



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

**CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN**

**Bogotá D.C., veinticinco (25) de abril de dos mil veinticuatro (2024)**

**Referencia:** Nulidad y restablecimiento del derecho  
**Radicación:** 25000-23-37-000-2015-01545-01 (26636)  
**Demandante:** Drummond Ltd  
**Demandada:** DIAN

**Temas:** Renta 2010. Procedencia de gastos. Reiteración jurisprudencial.

**SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación<sup>1</sup> interpuesto por la demandante contra la sentencia del 24 de octubre de 2019, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que resolvió<sup>2</sup>:

Primero. Declárase la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión 312412014000043, del 07 de mayo de 2014 y de la Resolución 004880, del 27 de mayo de 2015, por medio de las cuales se determinó oficialmente a la sociedad Drummond LTD, el impuesto sobre la renta del año gravable 2010, de conformidad con lo señalado en la parte motiva de esta providencia.

Se advierte que la declaratoria anterior procede respecto de la reliquidación de la sanción por inexactitud en aplicación del principio de favorabilidad, de conformidad con las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

Segundo: A título de restablecimiento del derecho declárase que la sanción por inexactitud fijada en los actos administrativos corresponde a la que resultó de la liquidación realizada en la motiva de la presente providencia.

Tercero: En lo demás, niéganse las pretensiones de la demanda.

**ANTECEDENTES**

**Actuación administrativa**

Mediante la Liquidación Oficial de Revisión 312412014000043, del 07 de mayo de 2014<sup>3</sup>, la demandada modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2010, presentada por la actora, para desconocer parte de los gastos operacionales por concepto de comisiones por ventas pagadas a una vinculada del exterior por valor de \$147.314.326.000 (Coal Services) e imponer sanción por inexactitud; acto oficial que fue confirmado mediante la Resolución 004880, del 27 de mayo de 2015<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> Samai CE, índice 4, certificado C4BAB1AB2936A92E 47DEB4C811784616 8A64841A53C5A3D3 A0D49EA78AA59ADC (pdf), pp. 1 y 2.

<sup>2</sup> Samai CE, índice 3, certificado FA437D8968A82A1F 1687BF521D85E79D 1086C2598500BADD B27E6B7FCBE48DE1 (pdf), p. 59.

<sup>3</sup> Samai CE, índice 3, certificado BDDE15C284E8FFD1 EE10BD482076B8B0 59B35AC45514FA46 75585964FEE0EC12 (zip), 4 (pdf), pp. 2 a 26.

<sup>4</sup> Samai CE, índice 3, certificado BDDE15C284E8FFD1 EE10BD482076B8B0 59B35AC45514FA46 75585964FEE0EC12 (zip), 5 (pdf), pp. 2 a 51.

## Demanda<sup>5</sup>

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 parte demandante formuló las siguientes pretensiones<sup>6</sup>:

4.1. Solicito que se declare la nulidad de los actos administrativos que identifique a continuación por medio de los cuales la DIAN, resolvió liquidar oficialmente el impuesto sobre la renta a cargo de Drummond por el año 2010. Estos actos determinaron un mayor impuesto a cargo en la suma de ... \$48.613.727.000 e impusieron sanción por inexactitud por valor de ... \$77.781.963.000.

Los actos administrativos cuya nulidad solicito, son los siguientes:

- a. Liquidación Oficial de Revisión del impuesto sobre la renta 312412014000043, del 07 de mayo de 2014, expedida por la ... DIAN (Anexo 3).
- b. Resolución 004880, del 27 de mayo de 2015, expedida por la ... DIAN (Anexo 4), mediante la cual resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Liquidación Oficial de Revisión del impuesto sobre la renta 312412014000043, del 07 de mayo de 2014.

4.2. En especial, y (sic) sin perjuicio de la anulación íntegra de los actos administrativos identificados arriba, solicito que se declare que es nulo el rechazo de la deducción por concepto de comisiones incurridas con el vinculado económico Coal Services Company LDC (en adelante «Coal Services»), por valor de ... (\$147.314.326.000).

4.3. En lo que respecta a la sanción por inexactitud y sin perjuicio de la anulación íntegra de los actos arriba identificados, solicito que se declare que es nula la sanción por inexactitud en relación con el rechazo de la deducción por concepto de comisiones incurridas con Coal Services.

4.4. Solicito que a título de restablecimiento del derecho se declare en firme la liquidación privada del impuesto sobre la renta correspondiente al año 2010 elaborada por Drummond, contenida en la Declaración de Corrección 91000189988479, del 06 de agosto de 2013.

4.5. Solicito que, de resultar vencida la DIAN y puesto que este proceso se adelanta para proteger el interés particular de un contribuyente, sea condenada en las costas que se prueben en este proceso, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 188 del CPACA.

Invocó como vulnerados los artículos 1, 4, 83, 230 y 333 de la Constitución; 107, 121, 260-1, 260-2, 260-3, 647, 742 y 743 del ET (Estatuto Tributario); y 197 de la Ley 1607 de 2012, bajo el siguiente concepto de violación<sup>7</sup>:

*-Consideraciones preliminares.* Partió de señalar que Drummond explora y explota minas de carbón, cuya producción traslada en su totalidad a un vinculado económico del interior, Interocean Coal Services LDC (en lo sucesivo Interocean), quien a su vez revende el mineral a clientes finales no vinculados, sin ningún margen de utilidad. Agregó que esta compañía realiza operaciones de cobertura sobre el precio del carbón, comoquiera que la actora, en su calidad de sucursal del régimen cambiario especial, no puede celebrar contratos de cobertura, por lo que suple esta función al contratar en el exterior tales coberturas con entidades como Barclay Bank, PLS, BNP Paribas, entre otros.

Seguidamente, anotó que las actividades de comercialización y mercadeo fueron encargadas a una entidad vinculada del exterior (Coal Services) a quien Drummond le pagó comisiones por valor de \$147.314.326.000, para promover, mantener y potenciar

<sup>5</sup> La demanda fue reformada en el concepto de violación y en la incorporación de nuevas pruebas, la cual fue admitida por el tribunal en auto del 02 de febrero de 2017; Samai CE, índice 3, certificado 9F4F9318DA717EF1 5DF955B42780F929 27C901E3173DE8F8 186110FCFD02FEEC (pdf), pp. 1 y 2.

<sup>6</sup> Samai CE, índice 3, certificado 9A6373B7D3B37BEB 9FD6AFCC2AE341D9 1EB71D5487AB95F6 27C6B09C4B852FF9 (pdf), pp. 2 y 3.

<sup>7</sup> Samai CE, índice 3, certificado 9A6373B7D3B37BEB 9FD6AFCC2AE341D9 1EB71D5487AB95F6 27C6B09C4B852FF9 (pdf), pp. 8 a 50.

clientes y contratos, responder requerimientos de posventa de clientes finales y coordinar la contratación de buques que transportan el carbón -lo cual se encuentra señalado en el análisis funcional del estudio de precios de transferencia, al igual que en el «peritaje», de una firma de auditoría, consultoría e impuestos-. Asimismo, precisó que las rentas obtenidas por esa compañía eran gravadas en EE. UU.

Los pagos efectuados por comisión en el año 2010 fueron idénticos en términos y condiciones a los realizados en el año 2008, período en que la deducción fue aceptada por la demandada por comprobar el cumplimiento de todos los requisitos exigidos por la normativa fiscal; empero, para el año 2010, con violación del principio de confianza legítima, la demandada la rechazó, pese a que se originaron en la necesidad de adelantar las actividades de comercialización y mercadeo tendientes a ubicar la producción de la actora en clientes finales, actividades que no podía adelantar, ni se le compensaban a otra entidad vinculada o independiente.

En ese orden, aseguró que las comisiones cumplieron con el requisito de causalidad previsto en el artículo 121 del ET, norma especial en materia de comisiones, pues sin la gestión de mercadeo de Coal Services no habría podido efectuar las ventas y, más allá de ello, cumplió también con los requisitos del artículo 107 ídem, pues se comprueba que la expensa era necesaria porque nadie más adelantaría la comercialización de la producción y no hubiera obtenido los ingresos. Además, era proporcional, en tanto estuvo dentro de los límites establecidos en la normativa del Ministerio de Hacienda y, sobre todo, porque acorde con el estudio de precios de transferencia y la prueba pericial aportada se encontraba dentro de precios de mercado.

