



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERA PONENTE: CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

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

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2020-00207-01 (29693)
Demandante: Diageo Colombia S.A.
Demandada: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN

Temas: Impuesto sobre la renta y complementarios. 2015. Deducción de gastos de publicidad de productos importados. Reembolso. Facturación. Contrato de mandato. Contratos de colaboración empresarial. Certificado de Revisor Fiscal. Carga de la prueba. Sanción por inexactitud.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación¹ interpuesto por Diageo Colombia S.A. (en adelante “Diageo”, “la sociedad”, o “el demandante”), en contra de la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca - Sección Cuarta – Subsección B del 8 de noviembre de 2024. A través de esta sentencia se resolvió:

“PRIMERO: NEGAR las pretensiones de la demanda presentada Diageo Colombia S.A. en contra de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, de acuerdo con las consideraciones de la providencia.

SEGUNDO: Por no haberse causado, no se condena en costas”.

ANTECEDENTES

Actuación Administrativa

Diageo es una empresa dedicada a la importación, exportación, distribución, suministro, fabricación por cuenta propia o mediante contrato con terceros y venta al por mayor o al detal de productos². El 22 de abril de 2016 presentó la declaración del impuesto de renta por el periodo **2015**. En esta declaración se determinó un saldo a pagar de **\$5.725.499.000**.

La DIAN, mediante Auto No. 312382016001265 del 28 de octubre de 2016, ordenó la apertura de una investigación en relación con el impuesto de renta del año 2015. En el marco de esta investigación Diageo acreditó la autorización con la que contó para el periodo gravable para deducir los gastos de publicidad (Resolución 003422 del 27 de abril de 2015). El 15 de febrero de 2018 la Sociedad corrigió la declaración del impuesto de renta de 2015, incrementando el saldo a pagar a un valor de **\$6.173.034.000**.

Posteriormente, el 22 de marzo de 2018, la DIAN profirió el Requerimiento Especial (“RE”) 312382018000037 a través del cual objetó la modificación de la declaración de renta realizada por la Sociedad. Diageo presentó la respuesta correspondiente al RE el 22 de marzo de 2018.

¹ Samai Tribunal, Índices 53 y 55. Samai CE, índice 23.

² Los productos que se importan, exportan, distribuyen, suministran, fabrican y vender por Diageo al por mayor o al detal son los siguientes: (i) bebidas alcohólicas y no alcohólicas; productos alimenticios, especialmente enlatados, quesos, embutidos, pasabocas y aquellos que son propios de los delicatessen; (ii) cigarrillos, boquillas, encendedores, picadores y artículos para fumadores en general; (iii) abrelatas, destapadores, descorchadores, y en general todos aquellos, que se usen en bar; y (iv) sombreros, chaquetas, camisetas, llaveros y demás productos relacionados y complementarios que se destinen para fines promocionales.



El 14 de diciembre del mismo año, la DIAN procedió a notificar la Liquidación Oficial de Revisión ("LOR") 312412018000104 del 12 de diciembre mediante la cual modifico la declaración de renta conforme a los siguientes motivos:

- a. **Operaciones realizadas con el tercero Altipal S.A ("Altipal"):** No se observa el soporte del gasto por mercado y publicidad por valor de **\$782.857.102**.
- b. **Operaciones realizadas con el tercero Dialsa S.A.S ("Dialsa"):** No se observa el soporte del gasto por mercadeo y publicidad por valor de **\$2.872.591.852**.

Conforme a lo anterior, se desconoció el gasto por publicidad solicitado fiscalmente por las sumas de \$782.857.102 con el tercero Altipal S.A. y de \$2.872.591.852 con el tercero Dialsa S.A.S., para un total de **\$3.655.449.000**. Adicionalmente, se impuso una sanción por inexactitud por valor de **\$913.862.000**.

El 13 de febrero de 2019 Diageo interpuso Recurso de Reconsideración en contra de la LOR, arguyendo: **(i)** que la LOR carece de fundamento fáctico, pues considera que la Sociedad pudo acreditar los reembolsos de gastos de mercadeo y publicidad efectuados a Altipal y Dialsa, demostrando la realidad económica y contable de la operación, **(ii)** adujo que la DIAN erró al exigir una factura como único soporte de la operación, pues los terceros (Altipal y Dialsa) no estaban obligadas a expedirla por concepto de reembolsos, en donde las cuentas de cobro constituyen soporte contable reconocido para acreditar dichas operaciones y **(iii)** cuestionó la conclusión de la DIAN según la cual los gastos de publicidad declarados superaban el porcentaje máximo deducible autorizado para el respectivo período gravable, de conformidad con el artículo 88-1 del Estatuto Tributario.

Mediante Resolución No. 992232019000185 del 6 de diciembre de 2019, la DIAN resolvió el recurso de reconsideración con fundamento en las siguientes razones: **(i)** sostuvo que las cuentas de cobro aportadas por la sociedad no acreditan los reembolsos realizados por concepto de publicidad, pues no precisan el concepto pagado ni la causación de la operación, y tampoco establecen las circunstancias de tiempo, modo y lugar en que se efectuaron, a lo que agregó que los registros contables de Altipal y Dialsa no evidencian la relación de dichos pagos y que Diageo no aportó la certificación del revisor fiscal de los terceros en la que debía constar la cuantía y el concepto del gasto; **(ii)** adujo, asimismo, que los servicios prestados y los bienes vendidos por Altipal y Dialsa debían facturarse, y que el artículo 771-2 ET establece una tarifa legal probatoria para los gastos que se detraen en la depuración del impuesto sobre la renta; y **(iii)** concluyó que, al no acreditarse la materialidad de las erogaciones, Diageo obtuvo un mayor beneficio por gastos de publicidad frente al porcentaje autorizado, por lo que confirmó la sanción por inexactitud.

Con ocasión de lo anterior, Diageo interpuso el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho el 1 de julio de 2020 en contra de: **(i)** la LOR No. 312412018000104 del 12 de diciembre de 2018 por medio de la cual se modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2015; y **(ii)** la Resolución No. 992232019000185 del 06 de diciembre de 2019 a través de la cual se confirmó el contenido de la LOR.

DEMANDA Y CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

Pretensiones de la demanda y normas violadas

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), el **demandante** presentó las siguientes pretensiones



"A TÍTULO DE NULIDAD. [...] que, como consecuencia de estar plenamente probada la ilegalidad de los Actos Administrativos demandados, se sirva de declarar la Nulidad Absoluta de: (i) la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412018000104 del 12 de diciembre de 2018 proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional De Impuestos de Grandes Contribuyentes, por medio de la cual se modificó la declaración privada del impuesto sobre la renta del año gravable 2015 de la Compañía; y (ii) la Resolución No. 992232019000185 del 06 de diciembre de 2019 proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, por medio de la cual se resolvió el Recurso de Reconsideración interpuesto por la Compañía en contra de la Liquidación Oficial de Revisión.

En caso de 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 pagar correspondiente a la Compañía.

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 Diageo correspondiente al periodo gravable 2015 se encuentra en firme.

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 discutido, solicito respetuosamente que como Restablecimiento del Derecho se sirva determinar y liquidar el impuesto sobre la renta para el año gravable 2015 a cargo de Diageo, de conformidad con los presupuestos debidamente acreditados en el presente caso"(Negrilla y subrayado por fuera del texto original).

Para lo anterior, indicó como normas vulneradas el artículo 228 de la Constitución Política; los artículos 615, 617, 618, 647, 743, 745, 752, 771-2 y 777 del Estatuto Tributario; los artículos 40 y 42 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo; los artículos 164, 165, 167 y 176 del Código General del Proceso; los artículos 48, 51, 53 y 55 del Código de Comercio; los artículos 56, 123 y 124 del Decreto 2649 de 1993; el artículo 264 de la Ley 223 de 1995 y el párrafo del artículo 20 del Decreto 4048 de 2008.

Sobre el concepto de violación formulado en la demanda y en el escrito de oposición presentado en la contestación de la demanda.

La **demandante** sustentó sus pretensiones en los conceptos de violación que se exponen a continuación. A su turno, la **demandada** ejerció el derecho de contradicción en los siguientes términos:

Primer cargo: De la procedencia de la deducción por reembolso de gastos de mercadeo y publicidad - artículo 3 del decreto 1514 de 1998 (\$1.827.724.000). Violación del artículo 228 de la Constitución Política; los artículos 615, 617, 618, 743, 745, 752, 771-2 y 777 del Estatuto Tributario; los artículos 40 y 42 del CPACA; los artículos 164, 165, 167 y 176 del Código General del Proceso (CGP); los artículos 48, 51, 53 y 55 del Código de Comercio (C.Co.); los artículos 56, 123 y 124 del Decreto 2649 de 1993; el artículo 3 del Decreto 1514 de 1998; el artículo 264 de la Ley 223 de 1995 y el párrafo del artículo 20 del Decreto 4048 de 2008.

