella de Colombia SA, es una sociedad constituida bajo las leyes colombianas, mediante escritura pública 0000340 de la Notaría 11 de Bogotá, del 24 de febrero de 2005, cuyo objeto social es la compra, venta y distribución de productos al detal; el establecimiento, administración y operación de almacenes, tiendas y supermercados para la compra, venta y comercialización de productos […].
[6] En cuantía de $3.560.744.000. Por los pagos efectuados del contrato de consultoría suscrito por la actora con Falabella Chile.

fijos e imponer sanción por inexactitud -160 %-.
La liquidación fue modificada con Resolución 008666 del 07 de noviembre de 2017[7], en el sentido de mantener solamente el rechazo de los gastos operacionales de administración[8] y reliquidar la sanción por inexactitud en el 100 % -$1.859.441.000-, por favorabilidad.

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones[9]:

> A. A título de nulidad. Respetuosamente solicito a los Honorables Magistrados se declare la Nulidad Absoluta de: (I) la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412016000106 del 22 de noviembre de 2016 proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, por medio de la cual modificó la declaración privada de Falabella del impuesto sobre la renta correspondiente al periodo gravable 2013; y de (ii) la Resolución No. 8666 del 07 de noviembre de 2017, por medio de la cual se resolvió el Recurso de Reconsideración, proferida por la Subdirección de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-, en cuanto a las consideraciones en que se confirmó parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión.
>
> En caso que se acepten parcialmente los argumentos expuestos por la demandante durante este proceso judicial, solicito respetuosamente a su Honorable Despacho se sirva declarar la nulidad parcial de los actos administrativos demandados, derivada de los fundamentos aceptados, liquidando el saldo a favor correspondiente a la Compañía.
>
> B. A título de restablecimiento del derecho. Respetuosamente solicito a su Honorable Despacho que como consecuencia de la nulidad de los actos administrativos demandados, se declare como restablecimiento del derecho que la declaración del impuesto sobre la renta presentada por Falabella correspondiente al período gravable 2013 se encuentra en firme.
>
> Aunado a la firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2013, solicito a su Honorable Despacho se declare como restablecimiento del derecho la procedencia del saldo a favor solicitado por Falabella, y que fue objeto de discusión por la autoridad tributaria en los actos administrativos demandados por la suma de tres mil setecientos dieciocho millones trescientos treinta y dos mil pesos moneda corriente ($3.718.332.000 M/CTE), al ser procedente para su devolución.
>
> Junto con la devolución, se solicita al Honorable Despacho se sirva a ordenar a título de restablecimiento del derecho el pago de los intereses corrientes establecidos en el artículo 863 del Estatuto Tributario, a la tarifa regulada en el artículo 864 del mismo compendio normativo, contados a partir de la fecha de notificación del requerimiento especial hasta la ejecutoria del acto o providencia que confirme total o parcialmente el saldo a favor.
>
> Finalmente, se solicita a este Honorable Despacho se sirva a ordenar a título de restablecimiento del derecho el pago de intereses moratorios consagrados en el artículo 863 del Estatuto Tributario, desde del día siguiente a la ejecutoria del acto o providencia que confirme total o parcialmente el saldo a favor, hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación.
>
> Subsidiariamente, en caso que su Honorable Despacho declare la nulidad parcial de los actos administrativos demandados, y no obstante considere que en el presente caso mi representada no declaró correctamente el impuesto sobre la renta para el periodo aquí discutido, solicito respetuosamente que como restablecimiento del derecho se sirva: (i) determinar el saldo a favor de la declaración del impuesto sobre la renta para el año gravable 2013 a cargo de Falabella, (ii) ordenar la devolución del saldo a favor liquidado por su Honorable Despacho, y (iii) ordenar el pago de los intereses corrientes y moratorios generados conforme al artículo 863 del Estatuto Tributario.