También censuró las razones que tuvo la autoridad tributaria para rechazar el gasto por comisiones pagadas a Coal Services, porque en su criterio adolecían de sustento probatorio y eran erradas. Indicó que era «falso» que la actora no hubiera mantenido interés económico sobre el carbón luego de su venta a Interocean; que la comisión se haya sufragado posteriormente a la venta del carbón a tal sociedad; que haya sido un gasto voluntario, innecesario para la comercialización, con ausencia de causalidad con la actividad productora de renta; y que la costumbre mercantil invalidara la utilización de esos intermediarios en la cadena de comercialización.

Adujo que en la industria minera era común que el productor asumiera los costos de mercadeo, cuya función es realizada normalmente por un vinculado intragrupo. Además, si el gasto cumplió con el principio de plena competencia no podía ser rechazado por la demandada bajo la consideración de que lo debía asumir Interocean, pues esta no tenía ningún margen de utilidad en la venta al consumidor final, de modo que no podía asumirlo, ni realizaba labor alguna de mercadeo. Expresó que jurídicamente no había limitación en el uso de varios intermediarios en la cadena de comercialización y no era cierto que la costumbre mercantil dispusiera lo contrario. Para el caso, cada entidad tenía sus propias funciones y era compensada, acorde con el régimen de precios de transferencia.

Explicó que Interocean cumplía funciones específicas, que se concretaban en cubrir el riesgo de mercado o las fluctuaciones del precio del mineral, mediante la celebración de contratos de cobertura; propósito para el cual, toma la propiedad del mineral transitoriamente, sin enmarcarse en la definición de consumidor final del artículo 16 de la Ley 1111 de 2006 [que alude a quienes no sean vinculados], ni tampoco podía considerarse como su único cliente.

*-Violación del artículo 121 del ET, por ser norma especial en materia de deducción de comisiones incurridas en el exterior.* Aseveró que la DIAN no aplicó el artículo 121 del ET norma especial y preferente, disposición que estaba regulada por la Resolución 2996 del

22 de marzo de 1976 del Ministerio de Hacienda y Crédito Público [referida la deducibilidad de las comisiones pagadas al exterior], cuya vigencia fue reconocida en la sentencia de esta Sección, del 03 de octubre de 2007 (exp. 15571, CP: Ligia López Díaz); norma que se limita a exigir el requisito de causalidad entre el gasto y la generación de rentas, por lo que estableció un límite cuantitativo que fue respetado.

Sobre ese particular, citó jurisprudencia de esta corporación<sup>8</sup> donde se precisa que el vínculo debe entenderse como la conexidad que existe entre el gasto realizado en cualquier actividad generadora de renta y la productividad de la empresa y, añadió que, no existía mayor nexo causal en un proceso productivo que la relación entre la producción de bienes y su comercialización. Seguidamente, aseguró que las actividades de comercialización y mercadeo de la comisionista habían contribuido en la generación de ingresos de la actora, así:

i) *Las ventas fueron a precios superiores a los de mercado, gracias a que las ventas se hicieron a los clientes y a los precios conseguidos por Coal Services*, pues de lo contrario hubiese tenido que vender a precios «spot». En ese sentido afirmó que mientras el precio del carbón, en términos FOB, en los mercados internacionales, en particular el europeo, estuvo en promedio en USD 77,30 por tonelada métrica (MT)<sup>9</sup>, la actora lo vendió a un precio promedio de USD \$89.48/MT y reconoció fiscalmente ingresos a un precio promedio de USD \$89.56/MT; es decir; USD 12,26 de diferencia por tonelada, lo que multiplicado por el número de toneladas vendidas (21.593.283.58) le significó un mayor ingreso de USD \$264.733.657. En este punto anotó que, Coal Services tenía la experiencia para adelantar las actividades de comercialización, en tanto que ni la actora ni Interocean contaban con el personal especializado para adelantar tales actividades.

Seguidamente, manifestó que su ingreso contable estaba probado con la contabilidad auditada por revisor fiscal y confirmada por una firma de auditoría, por valor de USD \$1.932.263.836 en ventas de 21.593.283.58 M/T en el año 2010, así que el precio promedio fue de USD \$89.48

ii) *Coal Services logró la negociación de 27 nuevos contratos y la consecución de 6 nuevos clientes* De acuerdo con el informe de gestión de la comisionista, en 2010 se consiguió la negociación con seis nuevos consumidores [que identificó], que generaron ingresos adicionales de USD \$103.616.021, correspondientes a 1.004.212 toneladas métricas de carbón, lo que confirma la certificación de Interocean, que fue corroborada con un dictamen pericial de una firma auditora obrante en el proceso.

iii) *Coal Services gestionó nuevos compromisos de venta a consumidores existentes por 28.313.000 M/T*. Señaló que conseguir nuevos clientes y mantener los existentes exige acciones de mercadeo y comercialización. Añadió que la comisionista se responsabilizaba de mantener la relación comercial con los clientes, lo cual incluía actividades posventa. Insistió en que para el año 2010 se generaron 27 nuevos contratos consumidores existentes, lo que permitió la colocación de 15 nuevos contratos de venta en los que se negociaron 28.313.000 MT (los cuales identificó con fecha de contrato y número de toneladas) para ser entregadas en años futuros -lo cual verificó el dictamen pericial de una de las firmas de auditoría-. Si se asumiera vendido al precio promedio de USD \$89.56 representaría ingresos para períodos gravables futuros del orden de USD \$2.535.712.280; es decir, 32.81 veces el valor de la comisión pagada en el 2010. Adicionó que como la actividad extractiva de carbón tiene unos significativos costos fijos, era importante garantizar ingresos futuros con las ventas de carbón, so pena de asumir un

<sup>8</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencias del 04 de marzo de 2010 (exp. 16557, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia) y del 31 de marzo de 2011 (exp. 17150, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).

<sup>9</sup> Cuya metodología explicó.

riesgo significativo, de manera que la comisión era un gasto directamente relacionado con la obtención de ingresos, que se declaran y gravan en el país.

iv) *Otras contribuciones de Coal Servicios a la actividad productora de renta.* Además, la comisionista desarrolló otras actividades que tenían relación causal con la actividad productora de renta, como reprogramar entregas, negociar los contratos de transporte marítimo y coordinar con el puerto de entrega las actividades de descargue. Señaló que cuando había déficits de producción atribuibles a riesgo por mayores lluvias de las pronosticadas y por huelgas, la comisionista renegociaba las entregas, por lo que evitó las multas y la pérdida de ventas. Planteó que si no hubiera contado con la vinculada comisionista y se hubiera contratado un particular, el costo habría podido ser hasta del 5.000% de las ventas, como lo demuestra el estudio de precios de transferencia y confirmó el dictamen pericial de una de las firmas de auditoría. Por esto, señaló que la comisión pagada por USD 77.290.553 era solo una fracción de las contribuciones efectuadas por la comisionista y que generaron USD 1.923.263.836.

*-Violación del artículo 107 del ET, por cuanto las comisiones incurridas con Coal Services cumplen con los requisitos de necesidad y proporcionalidad.* Insistió en que si bien la disposición especial, artículo 121 ET, solo exigía la relación de causalidad, el gasto también era necesario y proporcionado, pues la gestión de la comisionista era indispensable para mantener y aumentar la demanda, lo que se reflejaba en mayores ingresos, los que se percibían de los clientes finales. Reiteró que la participación de Interocean es para la reventa, sin asumir funciones de mercadeo, ni ser quien se beneficie de la gestión de la comisionista.

Respecto del cumplimiento del requisito de necesidad, adujo que en su calidad de productor era el principal interesado en maximizar el ingreso por ventas de carbón -lo que obtenía de la gestión de la comisionista-, como lo confirman los dictámenes periciales de dos firmas de auditoría; expensas que no se le podían atribuir a Interocean por no tener margen y cumplir una función de cobertura y reventa. Respecto de la necesidad del gasto, citó varios pronunciamientos de esta corporación y, en esa línea, señaló que la necesidad se predica de los normalmente acostumbrados en una actividad, lo que corresponde a un punto de contacto con el régimen de precios de transferencia, pues si el gasto es usual será necesario en los términos del artículo 107 del ET, pero si además es acostumbrado, será posible desde la perspectiva de precios de transferencia encontrar transacciones comparables. Agregó que el análisis concluyó que la transacción era comparable con otras prácticas comerciales del mismo sector económico, pues incurrían en el mismo tipo de gasto, que encargaban la función de mercadeo a compañías filiales, lo que confirma otra de las firmas de auditoría.