El **demandante** sostuvo que los actos administrativos incurrieron en falsa motivación y en infracción de las normas en que debían fundarse, al desconocer que las expensas relacionadas con Altipal y Dialsa no correspondieron a una contraprestación económica por la prestación de servicios. Su real naturaleza corresponde al reembolso de gastos de mercadeo y publicidad en que dichas sociedades incurrieron frente a terceros, como condición para distribuir los productos de Diageo. La operación fue acreditada con cartas y cuentas de cobro³,

³³ Anexos 8 y 9 de la reforma de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho. Samai CE, índice 2.



contratos de distribución y colaboración empresarial⁴ y los certificados del revisor fiscal⁵.

Con base en ello, cuestionó que, dada la naturaleza de la expensa (reembolso) la DIAN exigiera la factura como único soporte, pues el artículo 771-2 E.T. admite otros documentos cuando no existe obligación de facturar. Así, tratándose de **reembolsos**, el soporte idóneo es la cuenta de cobro conforme al artículo 3 del Decreto 1514 de 1998⁶, sin que los terceros (Altipal y Dialsa) estuvieran obligados a facturar (artículo 615 ET⁷). Tal documento constituye prueba contable reconocida (en los términos del Código de Comercio, el Decreto 2649 de 1993 y la propia doctrina oficial de la DIAN).

Finalmente, censuró que la Administración fundara el rechazo en las respuestas que Altipal y Dialsa rindieron a los requerimientos de información en que se les preguntó si habían *"prestado y facturado servicios de publicidad"* a Diageo. A juicio del **demandante**, la pregunta indujo a error, pues partió de la asunción de que estas prestaban directamente tales servicios cuando, en realidad, eran meras distribuidoras y no agencias de publicidad, de modo que sus respuestas no deben ser tenidas en cuenta para sustentar el rechazo (artículo 752 ET⁸).

2. La DIAN se opuso a la totalidad de las pretensiones. Sostuvo que el artículo 771-2 ET consagra una tarifa legal probatoria para la procedencia de costos y deducciones, de modo que la factura o el documento equivalente son el medio idóneo. Precisó que Altipal y Dialsa, en su calidad de grandes contribuyentes del régimen común, estaban obligadas a emitir una factura. Finalmente, señaló que los servicios de publicidad, cualquiera sea su denominación, deben ser facturados por su prestador.

Añadió que, aun aceptando que se tratara de reembolsos, las pruebas aportadas resultan insuficientes: las cartas y cuentas de cobro no identifican el concepto de publicidad ni la fecha de causación, y no acreditan las circunstancias de tiempo, modo y lugar de las operaciones; los certificados de revisor fiscal no se acompañaron de soportes que los respaldaran (según el artículo 777 ET); y, tratándose de un mandato, el artículo 1.6.1.4.3 del Decreto 1625 de 2016 exige que sea el mandatario quien certifique al mandante la cuantía y el concepto de la operación; certificación que nunca se aportó, pues las obrantes en el expediente fueron suscritas por el revisor fiscal de la propia demandante. Destacó, además, que los acuerdos de colaboración empresarial (suscritos el 3 y el 31 de agosto de 2015) son posteriores a las cuentas de cobro que dicen sustentar, cuyos sellos de recibido datan de meses anteriores, y que los contratos de distribución tienen por objeto el suministro y venta de productos, esto es, operaciones generadoras de ingresos y no de gastos.

Frente a la censura sobre las respuestas de terceros, adujo que el artículo 752 ET no fue vulnerado, pues en ejercicio de sus facultades de fiscalización (artículos 684 y 750 ET) la DIAN puede valerse de informaciones de terceros como prueba indiciaria para verificar la exactitud de lo declarado, sin que el artículo 771-2 ET limite su facultad comprobatoria. En este caso, Altipal manifestó no haber facturado

⁴ Expediente Administrativo, folios 1768 a 1776.

⁵ Expediente Administrativo, folios 184 a 186 y folios 189 a 192.

⁶ **Artículo 3 del Decreto 1514 de 1998:** "Para efectos de soportar los respectivos costos, deducciones o impuestos descontables, o devoluciones a que tengan derecho el mandante, el mandatario deberá expedir al mandante una certificación donde se consigne la cuantía y concepto de estos, la cual debe ser avalada por contador público o revisor fiscal, según las disposiciones legales vigentes sobre la materia".

⁷ **Artículo 615 del Estatuto tributario:** "ara efectos tributarios, todas las personas o entidades que tengan la calidad de comerciantes, ejerzan profesiones liberales o presten servicios inherentes a éstas, o enajenen bienes producto de la actividad agrícola o ganadera, deberán expedir factura o documento equivalente, y conservar copia de la misma por cada una de las operaciones que realicen, independientemente de su calidad de contribuyentes o no contribuyentes de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales".

⁸ **Artículo 752 del Estatuto Tributario:** "La prueba testimonial no es admisible para demostrar hechos que de acuerdo con normas generales o especiales no sean susceptibles de probarse por dicho medio, ni para establecer situaciones que por su naturaleza suponen la existencia de documentos o registros escritos, salvo que en este último caso y en las circunstancias en que otras disposiciones lo permitan exista un indicio escrito".



servicios de publicidad a Diageo en 2015 y Dialsa reportó únicamente \$570.916.238 de los \$3.443.508.090 declarados, sin que ninguna aludiera a los alegados reembolsos.

Sostuvo asimismo que no hubo falsa motivación ni indebida valoración probatoria, pues los documentos fueron examinados y controvertidos motivadamente en la liquidación oficial y en la resolución del recurso (artículos 742 y 743 ET); que no se desconoció el principio de sustancia sobre forma, ya que la prevalencia del derecho sustancial no permite reconocer gastos carentes de prueba idónea; y que las normas contables invocadas (Código de Comercio y Decreto 2649 de 1993) ceden ante el artículo 771-2 ET, por ser norma especial en materia tributaria.

Segundo cargo: Del exceso en la imputación de deducciones por concepto de gastos de mercadeo y publicidad.

1. El **demandante** sostuvo que los actos administrativos incurrieron en falsa motivación al afirmar que la Sociedad habría solicitado un mayor gasto de mercadeo y publicidad frente al porcentaje autorizado. Precisó que el artículo 88-1 ET⁹ fija un límite a la deducción que la Compañía no excedió, de modo que la conclusión sobre un supuesto exceso carece de sustento probatorio.

2. La **DIAN** precisó que el rechazo no obedeció a la superación de tope alguno, sino a la falencia probatoria de los gastos. Recordó que, notificado el requerimiento especial, la carga de la prueba recae en el contribuyente (artículos 167 del CGP y 1757 del Código Civil).

Tercer cargo: De la sanción por inexactitud y la diferencia de criterios

1. El **demandante** solicitó el levantamiento de la sanción por inexactitud, al no haberse configurado el hecho sancionable. Sostuvo que la información declarada fue veraz, completa y correctamente registrada, sin que la DIAN acreditara que los datos fueran falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, conductas que el artículo 647 ET enuncia de manera taxativa como generadoras de la sanción. Precisó que el menor saldo a pagar no derivó de una inexactitud, sino del rechazo de la deducción discutida, cuya procedencia quedó demostrada en los cargos anteriores, de modo que, acreditada esta, desaparece el presupuesto para la configuración de la sanción.

De manera subsidiaria, en caso de que se considere procedente el desconocimiento de la deducción, invocó la diferencia de criterios como causal eximente, conforme al parágrafo 2° del artículo 647 ET. Adujo que la controversia no versó sobre la veracidad de los hechos y cifras declarados sino sobre la interpretación del derecho aplicable, concretamente sobre el alcance de los artículos 771-2, 742 y 743 ET en cuanto al documento idóneo para soportar la deducción y a la valoración de los medios de prueba aportados.

2. La **DIAN** defendió la legalidad de la sanción impuesta con fundamento en el artículo 647 ET, vigente para el año gravable 2015, al haberse incluido en el renglón de gastos operacionales de ventas datos equivocados y desfigurados, correspondientes a erogaciones inexistentes o a las que no se tenía derecho, de lo cual se derivó un menor impuesto y un saldo a pagar indebido. Finalmente, solicitó la condena en costas y agencias en derecho a favor de la entidad.

⁹ **Artículo 88-1 del Estatuto Tributario:** "No se aceptarán como deducción los gastos y costos en publicidad, promoción y propaganda de productos importados que correspondan a renglones calificados de contrabando masivo por el Gobierno Nacional, cuando dichos gastos superen el quince por ciento (15%) de las ventas de los respectivos productos importados legalmente, en el año gravable correspondiente [...]".