[7] Caa26, ff. 4982 a 5011. Se fijó como impuesto de renta $3.647.601.000, al aplicar una tarifa del 33 %.
[8] En la resolución que resolvió el recurso de reconsideración insistió en que, como la aludida factura era del 2014, no encontraba demostrada la prestación del servicio en el año 2013.
[9] Samai CE, índice 2, «*ED_DEMANDA_03DEMANDA(.pdf) NroActua 2*»

> C. Costas y agencias en derecho. Respetuosamente solicito a los Honrables Magistrados que, teniendo en cuenta que los actos administrativos demandados contradicen el ordenamiento jurídico en forma flagrante, se condene en costas a la parte demandada, como consecuencia de la declaratoria de nulidad absoluta o parcial de los actos administrativos demandados.
>
> Las costas y agencias en derecho se solicitan de conformidad con el contenido normativo determinado en los artículos 361, 363, 364, 365 y 366 del Código General del Proceso, y en concordancia con el Acuerdo No. PSAA16-10554 del 05 de agosto de 2016 del Consejo Superior de la Judicatura.

Invocó como normas vulneradas los artículos 6, 29, 121, 228, 338 y 363 de la CP; 104, 105, 107, 240, 647, 742, 743 y 771-2 del ET; 40, 42 y 137 del CPACA; 164, 165 y 167 del CGP; 29 del Decreto 4048 de 2008; y 1º y 2º del Decreto 259 de 1992, bajo el siguiente concepto de violación[10]:

Los actos administrativos que rechazaron los gastos operacionales de administración provenientes de los pagos efectuados por el contrato de consultoría a Falabella *Retail* Chile son nulos, porque: i) adolecen de falsa motivación por considerar que se trataba de un servicio técnico cuando en realidad era un contrato de consultoría sin transmisión de tecnología; ii) al tratarse de un contrato de consultoría no se requería el registro del contrato ante la autoridad para la procedencia de la deducción, evidenciándose una aplicación indebida de los artículos 1º y 2º del Decreto 259 de 1992 y la Decisión CAN 291 de 1991; iii) se desconoció el artículo 228 de la CP, al rechazar el gasto con fundamento en la ausencia de registro de un contrato que no lo requería, ignorando la sustancialidad de la operación; iv) pretermitieron las cláusulas mínimas que debe tener un contrato de importación de tecnología, según la Decisión 291 de 1991; v) transgredieron el convenio para evitar la doble imposición suscrito con Chile, su ley aprobatoria, la cláusula de no discriminación y la doctrina DIAN, por exigir requisitos para la procedencia de la deducción que no se contemplarían si el pago se efectuara a un residente colombiano; vi) aplicaron retroactivamente doctrina oficial desconociendo los artículos 338 y 363 de la CP, la Circular DIAN 175 de 2001 y jurisprudencia sobre la materia; vii) vulneraron el artículo 1602 del Código Civil por desconocer lo pactado en el contrato de consultoría y mutarlo en un contrato de servicio técnico, sin sustento jurídico ni probatorio; viii) se conculcó el artículo 32 de la Ley 80 de 1993, que define la naturaleza de los contratos de consultoría; ix) se inaplicaron los artículos 742 del ET, 40 y 42 del CPACA y 164, 165 y 167 del CGP, dado que la autoridad no sustentó su actuación en elementos probados, sino en aproximaciones subjetivas; x) se fundaron en el concepto 034823 del 07 de junio de 2013 que no resultaba aplicable al caso concreto por no tratarse de un contrato de asistencia técnica y; xi) la Subdirección de Gestión de Registro Aduanero no tenía competencia para reconfigurar la operación realizada por Falabella de Colombia SA, contrariando el artículo 29 del Decreto 4048 de 2008.