Alegó que la demandada no señaló por qué el gasto era desproporcionado, tan solo esgrimió de forma abstracta tal argumento sin fundamentarlo en alguna cifra. En todo caso, aclaró que la contribución de las actividades de la comisionista al ingreso de Drummond fue significativa. Expuso que este era uno de los casos en que la ley fijó los límites al establecer que la comisión no podía exceder del 5% de las ventas en términos FOB (Res. 2996 de 1976). Agregó que igualmente tal requisito tenía una íntima relación con el estudio de precios de transferencia, pues el artículo 260-2 *ibidem* establece los métodos cuantitativos aplicables para determinar si el precio de una determinada transacción excedía las proporciones razonables (rango intercuartil). Sobre este particular, citó jurisprudencia de la Sección<sup>10</sup> en la que se ha precisado que la proporcionalidad exige que la expensa guarde una proporción razonable con el ingreso. En el mismo orden, afirmó que la firma auditora que realizó el dictamen pericial no participó en la preparación del estudio de precios de transferencia, pese a lo cual concluyó

<sup>10</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 07 de abril de 2011 (exp. 17314, CP: William Giraldo Giraldo).

que la transacción con la comisionista era comparable con otras operaciones entre compañías independientes y que se encontraba dentro del rango intercuartil (4%).

*-Violación de los artículos 742 y 743 del ET, por cuanto la Administración sustentó el rechazo de la deducción de las comisiones pagadas al exterior en una supuesta costumbre mercantil que no ha sido probada.* Aseveró que la demandada glosó el gasto por cuanto la costumbre comercial no contemplaba esquemas contractuales de comisión, sin probarlo. A tales efectos, manifestó que el artículo 179 del CGP exigía que la costumbre mercantil debía probarse mediante los medios de prueba allí señalados, es decir, con la copia auténtica de dos decisiones judiciales definitivas o mediante certificación de la cámara de comercio correspondiente, o con cinco testimonios de personas que tengan la calidad de comerciantes (art. 6 C de Co). En cambio, el estudio de precios de transferencia y los dictámenes periciales aportados con la demanda demostraban que el esquema de negocios era acostumbrado y, además, una práctica generalizada en la industria minera.

*-Violación del principio de sustancia sobre forma previsto en el artículo 230 de la Constitución.* Afirmó que los actos demandados estaban viciados de falsa motivación en lo concerniente a que Interocean había sido su única cliente, razón por la que las ventas se realizaban sin esfuerzo, lo que significaba que no era necesario contratar las actividades de comercialización y mercadeo. Sobre esto, recapituló las razones que explicaban que dicha compañía no calificaba como única cliente, lo fueron los consumidores finales. Esa compañía hacía parte de la cadena de distribución como revendedora de la producción y no tenía un margen de comercialización, pues de acuerdo con la certificación del auditor externo de esa sociedad sus ingresos en términos FOB en puerto colombiano fueron de USD \$1.933.869.582, los mismos que se comprobaron en dictamen pericial al verificar una a una las transacciones de esa compañía con los consumidores finales y, coincidentemente, ese monto fue el mismo valor declarado por la actora por el período 2010, en el denuncia objeto de revisión.

En definitiva, el dictamen determinó, luego de comparar el ingreso de Interocean con el ingreso de Drummond, que el margen fue de 0.00%, lo que resulta razonable porque no emplea activos fijos, sus actividades de comercialización no son significativas (para eso se creó la comisionista), los riesgos asumidos son mínimos aun cuando existe para tomar los contratos de cobertura y revender la producción; de ahí que fuese la actora como productora, quien debía asumir los costos de la comercialización.

Adicionalmente, indicó que las utilidades de la comisionista tributaron en Estados Unidos a la tarifa del impuesto sobre la renta de ese país, lo que fue soportado por el auditor externo de Coal Services, razón por la cual las transacciones entre las vinculadas del grupo no estaban orientadas a la disminución de la carga tributaria o a su diferimiento.

Así, concluyó que la demandada violó el principio de sustancia sobre forma, pues desconoció la realidad material de las transacciones cuestionadas. Refirió jurisprudencia de esta corporación<sup>11</sup> y de la Corte Constitucional<sup>12</sup> en relación con la aplicación prevalente del derecho sustancial en el sistema tributario.

*-Violación del artículo 260-1 del ET por cuanto los servicios de comercialización y mercadeo existen, refuerzan la posición comercial de Drummond y se enmarcan en operaciones comparables.* Aseveró que el gasto cumplió con el régimen de precios de transferencia, lo que confirma que tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta, así como su necesidad y proporcionalidad. Adujo que bajo los lineamientos de

<sup>11</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 13 de noviembre de 2014 (exp. 17108, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).

<sup>12</sup> Corte Constitucional, sentencia C-792 de 2002, MP: Jaime Córdoba Triviño.

la OCDE, las actividades de la comisionista debían ser remuneradas a precios de mercado, que habría exigido una entidad independiente, lo que garantizaba que los beneficios asignados a una jurisdicción fueran consistentes con la realidad, la contribución de valor y con los riesgos asumidos.

Seguidamente, advirtió que la actora hacía parte de una empresa más compleja con entes legales y actividades en jurisdicciones diferentes a Colombia, cuya matriz era Drummond Company, Inc. En tal contexto, mencionó que las actividades asignadas y desarrolladas en su rol de productor consistían entre otras en explorar, hacer estudios de factibilidad, evaluaciones geológicas, desarrollar infraestructura, explotar, transportar y entregar el carbón a bordo del buque en términos FOB puerto colombiano, mientras que el rol de Interocean era el de hacer operaciones de cobertura y el de Coal Services el de mercadeo. Y añadió que los servicios con la comisionista se sometieron a precios de transferencia, análisis que no controvertió la DIAN.

Seguidamente expuso en detalle los motivos por los que a la luz de precios de transferencia, el gasto cumplía los requisitos para ser deducible, dada la incidencia de este en el artículo 107 del ET:

*a. Toda transacción sujeta al régimen de precios de transferencia debe ser objeto de un análisis funcional, bajo el cual se establecen las actividades y contribuciones de las empresas vinculadas.* Manifestó que antes de determinarse si una operación se pactó a precios de mercado, debía establecerse si tenía existencia cualitativa, es decir, si una entidad independiente habría tenido la necesidad de realizar la misma operación. Puntualizó que el análisis funcional en el estudio de precios de transferencia en cuanto a la comisión pagada a Coal Services no resultó extraña o innecesaria, dado que la comercialización del carbón producido hacía parte de los objetivos del negocio.

Afirmó que los artículos 107 y 121 del ET no son incompatibles con los principios del régimen de precios de transferencia, por el contrario, el análisis funcional es un método mucho más objetivo y técnico para establecer si un gasto tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta, por lo que considerar que un gasto que ha superado el análisis funcional y la prueba del beneficio económico para el perceptor del servicio intragrupo incumple el requisito de causalidad resultaría una contradicción.

*b. Drummond asume el costo de las actividades de comercialización y mercadeo porque es la directamente afectada por cambios en la demanda sobre el mineral.* A partir del estudio de precios de transferencia y varios dictámenes periciales aportados, precisó que Interocean cumplía una función de reventa a los clientes finales y asumía los riesgos por cambio en el precio y que la actora asumía los riesgos por disminuciones en la demanda del carbón, por ello, resultaba comercialmente razonable la contratación de las actividades de comercialización y mercadeo con el fin de mantener y, en lo posible incrementar la demanda y los precios del mineral, además de que declara y grava la totalidad del ingreso en Colombia.

*c. Interocean cumple una función instrumental de cobertura y entrega de carbón que no es compensada mediante un margen de distribución o de ninguna otra manera.* Adujo que los actos demandados no desconocen que el negocio requiere de las actividades de comercialización y mercadeo, pero insisten en que el servicio debe ser asumido por Interocean; empero, el dictamen pericial aportado indicó que no era necesaria la propiedad sobre el mineral, para realizar la función de mercadeo y comercialización.

Argumentó que otra de las experticias aportadas, daba cuenta de que la vendedora en el exterior no registraba ninguna erogación por actividades de mercado dentro de sus costos

e insistió en que tal compañía no obtuvo márgenes de utilidad por lo que no estaba en capacidad de asumir los costos de comercialización, pues su principal función consistía en cubrir el riesgo asociado a la volatilidad del precio del carbón mediante la celebración de contratos de cobertura (swaps o permutas financieras), pues a Drummond, por ser sucursal del régimen cambiario especial, le estaba prohibido reintegrar y reembolsar las divisas producto del cumplimiento de las operaciones de cobertura, conforme al artículo 49 de la Resolución 8 de 2000 y agregó que gracias a tales coberturas Interocean obtuvo ingresos que le trasladó por USD \$18.720.404.