SENTENCIA APELADA Y RECURSO DE APELACIÓN INTERPUESTO POR LA PARTE DEMANDANTE

En sentencia de primera instancia¹⁰, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca - Sección Cuarta – Subsección B, negó la totalidad de las pretensiones de la demanda presentada por Diageo, y no condenó en costas. A su turno, la parte **demandante** formuló recurso de apelación que consta de trece (13) cargos. Los motivos del fallo de primera instancia impugnado, y los argumentos presentados por la Sociedad serán abordados a continuación, de manera individual o unificada cuando corresponda, por identidad temática.

Primer cargo: Régimen probatorio de los costos y deducciones. Reembolso de costos y gastos.

1. Conforme a lo señalado en los artículos 771-2, 615, 617 y 618 ET, y con apoyo de la sentencia C-733 de 2003¹¹, el **Tribunal** sostuvo en la sentencia de primera instancia que la exigencia en la emisión de una factura o documento equivalente no es un mero formalismo prescindible, sino que corresponde a un prerequisite para la configuración del derecho sustancial del contribuyente para incorporar la deducción en su declaración de renta. Justifica su posición con los siguientes puntos: *(i)* la factura es fuente de información para el control y la lucha contra la evasión por parte de la DIAN; *(ii)* la libertad probatoria en materia tributaria no es absoluta y *(iii)* el derecho a registrar el costo asociado a la operación no nace de la ocurrencia de la simple transacción, sino de haberla ejecutado en cumplimiento de las formalidades legales (*i.e.* factura o documento equivalente). Concluye que el artículo 771-2 ET¹² no limita la facultad de la DIAN, pues acreditada la inexistencia de la operación, el rechazo procede aun cuando subsistan soportes formales.

2. **Diageo** sostiene que el Tribunal en su sentencia de primera instancia reconoció que, en virtud de los artículos 617, 618 y 771-2 ET, las facturas y cuentas de cobro (expedidas en debida forma) se erigen como medios de prueba idóneos para demostrar la realización de costos, gastos e impuestos descontables, y le reprocha no haber aplicado esta premisa a los documentos aportados al expediente. Alega que las facturas y cuentas de cobro emitidas por Altipal y Dialsa cumplieron los requisitos de los artículos 617 y 618 ET. Por tal razón, el *a quo* desconoció por medio del fallo de primera instancia el efecto jurídico que la Ley les atribuye, por lo que incurrió en una contradicción entre la parte motiva y resolutive de la sentencia, constituyendo una transgresión del principio de correspondencia del artículo 281 del CGP¹³.

Segundo cargo: Sobre la determinación cuantitativa del desconocimiento de la deducción y sobre la calificación jurídica del vínculo contractual entre Diageo y Altipal y Dialsa.

1. El **Tribunal** reconstruye la depuración del gasto: un débito de \$104.901.444.254 en la cuenta 523560 - "*publicidad, propaganda y promoción*", ajustado a \$63.059.578.543 en la declaración de renta. El auxiliar contable registra

¹⁰ Samai Tribunal, índice 50.

¹¹ **Sentencia C – 733 del año 2003:** “En materia impositiva la factura o documento equivalente cumple un papel trascendental, por cuanto constituye valiosa fuente de información para el control de la actividad generadora de renta y para efectos del cobro y recaudo de ciertos impuestos, lo que le permite a la administración evitar o al menos disminuir la evasión y el contrabando, conocer la magnitud de los recursos con que cuenta, proceder a su recaudo y financiar luego los gastos e inversiones necesarias para el cumplimiento de los fines esenciales que le ha trazado el constituyente al Estado. Por ello, es importante que los obligados a expedir facturas lo hagan con las exigencias previstas en la ley, y que los consumidores de bienes y servicios por su parte cumplan con la obligación que les corresponde de exigirla, como un deber de colaboración con la administración para hacer efectivos los principios constitucionales de solidaridad y prevalencia del interés general”.

¹² **Artículo 771-2 del Estatuto Tributario:** “Para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, se requerirá de facturas con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) de los artículos 617 y 618 del Estatuto Tributario”.

¹³ **Artículo 281 del Código General del Proceso:** “La sentencia deberá estar en consonancia con los hechos y las pretensiones aducidos en la demanda y en las demás oportunidades que este código contempla y con las excepciones que aparezcan probadas y hubieren sido alegadas si así lo exige la ley [...] No podrá condenarse al demandado por cantidad superior o por objeto distinto del pretendido en la demanda ni por causa diferente a la invocada en esta”.



operaciones con Altipal por \$8.737.117.729 y con Dialsa por \$9.026.324.906. Aplicado el límite del 16% autorizado mediante Resolución 003422 del 27 de abril de 2015, los valores ascendieron a una suma de \$782.857.102 y \$3.443.509.090. Del cruce de información resultó que Dialsa solo soportó la prestación de servicios de publicidad por un valor de \$570.916.238, con lo cual la glosa se definió en un valor de \$3.655.448.954.

Sobre la calificación del vínculo, advierte que el contrato de distribución tenía por objeto el suministro de productos para reventa por cuenta y riesgo del distribuidor, sin soporte sobre una eventual relación de mandato, y que los acuerdos de colaboración de agosto de 2015 excluyen expresamente la agencia, el mandato y la comisión. No obstante, como la DIAN reconoció en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración la existencia de un mandato sin representación, parte de esa premisa por no ser objeto de discusión y aplica los artículos 2142 del Código Civil, 1264 del Código de Comercio, 29 del Decreto 3050 de 1997 y 3.º del Decreto 1514 de 1998.

2. Diageo no controvierte la cuantificación de la glosa - esto es, el monto rechazado de \$3.655.449.000 - pero sí la fecha en que se configuró el mandato. Sostiene que, con anterioridad a los acuerdos de colaboración de agosto de 2015, existían relaciones contractuales previas entre las partes¹⁴, de cuya parte considerativa se desprende que las distribuidoras ya ejecutaban labores de mercadeo y publicidad de los productos de la Sociedad. De allí se deriva que, entre los años 2013 y 2014 y la suscripción de los acuerdos, existía un contrato de mandato adyacente a cada uno de los contratos de suministro suscritos por Diageo en virtud de los cuales se realizaron actividades de promoción en nombre y cuenta del mandante, siendo el acuerdo de colaboración un instrumento destinado únicamente a facilitar esa labor preexistente. Conforme a lo anterior, considera que la tesis propuesta por el *a quo*, según la cual los gastos incurridos con anterioridad a agosto de 2015 no resultaban deducibles del impuesto sobre la renta del período gravable 2015, carece de sustento.

Tercer cargo: Sobre la certificación expedida por los mandatarios como prueba calificada y sobre la exigibilidad de los requisitos del artículo 777 ET.

1. El Tribunal reconoce que el artículo 3 del Decreto 1514 de 1998 designa a la certificación expedida por el mandatario - avalada por contador público o revisor fiscal, con indicación de cuantía y concepto - como el soporte legalmente admitido para que el mandante registre las erogaciones incurridas por su cuenta en su contabilidad. Sin embargo, sostiene que dicha certificación, por su naturaleza de prueba contable, no escapa a los estándares que la jurisprudencia ha construido sobre el artículo 777 ET; es decir, debe contener *"algún grado de detalle en cuanto a los libros, cuentas o asientos correspondientes a los hechos que pretenden demostrarse, para que la misma pueda tener la eficacia y suficiencia probatoria"*.

El **Tribunal** sustenta su posición en la sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado del 19 de mayo de 2022, Exp: 25323, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, en donde se evaluó un caso similar entre las mismas partes, y en la cual se concluyó que: la certificación del mandatario opera *"sin perjuicio de la facultad que tiene la administración de hacer las comprobaciones pertinentes"*. De allí deriva la regla de decisión: para que el mandante registre fiscalmente el gasto, la certificación debe guardar **correlación y correspondencia con el valor y la existencia de la factura** mediante la cual la mandataria adquirió el servicio por cuenta de aquel, pues ese es el soporte de la operación realizada por orden del contribuyente.