Los actos vulneraron los artículos 104 y 105 del ET, que disponen que las expensas únicamente serán deducibles en el período gravable en el que se causen, esto es, cuando surja la obligación de pagarlas, independiente del momento de la facturación. El hecho de que la factura se haya expedido en el año 2014 no significa que este sea el período en que se causó la deducción, pues, acorde con la normativa, para los obligados a llevar contabilidad, la causación surge en el momento en que nace la obligación de pago. La autoridad violó los artículos referidos, porque los pagos por el contrato de consultoría se causaron en el año 2013 -momento en que se hicieron exigibles- y no en el año de la facturación, como erróneamente concluyó en la liquidación oficial. De igual forma, el artículo 771-2 ib., no limitó la procedencia de las deducciones a la anualidad de la factura.

[10] Samai CE, índice 2, *«ED_DEMANDA_03DEMANDA(.pdf) NroActua 2»*

La autoridad desconoció las pruebas obrantes en el expediente, en específico, i) el contrato de consultoría acorde con la oferta mercantil del 02 de enero de 2013 y ii) el material entregable como contraprestación por parte de Falabella Chile correspondiente a la consultoría ejecutada en el año 2013. Lo que configuró, en ese período gravable, la obligación de pagar por el servicio recibido.

La erogación cuestionada cumplió los requisitos de causalidad, necesidad, proporcionalidad[11] y anualidad, pues: i) buscaba atraer, mantener y aumentar la clientela de la compañía, incrementando la actividad productora de renta; ii) se trataba de un gasto generalmente acostumbrado en las empresas dedicadas a la compraventa de productos al detal; iii) correspondió, solamente, al 0,0097 % de la renta bruta del período gravable y, iv) se realizó efectivamente durante el año 2013. Además, la tarifa del impuesto liquidada en los actos acusados desconoce el artículo 240 del ET, al aplicarse indebidamente una tarifa del 33 %, cuando lo procedente era el 25 %, lo que disminuyó injustificadamente el saldo a favor declarado y aumentó la sanción por inexactitud.

No se configuró inexactitud sancionable dado que la deducción está sustentada en un contrato de consultoría y, además, acreditada mediante factura, sin que el registro del contrato o la fecha de facturación fueran requisitos para su procedencia. La sanción se impuso con base en criterios objetivos, no tuvo en cuenta el principio de lesividad y, en cualquier caso, lo que existió fue una diferencia de criterios en cuanto al derecho aplicable.

Contestación de la demanda

La entidad demandada se opuso a las pretensiones, con fundamento en lo siguiente[12]:

Los actos acusados se ajustaron a derecho, pues los acuerdos entre particulares no son oponibles al fisco, acorde con el artículo 553 del ET, de manera que, aunque la actora lo denominó contrato de consultoría, en el entender de la DIAN, se trataba de un servicio técnico, que debía ser registrado ante la Ventanilla Única de Comercio Exterior (VUCE) para acceder a la deducción. Adicionalmente, el contrato no correspondía a una consultoría, dado que Falabella *Retail* Chile actuaba «con plena autonomía técnica, financiera, directiva» y con base en el conocimiento y experticia del negocio. Esto, se ha definido como un servicio técnico que debe ser objeto de registro conforme con el Decreto 259 de 1992 y el artículo 12 de la Decisión 291 de 1991 de la Comunidad Andina de Naciones (CAN).

Destacó que la factura que soporta el pago del contrato con Falabella Chile se emitió en el 2014 y, según el principio contable de período, a su juicio, la deducción es procedente en el año en que se factura. No basta solamente con que el registro contable se hiciera en el año 2013; y no se entiende por qué la prestadora del servicio expide un entregable en ese año (2013), y factura hasta el siguiente (2014). Adicionalmente, según el artículo 167 del CGP, corresponde a la actora demostrar la realidad del denuncio en el período acusado.

La sanción por inexactitud es procedente, porque la actora incluyó una deducción improcedente derivada de la ausencia del registro del contrato y la falta de prueba de su causación -pues se facturó hasta el año siguiente-. Tampoco podría aducirse una diferencia de criterios, pues la sociedad conocía el procedimiento para estas operaciones.