*d. Coal Services desarrolló una actividad de mercadeo y comercialización que agregó valor y mitigó el riesgo asociado a la demanda del carbón.* Expuso que la reglamentación del régimen de precios de transferencia, vigente para la época de los hechos de esta controversia, fue el Decreto 4349 de 2004, norma derogada y reemplazada por el Decreto 3030 de 2013. Sobre esta última disposición, manifestó que incluye las directrices de la OCDE respecto de cuestiones de aplicación específica a los servicios intragrupo e hizo énfasis que mediante jurisprudencia<sup>13</sup> se ha reconocido que tales directrices constituyen un criterio auxiliar de interpretación.

Planteó que para la correcta aplicación del régimen de precios de transferencia en los servicios intragrupo se debía identificar si realmente se prestó el servicio, esto es, si existía necesidad de la entidad que recibe el servicio y si la remuneración a efectos fiscales cumplía el principio de plena competencia. Recalcó que la totalidad de los ingresos de los clientes finales en términos FOB puerto colombiano fue declarado en Colombia, razón por la cual Interocean no obtuvo margen. Señaló que la actividad de comercialización y mercadeo del mineral pudo contratarla con un tercero independiente o desarrollarla internamente, lo que conduce a establecer la necesidad y realidad del servicio prestado por Coal Services, su vinculada económica, la cual satisfizo un interés económico y fue compensado a precios de mercado.

*-Violación de los artículos 260-2 y 260-3 al desconocer el principio de comparabilidad y el método para establecer que la comisión se pactó a valores de mercado.* Explicó que tras establecerse la realidad de la operación y efectuado el test de beneficio en los servicios intragrupo, deben identificarse transacciones comparables para dar aplicación al principio de plena competencia y, por último, era necesario evaluar si la transacción se pactó a valores de mercado, por lo que debía seleccionarse el método más adecuado según lo establecido por el artículo 260-3 del ET, en concordancia con el numeral 1.33 de las directrices de la OCDE.

Manifestó que la demandada no cuestionó las transacciones identificadas como comparables en el estudio de precios de transferencia, por lo que recalcó que era normal y acostumbrado que en el sector de la minería el productor contratara comisionistas del exterior para la comercialización de su producción en condiciones que maximizaran su ingreso. Adujo que en el dictamen pericial aportado se divulgó la identificación de once contratos celebrados entre partes independientes y comparables que permitieron concluir que los precios pactados con la comisionista correspondían a valores de mercado. Al mismo tiempo, indicó que otro de los dictámenes periciales aportados consultó seis compañías seleccionadas como comparables e identificó que estas contrataron con una filial el desarrollo de la función de mercado. Por esta razón, aseveró que la demandada violó la aplicación del principio de comparabilidad, pese a la necesidad de la operación.

Para finalizar, explicó que era necesario realizar el análisis cuantitativo exigido por el régimen de precios de transferencia, esto es, lo previsto en el artículo 260-2 del ET y el capítulo VII de las directrices de la OCDE para los servicios intragrupo, determinándose

<sup>13</sup> Corte Constitucional, sentencia C-690 de 2003, MP: Rodrigo Escobar Gil.

que el método principal es el precio comparable no controlado y que su aplicación en este caso de la contraprestación del 4% pactada como comisión estuvo dentro del rango intercuartil. De esa forma, el dictamen pericial de la firma PwC SLT Ltda. al desarrollar su propio estudio de comparables, junto con el estudio de precios de transferencia soportan que la comisión pagada era consistente con aquellas acordadas en contratos comparables y coincidía con la mediana del precio pactado entre partes independientes por el mismo servicio. En suma, el método del precio comprable no controlado exige que la transacción exista, que haya transacciones comparables y que los precios pactados en dichas transacciones comparables sean estadísticamente cercanos (dentro del rango intercuartil) a los precios que pactarían partes independientes.

*-Violación de los artículos 1, 4 y 83 de la Constitución Política por contravenir el principio de confianza legítima.* Adujo que el gasto por comisiones, rechazado en 2010, había sido aceptado bajo las mismas condiciones en el año gravable 2008, lo que quebrantaba los principios de confianza legítima y respeto a los actos propios. En apoyo de lo cual, citó jurisprudencia<sup>14</sup>, relativa a que las autoridades deben actuar de manera coherente con sus anteriores decisiones<sup>15</sup>, pues el anotado principio era aplicable en el derecho administrativo y derivaba de los principios de seguridad jurídica consagrados en los artículos 1 y 4 de la Constitución. Afirmó que la aceptación efectuada en el período 2008 creó la expectativa legítima de deducirlo en el año 2010 y agregó que tal cambio de criterio no provino de una modificación de la ley. Si bien la demandada excusó la violación en que el citado principio no invalidaba las modificaciones legislativas a las leyes tributarias, esto no fue lo que ocurrió, pues la DIAN no es el legislador; adicionalmente, la resolución que resolvió el recurso de reconsideración fue mucho más «audaz» y con miras a distraer sobre el verdadero debate, señaló que tal gasto también había sido rechazado en la declaración de renta de 2009, de manera que no se vulneraba el principio de confianza legítima.

Agregó que a la luz de la jurisprudencia constitucional<sup>16</sup>, los actos administrativos requerían tres condiciones para que se configurara su ilegalidad por atentar contra el acto propio: (i) una conducta jurídica anterior, relevante y eficaz, (ii) el ejercicio de una facultad o de un derecho subjetivo por la misma autoridad que crea la situación litigiosa y (iii) la identidad del sujeto. También mencionó una providencia<sup>17</sup> de esta corporación en la cual se hizo expresa alusión a la aplicación del principio de confianza legítima y la prohibición constitucional a la Administración de actuar en contra de sus propios actos.

*-Violación del artículo 333 de la Constitución, Drummond es libre de establecer esquemas de comercialización y mercadeo para promover la venta de su producción.* Indicó que la demandada rechazó el gasto por comisiones, porque la comisión debía asumirla la vendedora del mineral en el exterior -Interocean-. No obstante, afirmó que en ejercicio de su derecho constitucional a la libertad de empresa suscribió un contrato con la comisionista -Coal Services-, con el propósito de promover la comercialización y mercadeo de la producción de carbón y maximizar sus ventas. Ratificó que la vendedora del mineral solo cumplía la función de reventa dentro del grupo económico.

Además, citó jurisprudencia<sup>18</sup> en relación con el alcance del derecho a la libertad de empresa y con fundamento en ella concluyó que la autoridad no podía presumir sin prueba que el esquema contractual implementado la perjudicara, pues el contrato satisfizo una necesidad comercial legítima. También mencionó lo establecido por el artículo 1945 del Código Civil respecto de que los pactos accesorios lícitos pueden ser agregados al

<sup>14</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 07 de junio de 2012 (exp. 18347, CP: William Giraldo Giraldo).

<sup>15</sup> Sentencias T-813 de 2006, MP: Marco Gerardo Monroy Cabra y T-472 de 2009, MP: Jorge Iván Palacio Palacio.

<sup>16</sup> Corte Constitucional, T-618 de 2000, MP: Alejandro Martínez Caballero.

<sup>17</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 02 de octubre de 2003 (exp. 13265, CP: Juan Ángel Palacio Hincapié).

<sup>18</sup> Corte Constitucional, sentencia C-792 de 2002, MP: Jaime Córdoba Triviño.

contrato de venta y se rigen por las reglas generales de los contratos. Bajo la misma línea, explicó que la escogencia del esquema contractual de comisión o compraventa al descuento arrojaba el mismo resultado económico, lo que concuerda con el dictamen pericial de una empresa de auditoría. Igualmente, aseguró que había sido probado que Interocean no obtuvo margen, lo cual se derivó del esquema contractual implementado (comisión) para compensar las funciones desarrolladas en el exterior y que lograron mayores ingresos y utilidades.

*-Violación del artículo 647 del ET por imponer la sanción por inexactitud sin que se hayan dado los supuestos para su procedencia. Se opuso a la sanción, dado que no se cumplían los presupuestos para su procedencia porque los hechos informados fueron reales. Asimismo, agregó que la Administración inaplicó el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012, que obligaba a examinar especialmente los principios de legalidad, proporcionalidad, gradualidad e integración normativa para imponer las sanciones. También expuso que la imposición de la sanción por inexactitud exigía un análisis cuidadoso de la conducta del contribuyente para establecer si coincidía con las señaladas en el artículo 647 del ET. Citó cada una de las conductas que contemplaba la disposición tributaria y los casos exceptuados de su aplicación y concluyó que existían «diferencias de criterio» en torno a la interpretación del derecho aplicable.*

Adicionalmente, manifestó que el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012 integraba en una forma sustancial el artículo 647 del ET, por lo que complementaba y modificaba el régimen de la sanción por inexactitud. Citó jurisprudencia<sup>19</sup> sobre el concepto de inexactitud y el alcance de las expresiones de datos falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, las cuales se referían a información contraria a la realidad y a hechos susceptibles de verificación objetiva. Luego, mencionó que la procedencia de la multa requería establecer la inexistencia, falsedad o simulación en la información suministrada, lo que exigía un análisis probatorio por parte de la autoridad y la demostración de los hechos que configuraban la inexactitud según el artículo 29 Constitucional.