2. Diageo expone los siguientes argumentos:

¹⁴ Contrato de distribución suscrito con el tercero Dialsa S.A.S, el 9 de diciembre de 2013 y con Altipal S.A, el 23 de diciembre de 2014.



a. Desconocimiento del precedente jurisprudencial. Con fundamento en el artículo 7 del CGP, en concordancia con los artículos 10 y 103 del CPACA y la sentencia C-621 de 2015, sostiene que el *a quo* se apartó de la línea jurisprudencial de la Sección Cuarta¹⁵, conforme a las cuales el certificado expedido por el revisor fiscal del mandatario constituye por sí solo el medio probatorio idóneo de los costos y gastos incurridos en ejecución del contrato de mandato. En aplicación de esta línea jurisprudencial, los argumentos invocados por el Tribunal en su sentencia, como fundamento jurisprudencial, parecen aislados¹⁶. Más aún, si se tiene en cuenta que el Tribunal no explicó las razones que fundamentaron su decisión.

b. Infracción del principio de igualdad. Alega que las sentencias 25749 del 26 de mayo de 2022 y 25843 del 13 de abril de 2023 (posteriores a la sentencia 25323 del 19 de mayo de 2022) confirmaron una subregla vigente desde el 2006, según la cual la certificación debe cumplir exclusivamente lo dispuesto en los artículos 29 del Decreto 3050 de 1997 y 3 del Decreto 1514 de 1998, con exclusión de los estándares de la prueba contable del artículo 777 ET. Además, concluye que la situación fáctica y su respectivo tratamiento jurídico recibieron tratamientos disímiles, vulnerando el derecho a la igualdad, a la tutela judicial efectiva y a la seguridad jurídica. Invoca como apoyo la sentencia de unificación de Sala Plena del 8 de mayo de 2018, Exp. 11001-03-15-000-1998-00153-01.

c. Interpretación errada del artículo 3 del Decreto 1514 de 1998. Sostiene que del inciso tercero del artículo se derivan tres (3) requisitos: *(i)* que la prueba consista en un certificado del revisor fiscal o contador público del mandatario, *(ii)* que se indique expresamente el valor de la erogación y *(iii)* que se exponga el concepto que originó el pago. Por consiguiente, exigir la identificación de números y fechas de los comprobantes internos y externos, la manifestación de que la contabilidad se lleva conforme a las prescripciones legales o la información sobre el respaldo de las operaciones en tales comprobantes excede el contenido normativo y transgrede los artículos 29 y 230 de la Constitución Política. Sin perjuicio de lo anterior, Diageo señala que los certificados adjuntados por la Sociedad al proceso sí contienen los elementos echados de menos por el Tribunal: *(i) Dialsa del 15 de mayo de 2020:* declara que la sociedad lleva su contabilidad conforme a las prescripciones legales y que las operaciones certificadas están respaldadas en comprobantes internos y externos y *(ii) Altipal del 30 de junio de 2020:* Consigna la sujeción de los libros al Código de Comercio y a las normas de contabilidad e información financiera, el respaldo documental de las operaciones y el cumplimiento del artículo 2 de la Ley 43 de 1990.

d. Falta de aplicación del artículo 264 de la Ley 223 de 1995. Invoca los Conceptos DIAN 9670 de 2001, 38989 de 2001, 55496 de 2014 y 161 de 2016, de los que extrae que el artículo 3 del Decreto 1514 de 1998 configura una excepción a la exigencia de factura prevista en el artículo 771-2 ET, y que la certificación del mandatario sustituye a aquella para efectos de los costos y deducciones del mandante, sin que sea exigible la exhibición de las facturas expedidas a nombre del mandatario. Sostiene que, conforme al citado artículo 264 ET y al artículo 83 de la Constitución Política, las actuaciones realizadas al amparo de conceptos vigentes no pueden ser objetadas por la DIAN, y que el Tribunal pretermitió por completo este fundamento en el análisis de primera instancia.

Cuarto cargo: Sobre la valoración conjunta del acervo probatorio bajo las reglas de la sana crítica y sobre la carga demostrativa del contribuyente

¹⁵ Sentencias 14395 del 23 de enero de 2006 (C.P. Ligia López Díaz), 20070 del 6 de diciembre de 2017 (C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto), 22777 del 18 de junio de 2020 (C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez), 24158 del 24 de septiembre de 2020 y 23559 del 26 de noviembre de 2020 (C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto), 25749 del 26 de mayo de 2022 (C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez) y 25843 del 13 de abril de 2023 (C.P. Wilson Ramos Girón).

¹⁶ Consejo de Estado Sección Cuarta. Sentencia del 19 de mayo de 2022. Rad. interno 25323; CP Stella Jeannette Carvajal Basto.



1. El **Tribunal** señala que las certificaciones no sirven como prueba porque les falta información esencial: no mencionan las facturas de las operaciones, no dicen que la contabilidad se lleve conforme a la ley, no indican si las operaciones están respaldadas por comprobantes internos y externos, no dan los números ni las fechas de esos comprobantes y no explican cómo se contabilizaron los gastos. Observa además que, de las 285 cuentas de cobro de Dialsa por valor de \$1.792.423.688, solo tres (3) son posteriores al acuerdo de colaboración, y que de las 109 de Altipal por \$717.256.122 solo 33 lo son, varias de ellas sin fecha. Tampoco aparece la autorización que el propio acuerdo exigía por escrito para que el pago fuera válido, y hay una diferencia entre lo registrado en la cuenta 523560 - "*publicidad, propaganda y promoción*", y lo que certificaron los revisores fiscales.

Por todo lo anterior, concluye que las pruebas no son suficientes por las siguientes razones: algunos soportes no son del año 2015; otros no nacen del contrato de colaboración; los valores no coinciden con los soportes externos; falta la autorización de Diageo; lo certificado es menor a lo contabilizado; algunas facturas están a nombre de terceros ajenos al negocio; y no se puede seguir el rastro de que los gastos fueran de publicidad. Recuerda, con apoyo en el artículo 167 del CGP, que como la DIAN hizo una comprobación especial del gasto, era la empresa quien debía desvirtuar esos hallazgos. Por eso rechaza también los cargos sobre indebida interpretación de las normas y sobre violación del debido proceso, la defensa, la buena fe y la confianza legítima.

2. **Diageo** formula dos reproches:

- a. **Pretermisión de la valoración probatoria.** Denuncia la inaplicación de los artículos 164, 165, 167 y 176 del CGP, 742 a 745 del ET y 40, 42 y 187 del CPACA. Sostiene que las certificaciones aportadas al proceso son conducentes, pertinentes y útiles porque acreditan la cuantía, procedencia y existencia de las deducciones, y son los documentos que el ordenamiento considera idóneos. Agrega que las cuentas de cobro y facturas adjuntas evidencian erogaciones por exhibición de avisos, activaciones de marca y organización de eventos, y permiten identificar el valor y concepto de cada expensa, pese a que las normas del mandato no exigen al mandante soportar el gasto con las facturas del mandatario.
- b. **Desconocimiento de los hechos realmente acaecidos.** Frente a la temporalidad de los soportes, el demandante menciona que de la parte considerativa de los acuerdos de colaboración se desprende que las distribuidoras ya ejecutaban labores de mercadeo y publicidad con anterioridad a su suscripción, de modo que entre 2013-2014 y la firma de los acuerdos de colaboración en agosto de 2015 existía un contrato de mandato adyacente a los contratos de suministro, en virtud del cual Altipal y Dialsa actuaban en nombre y por cuenta del mandante; siendo el acuerdo de colaboración un instrumento destinado únicamente a facilitar esa labor preexistente. Frente a la naturaleza publicitaria, examina las cuentas que el Tribunal citó como ejemplo (CAL1967 con concepto "plan persuasión", CAL1965 con "dinámica" y "Buchanan's gratis", y BO796 con "descuento evento") y sostiene que todas aluden a estrategias de mercadeo por el sentido natural y obvio de las palabras. Concluye que la sentencia se cimentó sobre hechos no configurados y que la DIAN incurrió en falsa motivación. Frente a la naturaleza publicitaria, examina las cuentas que el Tribunal citó como ejemplo (CAL1967 con concepto "plan persuasión", CAL1965 con "dinámica" y "Buchanan's gratis", y BO796 con "descuento evento") y sostiene que todas aluden a estrategias de mercadeo por el sentido natural y obvio de las palabras. Concluye que la sentencia se cimentó sobre hechos no configurados y que la DIAN incurrió en falsa motivación.



Quinto cargo: Sobre la sanción por inexactitud y la diferencia de criterios.

1. Con apoyo en la sentencia de la Sección Cuarta del 2 de agosto de 2017, expediente 20701, C.P. Jorge Octavio Ramírez, el **Tribunal** distingue entre la errónea interpretación (atribuir a la norma un sentido que no le corresponde) y la indebida interpretación (aplicarla a un supuesto no previsto en su hipótesis fáctica), y precisa que la exoneración por diferencia de criterio exige que la redacción de la norma admita varias lecturas razonables, por lo que se descarta cuando la disposición es clara o la interpretación resulta forzada. Concluye que, aunque la suma solicitada como deducción es real, resulta improcedente por indebida interpretación, en la medida en que el artículo 107 ET es claro al señalar los requisitos de las expensas necesarias, y que la sociedad solicitó gastos sobre los que no probó su derecho, siendo los costos y deducciones de interpretación restrictiva. No condena en costas por no obrar prueba de las erogaciones que las integran, conforme al numeral 8 del artículo 365 del CGP.