[11] Los requisitos previstos en el artículo 107 ET no fueron el motivo del rechazo de la glosa por parte de la Administración.
[12] Samai CE, índice 2, *«ED_CONTESTACI_12CONTESTACIONDED(.pdf) NroActua 2»*.

Sentencia apelada

El tribunal anuló parcialmente los actos acusados, sin condenar en costas[13] por las siguientes razones:

Acorde con la normativa aplicable y las pruebas obrantes en el expediente -en específico la oferta mercantil del 02 de enero de 2013-, se evidencia que el servicio prestado por Falabella *Retail* Chile era una consultoría. La contratista hizo recomendaciones o sugerencias para desarrollar la industria del *retail*, lo que no se enmarca en la definición de asistencia o servicio técnico ni importación de tecnología. Así, el contrato aludido no debía ser registrado ante la autoridad competente para la procedencia de la deducción.[14]

Al exigirse el registro del contrato, se vulneró la cláusula de no discriminación prevista en el CDI suscrito entre Colombia y Chile, teniendo en cuenta que a los pagos efectuados se les debe dar el mismo trato como si fueran residentes colombianos. No se aplicaron retroactivamente los conceptos DIAN aludidos por la actora, pues lo que hizo la autoridad fue indicar el alcance dado a la cláusula del CDI referido.[15]

No obstante lo anterior, no existe soporte del pago conforme con el artículo 771-2 del ET, pues la factura aportada con la finalidad de acreditar la erogación no fue del año 2013, con lo cual, *«la sociedad demandante debió registrar la factura y reconocer el gasto en periodo fiscal en el que fue emitida la factura, esto es, el año 2014, dado que es a partir de la expedición de la factura que se tiene certeza de la cuantificación del gasto»;* y que, «*si bien en la factura aportada por la demandante se detalla como concepto «servicios de consultoría según oferta mercantil por el periodo 2013», lo cierto es que dicho gasto no se causó en el año 2013, por cuanto la factura se emitió por la sociedad extranjera hasta el 30 de diciembre de 2014, por lo que la sociedad demandante hasta esa fecha pudo reconocer el gasto incurrido»*. Al no evidenciarse que el gasto se causó en el período fiscal 2013, sino en el 2014 cuando se emitió la factura, el rechazo debe mantenerse[16].

Sin embargo, la tarifa que aplicó la DIAN fue del 33 %, lo que vulneró el artículo 240 del ET, pues Falabella es una sociedad anónima colombiana cuya tarifa en renta para el año gravable 2013 correspondía al 25 %. Por tanto, anuló parcialmente los actos acusados para reliquidar el impuesto sobre la renta -en lo referente a la glosa debatida- y aplicar la tarifa del 25 %. Por esta misma razón reliquidó la sanción de inexactitud, procedente porque la demandada desvirtuó la deducción sin que se evidenciara la diferencia de criterios aludida. Negó la pretensión de devolución del saldo a favor comoquiera que el acto que ordenó la devolución de dicho saldo está siendo debatido en otro proceso judicial.[17]

Recursos de apelación

La **parte demandante** apeló la sentencia de primera instancia[18]. Al efecto, indicó que el fallo apelado vulneró los artículos 104 y 105 del ET, dado que se rechazó la deducción atendiendo únicamente a la fecha de expedición de la factura. Se desconoció que la erogación se causó en el año 2013, sin que fuera relevante que la factura se expidiera en el año siguiente, conforme a lo señalado por el Consejo de Estado sobre la materia.