En la misma línea, aseveró que el fisco no cuestionó la realidad de los hechos informados ni el registro de información incompleta o alterada, por lo que existió una «diferencia de criterios» que la exoneraría de la multa, para lo cual citó jurisprudencia de esta corporación<sup>20</sup>. Además, porque inicialmente el rechazo de la comisión fue por incumplir el principio de plena competencia, esto es, la inconformidad con el régimen de precios de transferencia; sin embargo, luego varió el argumento de rechazo para sustentarlo en que se inobservaron los requisitos del artículo 107 del ET. Adicionalmente, aseguró que también se corroboraba la diferencia de criterios en que, la comisión discutida fue reconocida en las mismas condiciones e idéntico tercero, en el periodo gravable 2008.

## Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora<sup>21</sup>. Defendió la legalidad de los actos demandados.

En relación con el régimen de precios de transferencia, explicó que a través de la declaración informativa individual y la documentación comprobatoria, los contribuyentes demuestran que sus ingresos, costos, deducciones y activos adquiridos en determinado año gravable, en operaciones celebradas con vinculados económicos o partes relacionadas domiciliados o residentes en el exterior y/o en paraísos fiscales, observan el principio de plena competencia, según el artículo 260-1 del ET, en concordancia con el

<sup>19</sup> Corte Constitucional, sentencia C-571 de 2010, MP: María Victoria Calle Correa.

<sup>20</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 15 de agosto de 1997 (exp. 8400, CP: Delio Gómez Leyva).

<sup>21</sup> Samai CE, índice 3, certificado 3620F99EDF0EF3E9 D70A84FFCD82221A 90206E558E640915 883F4041E89EFDB1 (pdf), pp. 1 a 35.

Decreto Reglamentario 4349 de 2004. Añadió que el principio de plena competencia está previsto en el capítulo 1 de las guías de la OCDE y se basa en que cada una de las compañías del grupo sean independientes.

De la misma manera, puntualizó que lo regulado en el artículo 107 del ET no era incompatible con el artículo 260-1 *ibidem* se complementaban y estaban relacionadas, de modo que si una operación sometida al régimen de precios de transferencia no era proporcional debía ajustarse; si no tenía relación de causalidad debía desconocerse y si no era necesaria no podía ser objeto de ningún beneficio tributario. Señaló que se encontraba demostrado que la demandante vendía el 100% del carbón a su vinculada económica (Interocean), quien de manera independiente realizaba sus propias ventas a los consumidores finales en el exterior y asumía los riesgos de mercado, conforme con el estudio de precios de transferencia, de manera que las comisiones pagadas a la otra vinculada domiciliada en Islas Caimán (Coal Services Company, LDC), por labores de mercadeo, carecían de fundamento porque la actora no vendía a consumidores finales.

Aseguró que la comisionista no agregaba valor a la generación de renta de la demandante, toda vez que, según la documentación comprobatoria de precios de transferencia, la labor de mercadeo era asumida por la vendedora en el exterior y, añadió, que las comisiones se efectuaron sobre el valor facturado por la actora a Interocean.

Frente a la vulneración del artículo 29 de la Constitución y el artículo 711 del ET, por la presunta falta de correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación de revisión<sup>22</sup>, precisó que desde el acto previo se señaló que el gasto era innecesario, porque no se explicaba cómo podía pagar por labor de mercadeo para incrementar las ventas de los consumidores finales, si no les vendía a estos, pues esto no hubiera ocurrido entre partes independientes. Tal fue la razón por la cual se mencionó el artículo 260-1 *ibidem*, luego, en la liquidación oficial se mantuvieron los mismos argumentos relativos a la falta de necesidad y «proporcionalidad» del gasto, sin embargo, se mencionó el 107 ídem.

En la misma línea, anotó que las dos disposiciones mencionadas no eran incompatibles, sino que se encontraban en estrecha relación para el reconocimiento de los beneficios tributarios a los cuales podían aspirar los contribuyentes. Alegó que un gasto innecesario no podía ser reconocido, al margen del estudio de precios de transferencia que de él se haga, conforme al artículo 107 del ET.

Indicó que el principio de confianza legítima protegía las expectativas razonables, ciertas y fundadas de los administrados en relación con la estabilidad o proyección futura de determinadas situaciones jurídicas de carácter particular y concreto, siempre que fueran promovidas, permitidas, propiciadas o toleradas por el propio Estado<sup>23</sup>. Señaló que la Administración podía justificadamente cambiar las decisiones o reglamentos adoptados si advertía que la actuación del particular era contraria al ordenamiento jurídico. Adicionó que, la confianza legítima tampoco amparaba situaciones irregulares o ilegales, puesto que el Estado conservaba la potestad de revisar las actuaciones, al punto de modificarlas y afectar el derecho adquirido de manera irregular. Así, aseguró que no desconoció la mencionada garantía, pues en el proceso de revisión que refirió la actora (renta 2008) no se reconoció la procedencia de esa expensa mediante un acto administrativo ni previo ni definitivo, sino que ello se extrajo de un informe de fiscalización, lo cual no la obligaba; además, se trató de un proceso iniciado en el año 2011, mientras que la renta de este proceso fue presentada el 14 de abril de 2011, por lo que no podía haber confianza legítima, dado que a tal fecha no se había producido la mencionada aceptación.

<sup>22</sup> Cargo no planteado en la reforma a la demanda, la cual la integró en un solo texto.

<sup>23</sup>Valbuena Hernández, Gabriel. La defraudación de la confianza legítima. Aproximación crítica desde la teoría de la responsabilidad del Estado. Universidad Externado de Colombia. Bogotá, Colombia. Pág. 465.

Seguidamente, explicó que no se pretendió establecer la manera en que la actora debía desarrollar su objeto social, sin embargo, aunque los canales, ideas y generación de negocios sean lícitos, estos no pueden ser reconocidos como deducibles sin el cumplimiento de los requisitos, lo cual no significa una afectación al derecho de libertad de empresa. Precisó que el hecho de estar sometida la demandante al régimen de precios de transferencia no impedía el cumplimiento de los requisitos del artículo 107 del ET. Así, en ningún momento desconoció la existencia del acuerdo entre la actora y la comisionista ni el resultado de la gestión realizada, sino que era indispensable la demostración de la relación de causalidad y necesidad de la erogación discutida, lo que no se cumplió.

Citó el artículo 40 del Decreto 2649 de 1993, que determina el alcance de tal concepto y seguidamente anotó que el cumplimiento de los requisitos establecidos en la ley tributaria permitía la deducibilidad de multiplicidad de gastos generados en el desarrollo de las actividades de un ente económico. En línea con ello, se refirió al artículo 107 del ET y a providencias de esta corporación<sup>24</sup> concernientes a los requisitos de la relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad de los gastos. Anotó que acorde con ello, había relación de causalidad, cuando se presentaba una relación causa-efecto con la actividad productora de renta y necesidad cuando se generaban de manera forzosa en la actividad productora de renta. Se opuso a que el gasto por comisión fuera necesario, porque la demandante no realizaba actividades de comercialización, pues la actora vendió la totalidad de su producción a su vinculada en el exterior (Interocean) sin la intervención de la comisionista.

Luego, defendió la procedencia de la sanción por inexactitud por haberse incurrido en el tipo infractor descrito en el artículo 647 *ejusdem* sin que se advirtiera la configuración de la causal exonerativa de la «*diferencia de criterios*», en tanto la glosa se derivó del desconocimiento de las normas aplicables y su imposición no vulneraba los principios de legalidad, lesividad, proporcionalidad e integración normativa.

Finalmente alegó que no era procedente la condena en costas, porque en la controversia se ventilaba un interés público, acorde con el artículo 188 del CPACA. Igualmente se opuso a la totalidad de medios probatorios solicitados o aportados por la actora por ser innecesarias, inconducentes, inútiles, irrelevantes e impertinentes, puesto que atestan asuntos no discutidos en el proceso y por versar la discusión sobre un asunto de puro derecho.