2. Diageo formula los siguientes reproches:

(i) **Ausencia de hecho sancionable.** Sostiene que el *a quo* dedujo la sanción del solo hecho de no prosperar la nulidad. Demostrada la procedencia de las deducciones, no subsiste hecho sancionable, máxime cuando la información declarada fue veraz, correcta y completa.

(ii) **Diferencia de criterios.** Subsidiariamente, invoca la causal eximente del artículo 647 del ET. Con apoyo en la sentencia del 11 de junio de 2020, expediente 21640, expone que el error de derecho consiste en una equivocada comprensión de los elementos normativos del tipo infractor, de modo que el contribuyente no advierte estar infringiendo el ordenamiento. Sostiene que la divergencia recayó sobre cuál es el soporte del gasto del mandante conforme al artículo 3.º del Decreto 1514 de 1998, interpretado al amparo de la doctrina oficial de la DIAN y de la jurisprudencia del Consejo de Estado.

Otros argumentos presentados en la apelación

a. Tutela judicial efectiva. Con fundamento en los artículos 187 del CPACA y 281 del CGP, el apelante sostiene que la sentencia debía resolver sobre la totalidad de los fundamentos de la demanda y su reforma. Concluye que el *a quo* restringió su decisión a los literales A, B, F, H y L de las consideraciones de la reforma de la demanda, y pretermitió los literales C (falsa motivación por no fundarse en las premisas fácticas acaecidas), D (violación del artículo 752 del ET por probar con respuestas de terceros inducidas), E (prevalencia de la sustancia sobre la forma conforme al artículo 228 de la Constitución y la Circular 175 de 2001, G (indebida aplicación del artículo 615 del ET), I (artículos 48, 51, 53 y 55 del Código de Comercio y Decreto 2649 de 1993 sobre las cuentas de cobro como soporte contable), J (artículo 264 de la Ley 223 de 1995 y párrafo del artículo 20 del Decreto 4048 de 2008), K (falsa motivación sobre el exceso del porcentaje autorizado) y M (diferencia de criterios). Solicita que esta instancia se pronuncie sobre todos ellos.

PRONUNCIAMIENTOS FINALES

El **demandante** y la **demandada** no hicieron uso de esta etapa procesal. El **Ministerio Público** no rindió concepto.

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 proceso¹⁷, de acuerdo con la causal de impedimento contenida en el numeral 2 del artículo 141 del CGP¹⁸. Mediante Auto del 3 de abril de 2025¹⁹ se declaró fundado el impedimento y se le separó del conocimiento del presente proceso.

Problemas jurídicos

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte **demandante**, acorde con el alcance previsto en el artículo 328 del CGP, la Sala debe resolver los problemas que se plantean a continuación. Previamente se precisa que el juez está obligado a fallar todos los puntos propuestos por las partes en la demanda y en la contestación de la demanda (arts. 187 CPACA y 280 CGP); sin embargo, el juez no está obligado a seguir la metodología expositiva de la demanda, por lo que está en total libertad de agrupar cargos que tienen una misma raíz lógica y argumentativa, desarrollados con diferente grado de profundidad en la constitución, la ley, el reglamento y/o los conceptos de la DIAN aducidos por las partes. Por tal razón, la Sala define el alcance del problema planteado en múltiples reproches presentados en la apelación, así:

1. ¿El Tribunal vulneró el derecho a la tutela judicial efectiva del demandante al haber omitido – presuntamente – pronunciarse sobre la totalidad de los motivos de inconformidad enunciados por la sociedad en la demanda y su reforma?
2. ¿Procede el rechazo de los gastos operacionales de ventas por \$3.655.449.000 declarados por Diageo en el impuesto sobre la renta del año gravable 2015? Para resolverlo, la Sala debe determinar: (i) si la certificación expedida por las mandatarias, en los términos del artículo 3.º del Decreto 1514 de 1998 y del artículo 29 del Decreto 3050 de 1997, constituye soporte suficiente de los costos y gastos reembolsados por el mandante; y (ii) si en el marco del contrato de mandato sin representación resulta exigible la factura como soporte del gasto del mandante.
3. ¿Se configuró la sanción por inexactitud de la que trata el artículo 647 del Estatuto Tributario, o medió una diferencia de criterios en la apreciación del derecho aplicable?

Análisis

El recurso de apelación fue interpuesto por la parte **demandante**. En consecuencia, conforme al artículo 328 del CGP - aplicable por remisión del artículo 306 del CPACA -, la competencia de la Sala se circunscribe a los argumentos propuestos por el apelante frente a la sentencia impugnada.

La Sala advierte que esta Corporación examinó una controversia sustancialmente semejante en la sentencia del 19 de mayo de 2022, exp. 25323, en la cual analizó la procedencia de gastos de mercadeo y publicidad ejecutados por Altipal y Dialsa en favor de Diageo, correspondiente a la renta 2011. Si bien la sentencia 25323 de 2022 concluyó que las pruebas allegadas en dicho proceso resultaban insuficientes para acreditar las expensas discutidas, la controversia actual exige valorar autónomamente el material probatorio obrante en este expediente, particularmente los certificados aportados por las mandatarias y el alcance que a estos les han reconocido las sentencias posteriores de esta Sección, sin que ello implique apartarse de las reglas jurídicas fijadas en dicho precedente respecto del alcance

¹⁷ Samai CE, índices 8 a 11.

¹⁸ **Numeral 2 del artículo 141 del Código General del Proceso:** “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”.

¹⁹ Samai CE, índice 15.



del artículo 3 del Decreto 1514 de 1998 y de las facultades de comprobación de la Administración Tributaria.

Sobre el argumento de violación del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva presentado por el demandante

Previo a realizar el análisis del caso concreto, considera la Sala importante pronunciarse de manera separada sobre la alegada vulneración al derecho fundamental a la tutela judicial efectiva expuesto por la Sociedad en el recurso de apelación interpuesto. De manera específica, el demandante señala: “[...] *el a quo reseñó algunos de los problemas jurídicos planeados en la Demanda de Nulidad y Restablecimiento del Derecho, empero solamente resolvió sobre algunos aspectos relativos a ciertos problemas jurídicos que se determinaron como parte del objeto de la litis, lo cual aunado a que fue resuelto en forma errada, pretermitió sustancialmente la evaluación de la discusión normativa y de los medios probatorios allegados junto con la reforma de la Demanda de Nulidad y Restablecimiento del Derecho [...]*”.

Al momento de presentar la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho, con su respectiva reforma, Diageo presentó un total de trece (13) argumentos a ser resueltos por parte del Tribunal en su sentencia de primera instancia. A juicio del demandante, este escogió pronunciarse solo sobre algunas de las cuestiones expuestas en la demanda, limitando – presuntamente – el ejercicio al derecho de defensa, el acceso a la administración de justicia y el principio de congruencia, en adición al principio de tutela judicial efectiva ya mencionado. Para ello incluye un cuadro donde sintetiza los argumentos de la demanda frente a los temas resueltos por el Tribunal²⁰, señalando que el *a quo* restringió la decisión a los fundamentos de derecho desarrollados en los acápites **A**, **B**, **F**, **H**, y **L** de la demanda y su respectiva reforma. En el mismo sentido, señala que el Tribunal pretermitió la evaluación de los literales **C**, **D**, **E**, **G**, **I**, **J**, **K** y **M**.

La Sala se encuentra en desacuerdo con dicha afirmación. El hecho de que el Tribunal no se haya pronunciado de manera expresa sobre cada uno de los trece (13) cargos formulados en la demanda no quiere decir que, de fondo, no se haya resuelto la situación de fondo del caso objeto de estudio. El concepto de *unidad temática* permite estudiar de manera conjunta multiplicidad de cargos por compartir un mismo razonamiento, o porque el objeto de su presentación tiene la misma finalidad, de manera que el pronunciamiento sobre uno afecta, necesariamente, la suerte de los demás.

En este sentido, se evidencia que la totalidad de los argumentos presentados por el demandante tuvieron la misma finalidad: justificar la deducibilidad de los pagos realizados por parte de Diageo a favor de los terceros Altipal y Dialsa a título de reembolso de costos y gastos por la realización de sus actividades en calidad de distribuidores. El análisis efectuado por el Tribunal buscó resolver esta cuestión, de manera que no se considera se hayan vulnerado los derechos a la tutela judicial efectiva, debido proceso, defensa, buena fe y confianza legítima.

Los cargos identificados por la parte demandante pueden agruparse en tres bloques: **(i)** suficiencia probatoria de los reembolsos, **(ii)** exigibilidad de factura y alcance del artículo 3 del Decreto 1514 de 1998 y **(iii)** sanción por inexactitud.