[13] Samai Tribunal, índice 19, «*1_SENTENCIA(.PDF) NroActua 19*». No condenó en costas por no estar probadas.
[14] Aspecto no apelado.
[15] Aspecto no apelado.
[16] Nótese que la liquidación oficial de revisión -que es el acto definitivo- fundamentó el rechazo del gasto en que «*la factura es el documento soporte de la contabilización y del gasto»* y en el caso *«la factura de venta no se causó en el año gravable 2013»* (LOR, p. 25 y 28). A partir de esa premisa se planteó la *litis* en la demanda y la contestación, que fue resuelta por el tribunal, sin que se debatiera la prestación del servicio como tal, pues si bien a ello hizo alusión la resolución de reconsideración, se insiste en que no fue el debate planteado ante la jurisdicción.
[17] Aspecto no apelado. Proceso radicado en ese tribunal 25000-23-37-000-2018-00382-00
[18] Samai Tribunal, índice 23,

Se demostró que los servicios de consultoría se ejecutaron por Falabella Chile en el año 2013, haciendo exigible su pago en esa anualidad. La prestación de tales servicios se acreditó mediante: i) oferta mercantil del 02 de enero de 2013; ii) aceptación de la oferta mercantil del 03 de enero del mismo año, cuyo objeto fue la prestación de servicios de consultoría; iii) entregables que Falabella Chile suministró a la actora, que demuestran la prestación de servicios de logística de abastecimiento, operación, acciones de mejoras, etc., y; iv) resultado de evaluación del modelo de cajas realizado en noviembre de 2013 y del plan de acción efectuado en diciembre del mismo año. Todo lo anterior quedó debidamente registrado en la contabilidad de la compañía del período discutido, en la que se reportó la erogación efectuada por la consultoría, evidenciando que los servicios se prestaron en el año 2013, con lo cual, en esa vigencia era procedente la deducción.

Adicionalmente, aunque es ilegal el rechazo de la erogación atendiendo únicamente la fecha de la factura, también se advierte que el tribunal vulneró el artículo 771-2 del ET y el artículo 5.º del Decreto 3050 de 1997, el cual señala que los contratos celebrados con sociedades extranjeras sin residencia en Colombia constituyen documentos equivalentes a la factura. De tal forma, la oferta mercantil presentada por Falabella Chile, entidad no residente en Colombia, y su aceptación por Falabella Colombia -que configuró un contrato de consultoría-, constituyen el soporte idóneo de la deducción.

La sanción por inexactitud debe levantarse porque se demostró en el proceso que no se configuró el hecho sancionable, pues la deducción por gastos operacionales de administración es procedente en el año gravable 2013. En todo caso, al existir una diferencia de criterios respecto del año de causación de la deducción, cuya interpretación por parte de la actora fue plausible y razonable a la luz de los artículos 104 y 105 del ET y del precedente judicial, se debe eximir a la sociedad de la multa impuesta.

La **parte demandada** apeló, únicamente en lo desfavorable, la sentencia de primera instancia[19]. Cuestionó que el tribunal estableciera como tarifa del impuesto de renta el 25 %, cuando la actora no allegó prueba siquiera sumaria de la calidad en la que actúa, bien sea una sociedad anónima, limitada o asimilada, nacional o extranjera. Así, pidió revocar parcialmente el fallo apelado y liquidar el impuesto de renta a la tarifa del 33 %.

Pronunciamientos finales

Las partes no se pronunciaron. El Ministerio Público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Cuestión previa

1- El magistrado Luis Antonio Rodríguez Montaño manifestó por escrito encontrarse impedido para participar en la decisión, porque conoció el proceso en primera instancia[20]. Con auto del 11 de septiembre de 2025[21], la Sala encontró configurada la causal invocada y declaró fundado el impedimento, de conformidad con el artículo 141.2 del CGP. En consecuencia, quedó separado del conocimiento del presente asunto.

[19] Samai Tribunal, índice 22. *«4_RECIBEMEMORIALES_APELACIONFALABELLA(.PDF) NroActua 22»*. Sobre los demás argumentos del fallo de primera instancia no expuso reparo.
[20] Samai CE, índice 55.
[21] Samai CE, índice 60.