### **Sentencia apelada**

El tribunal declaró la nulidad parcial de los actos demandados, para disminuir la sanción por inexactitud en aplicación del principio de favorabilidad<sup>25</sup>. Puntualizó que el artículo 107 del ET constituye la regla general para las deducciones o gastos, por lo que el objeto, sentido y fin del artículo 121 *ibidem* [deducción de comisiones del exterior] se circunscribe a desarrollar el contenido del último inciso del precitado artículo 107, lo que indicaba que las subsiguientes normas están condicionadas a los requisitos de necesidad y proporcionalidad, aplicados con criterio comercial y las limitaciones allí fijadas. En suma, precisó que las normas analizadas no eran excluyentes sino complementarias.

Tras lo anterior, consideró que, aunque las comisiones favorecieran de manera indirecta o mediata a la actora, no tenían relación de causa-efecto con los ingresos de la actividad

<sup>24</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencias del 25 de septiembre de 1998 (exp. 9018, CP: Delio Gómez Leyva), del 12 de mayo de 2005 (exp. 13614, CP: Héctor J. Romero Díaz), del 13 de octubre de 2005 (exp. 13631, CP: Juan Ángel Palacio Hincapié), del 02 de agosto de 2006 y del 24 de julio de 2008 (exps. 14549 y 16302, CP: Ligia López Díaz), del 12 de diciembre de 2007 (exp. 15856, CP: María Inés Ortiz Barbosa), del 01 de octubre de 2009 (exp. 16286, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas) y del 04 de marzo de 2010 (exp. 16557, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia).

<sup>25</sup>Samai CE, índice 3, certificado FA437D8968A82A1F 1687BF521D85E79D 1086C2598500BADD B27E6B7FCBE48DE1 (pdf), pp. 1 a 60.

en Colombia y carecían de necesidad, pues la demandante vendía la totalidad del carbón a Interocean, de manera que la actividad de consecución de clientes de Coal Services no favorecían a la demandante, sino a Interocean, quien lo revendía a los clientes finales obtenidos por la comisionista. Al hilo de esto, descartó la argumentación en el sentido de ser esta última compañía una intermediaria en la cadena de valor, puesto que ocurrían dos negocios jurídicos autónomos, el primero, la venta en firme y con la inherente transmisión de riesgos de la actora a la vendedora del carbón y, el segundo, las ventas de esta última por su cuenta y riesgo a clientes finales.

También indicó que en el contrato de distribución internacional, una de las partes -distribuidor- se obligaba a adquirir de otra -proveedor- bienes y servicios para comercializarlos de manera duradera y estable, de modo que el primero asumía la comercialización en el país de destino. Señaló que si Interocean no fuera vinculada de la actora, no sería razonable que esta última hubiera asumido la comisión de un tercero, para que este revendiera el carbón. Si bien las certificaciones daban cuenta de que la compañía en el exterior no obtuvo margen de utilidad en la reventa del carbón, no por ello procedía la deducibilidad de la expensa. Si la comisionista no lograba clientes, Interocean era quien mantenía la titularidad sobre el carbón y sufría los efectos de no venderlo, de manera que la expensa era causal y necesaria para esta y no para la demandante. Seguidamente precisó que no había lugar a estudiar la proporcionalidad, porque ante el incumplimiento de cualquiera de los requisitos del artículo 107 del ET no era procedente la deducción.

En lo atinente a la vulneración de los artículos 742 y 743 del ET, por no aportar la Administración prueba de la costumbre mercantil, determinó que la autoridad no sustentó en eso el rechazo de las comisiones, sino en la carencia de relación de causalidad y necesidad con la actividad generadora de renta, circunstancia que operaba al margen de la acreditación de la costumbre mercantil. Frente a la falsa motivación de las decisiones por el análisis insuficiente del esquema de negocios de la demandante, señaló que se reconoció el contrato, el resultado en ventas por la gestión de la comisionista y los acuerdos en pro de la estrategia de negocio, pero no se acreditaron los requisitos del artículo 107 ídem. Agregó que, si bien la actora es libre de organizar empresa y hacer acuerdos, no puede quebrantar la preceptiva tributaria, pues si un pacto privado contraría los fines fiscales no resultaba oponible a la Administración (art. 533 del ET).

En lo concerniente a la existencia de los servicios de comercialización, operaciones comparables y pacto a valores de mercado, expuso que los servicios pagados por concepto de comisión eran reales y el precio fue pactado a valores de mercado, sin embargo, la demandante no vendió directamente a los consumidores finales. Adicionalmente señaló que la demandante se limitó a demostrar que las comisiones estaban a precios de mercado, mas no la necesidad de que la actora las pagara, ni que esto fuera la práctica generalizada en el sector minero, incluso entre independientes.

Descartó la vulneración de los principios de buena fe y confianza legítima, puesto que las investigaciones abarcaban períodos individuales e independientes, además de que la Administración podía corregir su postura en un tema y no constituía una directriz vinculante para la decisión la determinada en otro proceso administrativo. De la misma manera, refirió que, si bien no se cuestionó la declaración de renta del año gravable 2008, sí se adelantó una investigación respecto de la declaración de renta del año 2009, por el que cursaba otro proceso similar en sede jurisdiccional en primera instancia.

Respecto de la sanción por inexactitud, sostuvo que el rechazo de los gastos se derivó de la inobservancia de los requisitos de causalidad y necesidad de los artículos 121 y 107 *ibidem*, dado que la labor de la comisionista solo favorecía a la sociedad matriz [se refiere a Interocean] y no a la actora, lo que generó un menor impuesto a cargo, sin que se

evidenciara una diferencia de criterios por corresponder a un desconocimiento de las normas tributarias. Sin embargo, procedía disminuir la sanción, en aplicación del principio de favorabilidad (art. 287 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 647 del ET).

## Recurso de apelación

La demandante apeló la decisión del *a quo*<sup>26</sup>. Preliminarmente, adujo que la conclusión del tribunal acerca de que la comisionista propendió por la consecución de ventas para Interocean, que no para Drummond, provino del inadecuado trámite probatorio efectuado en primera instancia, por pretermitirse la contradicción de las pruebas mediante su decreto como pericias, lo que contrarió el artículo 220 del CPACA que determina la contradicción de las experticias mediante la convocatoria de los peritos a la audiencia de pruebas; diligencia de la que solo se puede prescindir en asuntos de puro derecho, según lo señala el artículo 179 ídem, lo que no correspondía al caso controvertido<sup>27</sup>.

Expresó que el tribunal partió por reconocer que los pagos de las comisiones le favorecieron a la actora, solo que en opinión de tal corporación, era de forma indirecta o mediata, lo cual la condujo a concluir que por ello se incumplían los requisitos de causalidad y necesidad, lo que exigía una relación de causa y efecto.

Para el *a quo* se trató de un beneficio indirecto o mediato, en tanto que la transferencia del mineral se hizo a su vinculada Interocean, que no a los consumidores finales, de modo que el tribunal descartó que la comisionista efectuó sus gestiones de comercialización durante y mientras el inventario del carbón estuvo bajo el control y propiedad de Drummond. Además, de todas formas, el artículo 107 del ET no exige para el nexo causal, que este sea directo a los efectos de reconocer el requisito de causalidad de la expensa. Por ello, cuestionó que el único argumento del fallo impugnado haya sido un aspecto que es contrario al material probatorio aportado, pues lo cierto es que la comisionista gestionaba la comercialización durante varios meses o, en algunas circunstancias, años, hasta que se transmitiese la titularidad del carbón a Interocean, incluso hasta que lo embarcara en puerto colombiano con destino al consumidor final, como se evidencia de la facturación que le emite a la revendedora del mineral (Interocean), pues el interés radica en embarcarlo, solo hasta que Coal -la comisionista- haya concretado la venta al consumidor final en el exterior.

Reiteró el esquema de comercialización adoptado por la actora, en colaboración con sus vinculadas económicas -Coal Services e Interocean-, pues se trataba de una operación intragrupo, en el que cada parte asumía los riesgos y funciones que le fueron asignadas, de manera que la sucursal colombiana extraía el carbón y la comisionista adelantaba la comercialización, mientras que Interocean celebraba contratos de cobertura sobre el inventario y asumía los riesgos de la fluctuación del precio en el mercado, esta última que no estaba en capacidad económica de compensar la labor de la comisionista.