En particular, los cargos relacionados con los artículos 615, 752 y 771-2 del Estatuto Tributario, el artículo 264 de la Ley 223 de 1995, la prevalencia de la sustancia sobre la forma, la naturaleza de las cuentas de cobro y la discusión relativa a la diferencia de criterios, se encuentran necesariamente comprendidos en la controversia principal relativa a la procedencia de la deducción y a la suficiencia probatoria de los documentos aportados por la sociedad y no constituyen controversias autónomas desligadas del objeto principal del litigio, sino argumentos encaminados

²⁰ Recurso de apelación, página 6. Samai Tribunal, folio 53.



a sustentar la procedencia de la deducción o la improcedencia de la sanción. Por ello, podían ser válidamente resueltos de manera integrada dentro del análisis principal sin afectar el debido proceso ni el deber de congruencia.

El hecho de que el Tribunal no hubiera dedicado un acápite independiente a cada uno de esos argumentos no implica, por sí mismo, una vulneración a la tutela judicial efectiva. Por lo anterior, se considera que el cargo no prospera ya que el Tribunal en su análisis tuvo en cuenta todos los argumentos presentados por la demandante.

Sobre el caso particular y el rechazo de los gastos operacionales de ventas por \$3.655.449.000 declarados por Diageo en el impuesto sobre la renta del año gravable 2015

Para el desarrollo de su actividad comercial, Diageo suscribió con Dialsa y Altipal contratos de distribución en los años 2013 y acuerdos de colaboración empresarial en 2015. En los primeros se reguló el suministro y comercialización de los productos de Diageo por parte de las distribuidoras^{21 22}; en los segundos se establecieron mecanismos de cooperación comercial y promoción de marca, contemplándose la realización de actividades de mercadeo y publicidad asociadas a dichos productos^{23 24}.

Aunque el clausulado de los acuerdos de distribución y de los acuerdos de colaboración empresarial excluían expresamente la configuración de relaciones de agencia, mandato o comisión, la DIAN, al resolver el recurso de reconsideración, concluyó que las operaciones correspondían a un mandato sin representación, en virtud del cual Altipal y Dialsa actuaban como mandatarias y podían incurrir en gastos de publicidad por cuenta de Diageo, para luego obtener el correspondiente reembolso.

Esa calificación realizada por la Administración constituye el supuesto jurídico del cual parte la presente controversia y no fue objeto de discusión por las partes. Por consiguiente, la Sala no examinará si materialmente existió o no un contrato de mandato, sino únicamente si las pruebas aportadas acreditan los reembolsos de gastos cuya deducción se solicita en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2015.

En efecto, tal como lo advirtió el Tribunal en la sentencia de primera instancia, la discusión objeto de litigio no versa sobre la existencia del contrato de mandato, sino sobre la suficiencia probatoria de las erogaciones cuyo reembolso se reclama, como bien puede observarse en la Resolución que resuelve el recurso de reconsideración (resolución 992232019000185 del 6 de diciembre de 2019²⁵), cuando la DIAN afirma: “[...] solo hasta esta etapa puede la administración tributaria determinar que dentro del acuerdo de colaboración, y de lo dicho por el recurrente en su escrito, se tiene que las partes acordaron un mandato sin representación, por medio del cual tanto ALTIPAL como DIALSA en calidad de mandatarios, incurrirían en gastos de publicidad, los cuales debían ser reembolsados a su mandante (i.e. DIAGEO)”.

Por lo anterior, el análisis que realizará la Sala a continuación estará limitado, exclusivamente, a valorar si las pruebas que reposan en el expediente son suficientes para acreditar que los pagos reconocidos por Diageo a favor de Altipal y Dialsa cumplen con los requisitos exigidos por la norma fiscal para ser considerados como reembolso de gastos de publicidad y, en consecuencia, si constituyen operaciones deducibles en el impuesto de renta del año 2015.

²¹ Expediente Administrativo, folios 1743 a 1764.

²² Expediente Administrativo, folios 1778 a 1800.

²³ Expediente Administrativo, folios 1768 a 1771.

²⁴ Expediente Administrativo, folios 1773 a 1776.

²⁵ Expediente Administrativo, folio 1806 a 1822.



Caso concreto

La discusión se origina con la emisión de una serie de requerimientos de información por parte de la Administración de Impuestos a terceros con los cuales Diageo llevó a cabo operaciones en el 2015. Dentro de estos terceros se encontró Altipal y Dialsa. Los requerimientos ordinarios²⁶ realizaron la siguiente solicitud de información:

“Documentación de las transacciones comerciales realizadas con DIAGEO COLOMBIA S.A. con el NIT. 830.006.051-4 correspondientes al año 2015, debidamente certificada y firmada por Revisor Fiscal.

- *Copia del contrato de distribución y/o oferta comercial suscrito con ustedes para el año 2015.*
- *Certificación Firmada por Revisor Fiscal de las transacciones realizadas con la sociedad DIAGEO COLOMBIA S.A. con el NIT. 830.006.051-4, para el año gravable 2015.*
- *Relación detallada de las ventas realizadas en el año 2015 a la sociedad DIAGEO COLOMBIA S.A. con el NIT. 830.006.051- 4, indicando, Número de factura o documento equivalente que soportó la transacción, fecha de la factura o documento equivalente, valor de la mercancía, valor IVA Valor otros impuestos (Informar cuales impuestos), valor descuento, valor retenciones, valor total factura, la anterior información debe ser enviada en forma Magnética en CD”.*

Como resultado de los requerimientos de información formulados por la DIAN a Altipal y Dialsa, dichas sociedades informaron las operaciones realizadas con Diageo durante el año gravable 2015. Mientras Altipal²⁷ manifestó que no había facturado servicios de publicidad a la demandante, Dialsa²⁸ reportó la prestación de este tipo de servicios. A partir de esa información, la Administración cuestionó la procedencia de los gastos registrados por Diageo y requirió la acreditación documental de las operaciones que daban lugar a los reembolsos reclamados fiscalmente²⁹.

En respuesta al requerimiento especial³⁰, Diageo aportó los documentos equivalentes y cuentas de cobro emitidos por Altipal y Dialsa respecto de los gastos de mercadeo y publicidad que afirmaba haber reembolsado, así como las certificaciones expedidas por los revisores fiscales de ambas sociedades^{31 32}, en las que se hicieron constar los valores reconocidos por concepto de reembolso, correspondientes a \$782.857.102³³ para Altipal y \$2.872.591.852³⁴ para Dialsa.

Posteriormente, al interponer el recurso de reconsideración³⁵, la sociedad complementó el material probatorio allegando los contratos de distribución^{36 37} y los acuerdos de colaboración empresarial suscritos con ambas distribuidoras^{38 39}, con el propósito de explicar el marco contractual en el cual se habrían efectuado las actividades de promoción y publicidad objeto de reembolso.

Finalmente, con la demanda⁴⁰ se reiteraron los anteriores documentos y se incorporaron nuevamente las certificaciones de los revisores fiscales de Altipal⁴¹ y

²⁶ Expediente Administrativo, folios 334 y 337, respectivamente.

²⁷ Expediente Administrativo, folio 346 y siguientes.

²⁸ Expediente Administrativo, folio 359 y siguientes.

²⁹ En el expediente administrativo; Recurso de Reconsideración; folios 1401 a 1449. El demandante señala expresamente que las cuentas de cobro emitidas por parte de Altipal y Dialsa fueron registradas en el rubro “publicidad” cuando debían de haber sido registradas en otro concepto (otra cuenta. En ningún momento señala en cuál cuenta debió de haberse hecho el registro de las operaciones. 1050.

³⁰ Expediente Administrativo, folio 1024 a 1050.

³¹ Expediente Administrativo, folio 1338 a 1341.

³² Expediente Administrativo, folio 1342.

³³ Expediente Administrativo, folios 1061 a 1224.

³⁴ Expediente Administrativo, folio 1225 a 1336.

³⁵ Expediente Administrativo, folio 1449.

³⁶ Expediente Administrativo, folio 342 a 366.

³⁷ Expediente Administrativo, folio 378 a 400.

³⁸ Expediente Administrativo, folio 367 a 372.

³⁹ Expediente Administrativo, folio 373 a 377.

⁴⁰ Samai Tribunal, índice 06.

⁴¹ Anexo 6 de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho; Samai Tribunal, índice 06.



Dialsa⁴², junto con las cuentas de cobro⁴³ ⁴⁴, documentos equivalentes y demás soportes que, en criterio de la demandante, acreditaban la realidad de los gastos de mercadeo y publicidad ejecutados por cuenta de Diageo durante el año gravable 2015.