Problema jurídico

2- Se juzga la legalidad de los actos demandados atendiendo a los cargos de apelación propuestos por las partes, demandante y demandada, contra la sentencia de primera instancia que anuló parcialmente los actos acusados sin condenar en costas. Por razones metodológicas se estudiará en primer lugar los cargos de apelación de la actora y posteriormente, de ser el caso, los reparos de la demandada. En concreto, corresponde establecer la procedencia de la erogación reclamada -gastos por contrato de consultoría-, a cuyo efecto se debe determinar si la deducción era procedente en el año 2013 como sostiene la demandante, o en el año en que se expidió la factura (2014), como concluyó el *a quo*. En caso de no prosperar la apelación de la demandante, se analizará si la tarifa del impuesto que liquidó la autoridad en los actos acusados debió ser el 25 % o el 33 % y, la procedencia de la sanción por inexactitud.

Se advierte que el *a quo* concluyó que el contrato que dio origen a la erogación debatida no era de asistencia o servicio técnico, sino de consultoría, con lo cual no era necesario el registro ante la autoridad competente y que se vulneró la cláusula de no discriminación -aspectos no apelados por la parte demandada-, de modo que, sobre el particular, la Sala se abstendrá de emitir pronunciamiento. Tampoco se pronunciará sobre la pretensión de devolución[22], por no haber sido objeto de apelación. Igualmente, no corresponde analizar el nuevo argumento aducido por la actora al apelar en torno al Decreto 3050 de 1997, pues se trata de un aspecto novedoso no planteado en la demanda -281 y 328 CGP-.

Análisis del caso concreto

3- En torno a la cuestión debatida, la demandante insiste en que las erogaciones son procedentes en el año 2013 porque los artículos 104 y 105 del ET establecen que los gastos son deducibles en el período gravable en que se causen, esto es, cuando surja la obligación de pagarlos, con independencia de la fecha de facturación. En oposición, la demandada y el tribunal coincidieron en que la factura expedida en el año 2014 da cuenta de que la expensa era deducible en dicho año, y no en el 2013 como reclamaba la actora.

Sobre el particular, acorde con los artículos 104 y 105 del ET, esta Sección[23] tiene un criterio de decisión definido en virtud del cual, para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, las deducciones «*[…] se entienden realizadas en el año o periodo en que se causen*», esto es, «*[…] cuando nace la obligación de pagarla, aunque no se haya hecho efectivo el pago*». En ese marco, el denominado principio de «causación» (hoy devengo) determina el momento de la realización fiscal de las expensas deducibles bajo el criterio único de la exigibilidad de la prestación debida; esto es, el momento a partir del cual el acreedor tiene el derecho de exigir (coercitivamente o no) el pago de dicha prestación, incluso si se da con posterioridad.

Asimismo, se destaca que las reglas de realización y causación de las deducciones deben interpretarse de manera armónica con lo establecido en los artículos 26 y 574 *ibidem*, los cuales prescriben el «principio de anualidad en la cuantificación del impuesto sobre la renta». En virtud de tal principio, los hechos económicos base para la liquidación del impuesto deben declararse en el período en que se realizan, lo cual guarda correspondencia con lo dispuesto en los marcos técnicos contables vigentes para la época, particularmente con los artículos 12 y 48 del Decreto 2649 de 1993.

[22] Por lo demás, en el escrito de apelación la demandante sólo pidió como restablecimiento la firmeza de la declaración.
[23] Entre otras, sentencia del 27 de marzo de 2025 (exp. 27362, CP. Wilson Ramos Girón)

La interpretación sistemática de las normas en comento permite concluir que, sin perjuicio de que por disposición del artículo 771-2 del ET todo gasto deba estar soportado en una factura, el período en el que se emita dicho documento es indiferente a efectos de la realización de los factores de aminoración de la base gravable del impuesto sobre la renta. Razón por la cual, se insiste, lo relevante es el período en el que se prestaron los servicios, con independencia de aquel en el que se haya emitido la factura.[24] Al efecto, en reciente decisión, esta judicatura reiteró que la causación «*ocurre cuando es exigible el pago de la prestación objeto de la obligación, circunstancia que es ajena y no se confunde con el momento de la expedición de la factura de venta que documente la respectiva transacción de venta o prestación de servicios*».[25]