En ese orden, contrató la comercialización de sus inventarios como cualquier otro productor, puesto que en adición a su función extractiva, también tenía intereses económicos en la comercialización del carbón, para lo cual era necesario contratar a la comisionista, entidad perteneciente al grupo económico y especialista en la gestión de comercialización a nivel mundial de los productos mineros del grupo. Recalcó que dentro

<sup>26</sup>Samai CE, índice 3, certificado ADC750D5C2AADA01 40DEF9C0790803F3 73BB345AC05F082C F1F523E14A3978D0 (pdf), pp. 3 a 58.

<sup>27</sup> Sobre este reparo, el despacho sustanciador al momento de admitir el recurso de apelación (auto del 14 de marzo de 2023) resolvió desestimar la petición que la apelante hiciera sobre este punto dirigido a que se decretara los documentos como pruebas periciales - en vez de la manera en que lo hizo el tribunal al decretarlas como pruebas documentales- y se cumpliera la fase de contradicción de las experticias; no obstante, se determinó que esa solicitud incumplía los requisitos fijados en el artículo 212.2 del CPACA para su decreto en segunda instancia y, en todo caso, el tribunal las incorporó como pruebas documentales, de manera que la Sala haría la respectiva valoración.

de esa cadena productiva, la comisionista gestionaba la venta y obtenía pedidos de carbón en firme para ser entregados en el mediano y largo plazo como se evidenciaba del informe de gestión que aportó con la demanda, en la que se obtuvieron quince nuevos contratos celebrados en el 2010 [en la demanda se explica que eran veintisiete nuevas negociaciones con los clientes existentes, lo que supuso quince nuevos contratos], para vender 28.313.000 toneladas métricas y ser despachadas entre los años 2011 y 2015; precisó que ninguna mercancía se embarca hasta tanto se haya vendido previamente, por ello, la factura identifica el destino del consumidor final.

Al momento del embarque, transfería el dominio del carbón a Interocean, con funciones y riesgos limitados, emitía la factura a nombre de esa compañía, con lo cual se activaban las funciones de cobertura sobre el mineral embarcado y la vendedora en el exterior emitía la factura al consumidor final (cuando se pactaba la exportación en términos FOB adujo que desde el embarque el consumidor final tomaba la titularidad de la mercancía). Dicha reventa se hace sin que Interocean obtenga un margen en esa comercialización y, justo por ello, no tenía sentido transferirle el carbón, sin que antes la comisionista hubiera asegurado la compra del mineral, pues Interocean no tiene las capacidades para recibir la mercancía y gestionar directamente la reventa del carbón mediante la respectiva comercialización.

Seguidamente, aseveró que las anteriores actividades fueron las que se probaron mediante el estudio de precios de transferencia del año 2010 que no fue controvertido o cuestionado por la Administración ni por el tribunal, a partir del cual se deduce que es a la actora, a quien le interesa que su producción de carbón se venda, por ello debía asumir el valor de la comercialización mediante el pago de la comisión. En esa misma línea, reprodujo todo el esquema de la cadena de producción y comercialización en la que interviene ella y sus dos compañías vinculadas -Interocean y Coal Services- para reafirmar que la existencia de la revendedora del carbón Interocean se explica porque el régimen cambiario le impide a la sucursal en Colombia celebrar los contratos de cobertura, por aplicarle un sistema cambiario especial para el sector de la minería e hidrocarburos (las operaciones de derivados son de obligatoria canalización a través del mercado cambiario y las sucursales no pueden adquirir divisas en el mercado cambiario, art. 49 Resolución Externa 8 de 2000); pero, además, era necesario que ella garantizara la estabilidad en sus ingresos, dado que los costos de su operación eran uniformes y no podían reducirse rápidamente, pese a que los ingresos disminuyeran por motivos de su volatilidad, de acuerdo con los precios de mercado en la fecha de entrega (precios spot).

Explicó que los clientes negociaban entregas futuras, pero que el precio correspondía al de la entrega, de modo que el riesgo derivado de que el precio para ese momento sea bajo lo asumía Interocean, propósito comercial o de negocios legítimo que no alteraba, modificaba o desfiguraba los efectos fiscales de la operación, esto es, no había un motivo de la existencia de esa compañía que impactara la obligación tributaria en Colombia.

De hecho, puntualizó que en el estudio de precios de transferencia se explicó que el traslado del inventario entre la actora e Interocean se enmarcaba en la noción de «*ventas facilitadas*», esto es, la vendedora asumía funciones limitadas para facilitar la venta a terceros independientes, riesgos bajos, despliegue de funciones limitadas y empleaba activos menores a los que utilizaría en una venta sin el apoyo del grupo económico, pues la comercialización y los riesgos principales de la operación y los activos necesarios para la producción son asumidos por las demás compañías vinculadas. Así, la venta facilitada no podía ser compensada como si fuera comprador-vendedor independiente, a los efectos de los estándares de precios de transferencia, pues era cierto que no se trataba de una venta que realizara Interocean sin la asistencia de las vinculadas, de ahí que no obtuviera margen de utilidad.

A modo ilustrativo, presentó la gráfica de volatilidad del precio del carbón en el comportamiento que tuvo según el índice API2-BC17 (referencia del precio de mercado en el norte de Europa, al cual se descuenta el flete desde Puerto Bolívar, Colombia). De acuerdo con ello, afirmó que el modelo de estrategia operativa que adoptó y la celebración de contratos de cobertura pretendía dar estabilidad a los precios para evitar su bancarrota, como ha ocurrido con otras entidades del sector y, por ello, en el período de renta del 2010 no tuvo pérdidas fiscales ni contables que pusieran en riesgo su operación en el país.

En ese sentido, recapituló que en el 2010 la revendedora, obtuvo ingresos por el orden de USD \$1.915.000.000, facturados a clientes finales independientes, que se obtuvieron gracias a la comisionista, más ingresos de USD \$18.000.000 recibidos de contrapartes financieras del exterior en los contratos de cobertura, la sumatoria de ambos ingresos fue de USD \$1.933.000.000 que constituyeron los ingresos que se declararon en Colombia por la actora -Drummond Sucursal-, así que ella integraba por completo el resultado obtenido por Interocean. Recalcó que en el 2010 el precio de mercado bajo las calidades exportadas de 11.370 BTUS (bajo el indicador API2-BC17) se hubiese vendido en un promedio por tonelada de USD \$77.30, equivalente a ingresos de USD \$1.669.000.000; pero bajo la calidad que la logró exportar (11.050 BTUS) le hubiese significado ingresos del orden de \$1.622.000.000; sin embargo, gracias a la gestión de la comisionista logró que el precio promedio del mineral con las calidades exportadas fuera muy superior al del mercado, pues el valor promedio por tonelada fue de USD\$89.56, lo que significó la obtención de precios premium sobre los de mercado y comportó la obtención de ingresos adicionales gravados en Colombia por más de USD \$311.000.000.

De ese modo, puntualizó que la gestión de la comisionista implicaba un esfuerzo adicional en la conexión de clientes, dado que a estos les debía servir la calidad calórica de un carbón en el promedio de 11.050 BTUS, inferior al estándar como ya se reflejó en el párrafo anterior, pues los clientes actualmente pretendían calidades superiores, dada su dificultad de empleo en la producción de energía a base de carbón.

Censuró la consideración del *a quo* respecto de que el gasto por concepto de comisión no era necesario, por no tratarse de una erogación forzosa, lo cual se apartaba del amplio acervo probatorio que reposaba en el expediente y que corroboraba que los acuerdos de comisión eran acostumbrados en el sector minero y los productores de minerales en todo el mundo promovían la venta de su producción de tal forma. En esa línea, cuestionó la falta de sustento para apartarse del precedente judicial horizontal, dado que, mediante la sentencia del 29 de mayo de 2019, (exp. 25000-23-37-000-2014-00492-00, MP: Luis Antonio Rodríguez Montaña), la Subsección A del Tribunal Administrativo de Cundinamarca declaró la nulidad de los actos administrativos que determinaron oficialmente el impuesto sobre la renta del año 2009. Aun cuando la situación fáctica era idéntica, se dirimió en el mismo nivel del tribunal y la providencia reposaba en el expediente. Alegó que la valoración de los medios probatorios daba cuenta de una clara «*diferencia de criterios*», por lo que procedía eliminar la sanción por inexactitud.