Partiendo del material probatorio aportado por las partes en las diferentes instancias y en particular las certificaciones aportadas por los revisores fiscales de las sociedades, considera la Sala que se encuentran probados los reembolsos de gastos de publicidad realizados por Diageo a favor de Altipal y Dialsa, en específico frente a los certificados de revisor fiscal de Altipal y Dialsa. Los argumentos que soportan esta conclusión son los siguientes:

El artículo 3 del Decreto 1514 de 1998 dispone: “[...] **Para efectos de soportar los respectivos costos, deducciones o impuestos descontables, o devoluciones a que tengan derecho el mandante, el mandatario deberá expedir al mandante una certificación donde se consigne la cuantía y concepto de estos, la cual debe ser avalada por contador público o revisor fiscal, según las disposiciones legales vigentes sobre la materia. [...] En el caso de devoluciones se adjuntará además una copia del contrato de mandato [...] El mandatario deberá conservar por el término señalado en el Estatuto Tributario, las facturas y demás documentos comerciales que soporten las operaciones que realizó por orden del mandante.**” (Subraya fuera del texto original).

La Sala precisa que la certificación prevista en el artículo 3 del Decreto 1514 de 1998 no excluye las facultades de fiscalización y comprobación de la DIAN. En consecuencia, la Administración conserva la potestad de verificar la realidad y correspondencia de las operaciones reportadas. Sin embargo, cuando el debate recae sobre gastos ejecutados por un mandatario por cuenta del mandante, dicha certificación constituye el soporte especialmente previsto por el ordenamiento para acreditar la cuantía y concepto de las erogaciones trasladadas al mandante, razón por la cual los cuestionamientos formulados por la Administración deben ser de entidad suficiente para desvirtuar su contenido.

De otro lado, la norma es expresa en indicar que los soportes externos de la operación - “*facturas y demás documentos comerciales que soportan las operaciones que realizó por orden del mandante*” - deben ser conservados por el mandatario, no por el mandante. Por tanto, en el marco de un reembolso derivado de un contrato de mandato - aspecto que no está en discusión-, si la DIAN quiere verificar el soporte externo de la operación, debe solicitar tales documentos al mandatario y no al mandante. De esta exigencia se extrae, además, la lógica obvia que el mandante no está en la obligación de conservar en sus archivos los soportes referidos, por lo que resulta suficiente la certificación emitida por el revisor fiscal. Menos aún que pueda exigirse soportar la expensa que originó el reembolso con facturas.

Sobre el particular, con la presentación de la demanda, la demandante adjuntó los certificados firmados por revisor fiscal tanto de Altipal como de Dialsa, que disponen:

⁴² Anexo 7 de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho; Samai Tribunal, índice 06.

⁴³ Anexo 8 de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho; Samai Tribunal, índice 06.

⁴⁴ Anexo 9 de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho; Samai Tribunal, índice 06.



a. Certificado de revisor fiscal de Altipal:

CERTIFICA

- 1. Que la empresa **ALTIPAL S.A.S. NIT. 800.186.960-6**, lleva sus libros de contabilidad con sujeción a las normas contenidas en el Código de Comercio y de conformidad con las Normas de Contabilidad y de Información Financiera aceptadas en Colombia.
- 2. Que en los libros oficiales de ALTIPAL S.A.S., se refleja la situación financiera de la compañía durante los años gravables 2014 y 2015. En atención a lo establecido en el Decreto 0019 del 10 de enero de 2012, ALTIPAL S.A.S no registró sus libros de contabilidad ante la Cámara de Comercio.
- 3. Que las operaciones que aquí se certifican están respaldadas por comprobantes internos y externos de la sociedad, y reflejan la situación financiera de ALTIPAL S.A.S., los cuales fueron debida y suficientemente revisados por la suscrita.
- 4. Que en los comprobantes de contabilidad que respaldan las operaciones de la sociedad, consta que ALTIPAL S.A.S., percibió ingresos del proveedor DIAGEO COLOMBIA S.A., reembolsos por concepto de gastos de mercado y publicidad de sus productos que realizó ALTIPAL S.A.S., a favor de DIAGEO COLOMBIA S.A., por un valor de SETECIENTOS OCHENTA Y DOS MILLONES OCHOCIENTOS CINCUENTA Y SIETE MIL CIENTO DOS PESOS (\$782.857.102).
- 5. Que a diciembre 31 de 2015, el valor de SETECIENTOS OCHENTA Y DOS MILLONES OCHOCIENTOS CINCUENTA Y SIETE MIL CIENTO DOS PESOS (\$782.857.102), había sido pagado por DIAGEO COLOMBIA S.A., a ALTIPAL S.A.S., como reembolso de gastos por cuenta de terceros.
- 6. Que en cumplimiento del artículo 2° de la Ley 43 de 1990, mi firma como Revisor Fiscal en las certificaciones se fundamenta en los libros de contabilidad de la sociedad, los cuales fueron puestos a disposición del suscritos, para la revisión y comprobación respectiva, junto con los soportes pertinentes, los cuales constan en el anexo 1 del presente Certificado de Revisor Fiscal.

b. Certificado de revisor fiscal de Dialsa:

CERTIFICO QUE:

- 1. Que la sociedad **DIALSA S.A.S.**, con NIT. **900.058.852-3**, lleva su contabilidad de acuerdo con las prescripciones legales.
- 2. Que los libros contables se encuentran debidamente registrados en la Cámara de Comercio de la ciudad de Medellín.
- 3. Que las operaciones que aquí se certifican están respaldadas por comprobantes internos y externos de la sociedad, y reflejan la situación financiera de **DIALSA S.A.S.**, los cuales fueron debida y suficientemente revisados por el suscrito.

Que de conformidad con los comprobantes de contabilidad que respaldan las operaciones de la sociedad, registrados en el Libro Mayor y Balance, consta que:

- A. De la relación de gastos que **DIAGEO COLOMBIA S.A** registra por **NOVENTA MILLONES CIENTO MIL PESOS M.L (\$90.100.000)**, fueron registrados en la contabilidad de **DIALSA S.A.S** en la cuenta de Reembolso de gastos por cuenta de terceros.
- B. El saldo crédito de la Cuenta Reembolso de gastos por cuenta de terceros y efectuados por la sociedad **DIAGEO COLOMBIA S.A.** identificada con NIT 900.058.852 - 3, por el periodo fiscal 2015 fue de **UN MIL OCHOCIENTOS NOVENTA Y DOS MILLONES VEINTI OCHO MIL OCHOCIENTOS OCHENTA Y DOS PESOS M.L (\$1.892.028.882.00)**.
- C. **DIALSA S.A.S.** recibió de **DIAGEO COLOMBIA S.A.**, pagos por concepto de reembolso de gastos de por cuenta de terceros, Por valor de **CIENTO SESENTA Y DOS MILLONES OCHOCIENTOS VEINTICUATRO MIL PESOS (\$162.824.000.00)**.
- D. **DIALSA S.A.S.** recibió de **DIAGEO COLOMBIA S.A.**, Notas crédito por concepto de Descuento por volumen en compras de **UN MIL DOSCIENTOS NOVENTA Y OCHO MILLONES QUINIENTOS CINCUENTA Y CINCO MIL DOSCIENTOS OCHO PESOS M.L (\$1.298.555.208.00)**.

El total recibido por parte de **DIAGEO COLOMBIA S.A.** de acuerdo con los cuatro puntos anteriores se destinaron al reembolso por actividades comerciales por **DIALSA S.A.S** en el año 2015, por un total de **TRES MIL CUATROCIENTOS CUARENTA Y TRES MILLONES QUINIENTOS OCHO MIL NOVENTA PESOS M.L. (\$3.443.508.090.00)**.

De los dos (2) documentos antes referenciados puede extraerse que: *(i)* las certificaciones de revisor fiscal están fundamentadas en soportes externos e internos de las sociedades, *(ii)* que se certifica que dentro del periodo gravable 2015 las sociedades percibieron pagos por parte de Diageo a título de reembolso de gastos y *(iii)* que los pagos realizados correspondieron a **\$782.857.102** a favor de Altipal y **\$2.872.591.852** a favor de Dialsa⁴⁵. Con ello, la Sala estima satisfecha la

⁴⁵ **Liquidación Oficial de Revisión; Expediente Administrativo, folio 1384.** La glosa correspondiente a Dialsa no equivale a la totalidad de lo registrado por el contribuyente en su contabilidad (\$3.443.508.090), sino a la diferencia resultante del cruce de información. Requerida la distribuidora por parte de la DIAN, esta reconoció haber prestado a Diageo servicios de publicidad por \$570.916.238 durante el año gravable 2015. La DIAN aceptó esa suma como soportada y rechazó la restante, de modo que la glosa quedó fijada en \$2.872.591.852 (\$3.443.508.090 – \$570.916.238). Así lo consignó expresamente la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412018000104 del 12 de diciembre de 2018.



carga probatoria exigida por la norma tributaria para probar el reembolso de costos y gastos por concepto de publicidad presentado por Diageo en el año 2015, sin que en estos casos se requiera tener factura en la contabilidad de DIAGEO para su deducibilidad. La factura que soporta la expensa está en poder del mandatario. Por tanto, si la DIAN quería verificar la existencia de soporte, tal gestión debió hacerla solicitando la documentación directamente al mandatario. No es admisible rechazar el costo o deducción en cabeza del mandante, exigiendo requisitos (las facturas soportes) que por norma no están en su poder.