Atendiendo a la normativa y jurisprudencia citada, la conclusión a la que arribó el tribunal en cuanto a que *«la sociedad demandante debió registrar la factura y reconocer el gasto en periodo fiscal en el que fue emitida la factura, esto es, el año 2014, […]»,* riñe con el precedente de esta corporación, en el entendido que, acorde con las reglas previstas en los artículos 104 y 105 del ET, lo relevante es el período en el que se prestaron los servicios, con independencia de aquel en el que se haya emitido la factura.

Ahora bien, a efectos de determinar el período en que se causó el gasto por el contrato de consultoría, se encuentran en el expediente las siguientes pruebas:

> (i) Oferta mercantil para la prestación de servicios de consultoría del 02 de enero de 2013, por parte de Falabella *Retail* Chile, «por los servicios a ser prestados por el Proveedor durante el año 2013».[26]
>
> (ii) Aceptación de la oferta mercantil del 03 de enero de 2013, por parte del representante legal de Falabella de Colombia SA, en la que se ordena la compra de los servicios en los términos expuestos en la oferta.[27]
>
> (iii) Factura N.º 6000 del 30 de diciembre de 2014, expedida por Falabella *Retail* Chile por concepto de «servicios de consultoría según oferta mercantil por el período 2013».[28]
>
> (iv) Documento denominado «Modelo de Cajas» del mes de noviembre de 2013 en el cual se relacionan las actividades que se prestaron por parte de Falabella *Retail* Chile en desarrollo del contrato de consultoría suscrito.[29]
>
> (v) Anexo contable de los gastos por desplazamiento y alojamiento de los funcionarios desde y hacia Chile durante 2013, que dan cuenta del registro contable de los viajes realizados por empleados de ambas compañías en desarrollo del contrato de consultoría.[30]

De las pruebas obrantes en el expediente, se observa que el servicio de consultoría prestado por Falabella *Retail* Chile a Falabella de Colombia SA, que dio origen a la expensa debatida, ocurrió en el año 2013, aspecto que el *a quo* no tuvo en cuenta porque concluyó que, como la factura era del 2014, únicamente en ese año era procedente la deducción. En ese orden, no es cierto que la actora no demostró que el servicio se prestó durante el período 2013 -como afirmó la DIAN en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración-, pues conforme a las pruebas aportadas, se evidenció que el contrato se suscribió y ejecutó en ese año. De manera que era en el año 2013 en que debían declararse los pagos efectuados a Falabella *Retail* Chile, y no en el período en que se expidió la factura (2014), como erróneamente concluyeron la demandada y el tribunal. Por lo demás, aunque en la resolución de reconsideración la DIAN aludió genéricamente a la falta de prueba de la prestación del servicio en el año 2013, lo cierto es que ese

[24] Sentencia del 05 de mayo de 2022 (exp. 25000, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez)
[25] Sentencia del 10 de julio de 2025 (exp. 27551, CP. Luis Antonio Rodríguez Montaño)
[26] Cp. ff. 457 a 463. Con el objeto de asesorar en *retail*.
[27] Cp. f. 464
[28] Cp. f. 466.
[29] Cp. ff. 469 a 501.
[30] Cp. ff. 527 a 528.

argumento resultó novedoso frente a lo planteado en el acto definitivo -*Liquidación Oficial que, como es sabido, es la que debe contener la motivación de la decisión de la administración*-, cuya razón para el rechazo de la glosa fue la fecha de la factura. En ese orden, acorde con el precedente de la Sección[31], no podía la administración incorporar en la resolución de reconsideración argumentos nuevos y ajenos al debate, *so pena* de vulnerarse el debido proceso del contribuyente, imperativo constitucional *«aplicable a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas»*, conforme con el artículo 29 de la CP. Todo porque, el debido proceso constitucional *«debe irradiar todas las actuaciones administrativas, a fin de garantizar el derecho de defensa y contradicción»*.[32]

Así las cosas, la autoridad tributaria desconoció las reglas de causación previstas en los artículos 104 y 105 del ET -vigentes para la época de los hechos- y apreció indebidamente la operación económica celebrada por la demandante. Lo anterior, afecta la validez de los actos acusados por infracción a la norma superior y falsa motivación.

Las razones expuestas son suficientes para anular los actos acusados, sin que sea necesario abordar los demás reparos de la parte actora. Ante la declaratoria de nulidad, no hay lugar a emitir pronunciamiento acerca de los reproches de la demandada -mantener la tarifa del impuesto fijada en los actos respecto de la glosa debatida-.

Conclusión

4- Por lo razonado en precedencia se establece que, en este caso, conforme con las reglas de causación previstas en los artículos 104 y 105 del ET -vigentes en la época de los hechos- los pagos efectuados por la actora eran deducibles en el año 2013, con independencia de que se facturaran en el año siguiente (2014).

En consecuencia, la Sala modificará la sentencia apelada. En su lugar, anulará totalmente los actos acusados y, a título de restablecimiento del derecho, declarará la firmeza de la declaración privada del impuesto de renta del año 2013. Y, en línea con lo señalado por el tribunal -frente a la pretensión de devolución, por demás no apelada-, se negarán las demás pretensiones de la demanda.

Costas

5- Acorde con la posición actual y mayoritaria de la Sección fijada en la sentencia del 23 de septiembre de 2025 (exp. 28292, CP. Wilson Ramos Girón), con fundamento en los artículos 188 del CPACA y 361 ss. del CGP, se condenará en costas -agencias en derecho- en esta instancia a la parte demandada, en la medida en que se modifica la providencia apelada y hubo una parte vencida en el proceso. Así, se fijarán como agencias en derecho en esta instancia el equivalente a un smlmv al momento de la ejecutoria de la providencia. Por lo tanto, se ordenará al tribunal tramitar el respectivo incidente de liquidación de la condena en costas, conforme con las reglas consagradas en el artículo 366 del CGP.

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

[31] Sobre el tema, en sentencia del 18 de marzo de 2021 (exp. 23743, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello), la Sección señaló que *«no era procedente que la Administración pretendiera enmendar esa irregularidad en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración [...], porque ya se había producido el vicio de nulidad en la actuación anterior -Liquidación oficial-.»*

[32] Sentencia del 15 de noviembre de 2018 (exp. 22008, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto), reiterada en sentencias del 08 de agosto de 2019 (exp. 21875, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez), del 17 de febrero de 2022 y del 03 de noviembre de 2022 (exps. 24878 y 26000, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto), del 20 de junio de 2024, 09 de abril de 2025 y 04 de septiembre de 2025 (exps. 28361, 28735 y 29782, CP. Wilson Ramos Girón)

FALLA

1. **Modificar** la sentencia apelada. En su lugar, se dispone:

Primero: Anular los actos administrativos demandados. A título de restablecimiento del derecho declarar la firmeza de la declaración del impuesto de renta presentada por Falabella de Colombia SA, por el año gravable 2013.

Segundo: Negar las demás pretensiones de la demanda.

2. Condenar en costas a la parte demandada en esta instancia. En consecuencia, ordenar al tribunal tramitar el respectivo incidente, conforme con lo expuesto en la parte motiva de esta sentencia.

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

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

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Salva voto parcial

(Firmado electrónicamente)
CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

(Firmado electrónicamente)
JUAN DE DIOS BRAVO GONZÁLEZ
Conjuez

La validez e integridad pueden comprobarse acudiendo a la siguiente dirección electrónica:
https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/evalidador