Ahora bien, no pasa por alto la Sala que el Tribunal, en la sentencia apelada, cuestionó la aptitud probatoria de las certificaciones a partir de una serie de hallazgos: **(i)** la existencia de cuentas de cobro anteriores a la suscripción de los acuerdos de colaboración de agosto de 2015, **(ii)** la falta de coincidencia entre los valores certificados y los soportes externos, **(iii)** la ausencia de la autorización escrita que el propio acuerdo exigía y **(iv)** la presencia de facturas a nombre de terceros.

No obstante, tales reparos no desvirtúan la procedencia de la deducción en cabeza del mandante, por los pagos realizados a título de reembolso por las siguientes razones:

En primer lugar, en cuanto a la temporalidad, el Tribunal observó que existían cuentas de cobro emitidas antes de los acuerdos de colaboración empresarial de agosto de 2015. Para la Sala, ese hecho, por sí solo, no demuestra la inexistencia del gasto ni del reembolso que Diageo efectuó con posterioridad. Los propios acuerdos dan cuenta de relaciones comerciales previas entre las partes, lo que basta para explicar que existieran actividades promocionales anteriores a 2015. Ello no supone que la Sala se pronuncie sobre la configuración o existencia de un eventual mandato antes de dichos acuerdos.

En el mismo sentido, tampoco desvirtúa la eficacia probatoria de las certificaciones de las mandatarias el reparo según el cual algunos soportes tendrían fechas de vigencias distintas al año gravable 2015. Esos documentos operan como antecedente o contexto de la relación de mandato, no como el soporte directo de la erogación imputada a 2015, que se acredita con la certificación del revisor fiscal sobre los valores efectivamente reembolsados (\$782.857.102 y \$2.872.591.852). Por ello, la diferencia de fechas de algunos anexos no compromete la correspondencia entre los reembolsos certificados y la vigencia fiscal objeto de la glosa.

En segundo lugar, respecto de la ausencia de autorizaciones individuales previstas en los acuerdos de colaboración, advierte la Sala que dicho elemento no desvirtúa, por sí mismo, la existencia de los gastos efectivamente ejecutados ni el pago de los reembolsos posteriormente certificados por los revisores fiscales de las mandatarias. En efecto, en los acuerdos se señala expresamente que se podrán unir esfuerzos para desarrollar actividades de mercadeo que benefician a las partes. Adicionalmente, la ausencia de dichas autorizaciones podría generar efectos en el ámbito de las relaciones contractuales entre las partes, pero no constituye una prueba suficiente de la inexistencia de los gastos ni de los reembolsos efectivamente certificados por los revisores fiscales.

Tercero, en relación con las diferencias de cuantía advertidas por el Tribunal, la Sala encuentra que las mismas no permiten concluir que los reembolsos certificados sean inexistentes. Tales diferencias corresponden a inconsistencias parciales en algunos soportes individuales, mas no a una contradicción capaz de desvirtuar la certificación expedida por los revisores fiscales respecto de los valores efectivamente reembolsados por Diageo (\$782.857.102 y \$2.872.591.852).



Finalmente, observa la Sala que la interpretación acogida por el Tribunal conduce a exigir al mandante requisitos probatorios adicionales a aquellos expresamente establecidos por el régimen fiscal aplicable a los contratos de mandato (artículo 1.6.1.4.9 del Decreto 1625 de 2016), pretendiendo aplicar sobre estas certificaciones exigencias que la norma establece para los certificados de revisor fiscal (artículo 777 ET). Omite el Tribunal, entonces, considerar que en el caso de los contratos de mandato existe una norma especial que debe aplicarse con preponderancia sobre las de carácter general - esto es, el artículo 777 ET -, y, por ende, no pueden trasladarse los requisitos de un certificado (el de revisor fiscal) a otro (el del mandatario). A cada uno deben aplicarse los requisitos desarrollados tanto en la norma como en la jurisprudencia, sin confundirlos ni trasladar los de uno a otro, en desmedro de la seguridad jurídica del contribuyente.

Por lo anterior, es oportuno señalar que en varios pronunciamientos esta Sección ha precisado que la certificación prevista en los artículos 29 del Decreto 3050 de 1997 y 3 del Decreto 1514 de 1998 constituye el instrumento diseñado específicamente por el legislador para trasladar al mandante la información relativa a los costos y gastos ejecutados por el mandatario. Así, como ya se dijo, someter dicha certificación a exigencias adicionales no contempladas en esas disposiciones implica imponer cargas probatorias distintas a las previstas por el régimen especial aplicable a esta figura negocial.

Al respecto, la tesis según la cual la certificación del mandatario debe satisfacer, además, los estándares de detalle propios de la prueba contable del artículo 777 del Estatuto Tributario, no se acompasa con la jurisprudencia vigente de esta Sección. En efecto, en las sentencias del 26 de mayo de 2022 (exp. 25749) y del 13 de abril de 2023 (exp. 25843), la Sala reiteró que, para soportar los costos, deducciones o impuestos descontables del mandante, basta con la certificación prevista en los artículos 29 del Decreto 3050 de 1997 y 3 del Decreto 1514 de 1998 - en la que se consigne la cuantía y el concepto de las erogaciones, avalada por contador público o revisor fiscal -, sin que resulte procedente exigir requisitos adicionales no contemplados en dichas disposiciones⁴⁶.

En consecuencia, una vez acreditada la procedencia de las erogaciones objeto de discusión con el material probatorio aportado dentro del expediente, resultan procedentes los cargos del apelante en el sentido de reconocer la deducibilidad de las erogaciones cuestionadas.

Sobre la sanción por inexactitud

El artículo 647 del Estatuto Tributario sanciona la inclusión de datos falsos, equivocados, incompletos o desfigurados que originen un menor impuesto o un mayor saldo a favor.

En el presente asunto, la sanción impuesta por la DIAN tuvo como fundamento exclusivo el desconocimiento de los gastos de mercadeo y publicidad declarados por la demandante. Como quedó expuesto en esta providencia, la Sala concluye que tales erogaciones sí se encuentran soportadas mediante los certificados expedidos por los revisores fiscales de las mandatarias y demás elementos probatorios obrantes en el expediente.

⁴⁶ Esta comprensión, por lo demás, coincide con la expuesta en la aclaración de voto del Consejero Milton Chaves García a la sentencia del 19 de mayo de 2022 (exp. 25323). Exigir del contribuyente cargas probatorias no previstas en la norma especial que rige el mandato desconocería el principio de legalidad y quebrantaría el derecho a la igualdad frente a contribuyentes en idéntica situación fáctica. Sobre el particular señaló: *“el artículo 3 del Decreto 1514 de 1998, al exigir del mandatario una certificación donde se consigne la cuantía y el concepto de los costos, deducciones o impuestos descontables, o devoluciones a que tenga derecho el mandante, avalada por contador público o revisor fiscal; no requiere asimilarlo a una prueba contable con los requisitos del artículo 777 del Estatuto Tributario [...] Basta el cumplimiento de lo indicado en dicha disposición para que se tenga acreditado la procedencia del costos, deducción o impuesto descontable [...]”*.



En consecuencia, desaparece el presupuesto fáctico que sustentó la sanción por inexactitud impuesta por la Administración, razón por la cual procede su levantamiento.

Dado que la Sala concluye que los gastos eran fiscalmente procedentes, resulta innecesario estudiar el cargo subsidiario relacionado con la existencia de una diferencia de criterios en la interpretación del ordenamiento aplicable.

Por consiguiente, la nulidad de los actos administrativos comprende también la sanción por inexactitud liquidada por la Administración.

Costas

De conformidad con las reglas previstas en el numeral 3 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 Judicatura⁴⁷, al revocarse la sentencia apelada y prosperar las pretensiones de la demanda, la parte demandada resulta vencida en ambas instancias. En consecuencia, se le condenará en costas en primera y segunda instancia, y en agencias en derecho en ambas instancias en la suma de un (1) salario mínimo legal mensual vigente cada una.²

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. REVOCAR la sentencia del 8 de noviembre de 2024 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca - Sección Cuarta – Subsección B. En su lugar, **ANULAR** los actos administrativos demandados y **RECONOCER** a título de restablecimiento del derecho que la declaración del impuesto de renta del año 2015 se encuentra en firme.

2. CONDENAR en costas y agencias en derecho en primera y segunda instancia al **demandado**, conforme a lo señalado en la parte considerativa de esta providencia.

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>

⁴⁷ “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”.