Expuso particularidades del mercado del carbón y factores que incidían en la volatilidad del precio del mineral, lo cual justificaba la necesidad de contratar coberturas que brindaran estabilidad financiera al productor. En cuanto al precio de venta en el mercado internacional, explicó que este solía pactarse mediante dos modalidades, precios fijos o flotantes; este último, según correspondiera al precio vigente en la fecha de entrega del mineral negociado, situación que podría implicar que el precio del mercado para carbón disminuyera entre la fecha del contrato y la del embarque, lo cual generaría potenciales pérdidas operacionales o márgenes de ganancia inaceptables. A continuación, planteó que exportaba el carbón extraído por vía marítima, principalmente a Estados Unidos y a Europa. En cuanto a las ventas en el mercado europeo refirió que, desde inicios del 2002,



las negociaciones del precio de venta del carbón se realizaban a precios variables y para el año 2010 más del 46% de las operaciones fueron realizadas en el mercado europeo, en el cual la demanda de contratos de precios flotantes era la más común.

En el marco anterior, reiteró que Interocean era la facilitadora que cumplía funciones para mitigar los riesgos, con contratos de cobertura, a fin de convertir los contratos de venta con precios flotantes a contratos de precios fijos y de esa forma aminorar los riesgos de fluctuación de los precios al momento de la entrega del carbón. A esos efectos, explicó el contrato de cobertura como una herramienta del mercado para la estabilización de los precios en las ventas a precios flotantes y refirió que, incluso, la Administración aceptaba ese tipo de negocios, pues ha reconocido la deducción de pérdidas incurridas en la celebración de contratos de derivados (operaciones *swap*).

Señaló que el tribunal debió atender la óptica del caso a partir del régimen de precios de transferencia, en tanto que se trató de una operación intragrupo, en la cual la vinculada económica tuvo una función y riesgo determinado, contrario a lo que sucedería en relaciones entre partes independientes. En ese orden, nuevamente indicó la temporalidad con que se transfiere el dominio del carbón, puesto que el embarque del carbón en Colombia supone el destino final del mineral del consumidor final, de ahí que Interocean correlativamente emite la factura al consumidor final, por lo que el dominio sobre el mineral es hasta que se suscriben los contratos de cobertura.

Precisó que la vendedora del mineral en el exterior no fue autónoma frente a las condiciones de venta a los consumidores finales, dado que estas son concertadas y ejecutadas por la comisionista, con base en el contrato de comisión suscrito. En suma, los términos pactados entre Coal Services y los consumidores finales son acogidos por la vendedora en el exterior y su objetivo fue celebrar contratos de cobertura, que permitieron mitigar el riesgo del precio. Ocasionalmente, la vendedora del carbón en el exterior también se encargaba de pagar los fletes para el transporte interoceánico y los seguros correspondientes, lo que ocurría si el cliente final no compraba el mineral en términos FOB, de modo que les recobraba estos valores. Entonces, Interocean no era un cliente final, la transferencia a tal compañía no incluía el traslado de riesgos ni la función de mercadeo. Insistió en que la vendedora del mineral en el exterior no obtuvo margen en la reventa del carbón y trasladaba los efectos de sus ventas y las coberturas que celebraba en el exterior a la compañía en Colombia, así que vendedora en el exterior no tenía económicamente cómo asumir la comercialización.

Afirmó que carecía de sustento el concepto del tribunal referente a la función de la comisionista, que supuestamente surgía después de la transferencia del carbón a Interocean y antes de realizar las ventas a los clientes finales. Al respecto, afirmó que ha sido evidente y se ha probado con los documentos de exportación que, al momento del embarque y despacho del carbón, Coal Services ya había ejecutado tiempo atrás su función de comercialización, toda vez que la emisión de la factura a la vendedora del carbón en el exterior fue posterior al embarque y luego Interocean le emitía la factura al consumidor final. Dijo que desde la entrega del carbón en el buque a Interocean, esta le transfería la propiedad al cliente final si la negociación había sido en términos FOB.

Aseguró que era usual que los buques fuesen contratados por el consumidor final, por lo que la simultaneidad de la transferencia, solo daba lugar a la sucesión instantánea de la propiedad. La posesión y entrega física del carbón concurrió con la que se hizo a los consumidores finales, lo que impedía que la vendedora en el exterior poseyera o controlara el inventario y también explicaba que la gestión de Coal Services hubiese sido anterior, tanto a la venta de la actora a Interocean, como a la reventa de esta última a los consumidores finales; su gestión nunca estaba en la mitad de las dos transferencias, como

se evidenciaba del informe de gestión de 2010 de la comisionista, que reposaba en el expediente. Así, la conclusión del tribunal no tendría la capacidad de absolver la coincidencia en la fecha, el valor y cantidad de carbón de las facturas emitidas por Drummond a Interocean y entre esta y sus clientes finales; ni por qué los conocimientos de embarque fueron dirigidos por Drummond a los clientes finales y no a Interocean. Por ello, no era cierto que la gestión de la comisionista hubiera sido posterior a la transferencia del carbón a la vendedora en el exterior, como equivocadamente lo concluyó el tribunal.

Replicó que Interocean no era una entidad autónoma e independiente, era una vinculada económica y las transacciones realizadas con sus vinculadas estaban sujetas al régimen de precios de transferencia.

Argumentó que el tribunal admitió que el servicio de la comisionista sí generó beneficios para la actora, pero de manera indirecta o mediata, lo cual significó la aceptación de que la expensa tenía relación de causalidad con la actividad productora de renta. Sin embargo, la providencia creó una distinción no prevista en la ley ni en la jurisprudencia al establecer un tratamiento diferencial entre el nexo causal inmediato y el mediato, pues el artículo 107 del ET no establecía que la relación de causalidad debía ser directa. Además, reiterados pronunciamientos de esta Sección<sup>28</sup> han precisado que la deducibilidad de la expensa exige que esta redunde directa o indirectamente a la generación de renta. A modo de ejemplo relató que en el sector de automotores, aunque los ensambladores de vehículos suelen transferir la totalidad de su producción a los concesionarios no vinculados (independientes), continúan con la atribución del gasto publicitario y la función de promover los vehículos a los consumidores finales, lo que usualmente denominan «cadena de comercialización».

Cuestionó que el *a quo* concluyera que es a Interocean a quien le benefician las comisiones pagadas por la actora, porque ser quien obtenía los ingresos de la venta del carbón a los consumidores finales, pues la relación de causalidad era entre la expensa y la actividad productora de renta y no entre aquella y el ingreso como lo sostuvo el tribunal. Adujo que en el expediente estaba probado que la revendedora en el exterior no obtuvo margen por la reventa, de modo que la comisión no tendría relación de causalidad con esa compañía, además que financieramente no la podía asumir. Por otra parte, el tribunal aseguró que Interocean era distribuidora, lo que supuso un contrato de distribución, que, según la definición jurisprudencial, implica la adquisición de unas mercaderías del productor por su propia cuenta y riesgo, por lo que se obtiene una ganancia en la reventa, no cumpliéndose ninguno de esos supuestos, en tanto que la función de Interocean era instrumental o de facilitación.

También explicó que no toda reventa desplazaba el interés del productor en la consecución de ventas y ejemplo de ello era la convivencia entre el distribuidor y la agencia mercantil. En todo caso reafirmó que no hubo contrato de distribución, porque a Interocean no le interesaba posicionar el nombre de Drummond en el mercado internacional, pues sin importar el precio de la reventa esa compañía en el exterior no obtenía utilidades, en cambio, la gestión de la comisionista sí le interesaba a la contribuyente en Colombia, porque redundaba en sus ingresos y era quien recibía en mayor o menor grado la gestión de la comisionista.

Reprochó que, de las pruebas valoradas por el tribunal se reconociera que Interocean no obtuvo margen de utilidad, pero que al mismo tiempo se concluyera, sin elementos, que era a tal compañía, a quien le interesaba la comercialización gestionada por la comisionista, pues se ha explicado que Interocean no fue creada para que asumiera

<sup>28</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencias del 12 de mayo de 2005 (exp. 13614, CP: Héctor J. Romero Díaz), del 21 de noviembre de 2012 y del 18 de junio de 2015 (exps. 18488 y 18792, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez).

dichas funciones y que además no tiene financieramente cómo asumirlas.

Afirmó que la gestión de Coal Services, no se limitaba a gestionar las ventas de la producción de carbón, sino que incluía la disminución del riesgo de pérdidas; por ello si se presentaban déficits de producción, atribuibles a los riesgos a los que estaba expuesta (lluvias mayores a las pronosticadas o huelgas), la renegociación y/o reprogramación de las ventas contratadas con los consumidores finales estaba a cargo de la comisionista, labor que minimizaba la imposición de multas. Al efecto, se refirió nuevamente al precedente horizontal del mismo tribunal, en el que se concluyó que la gestión de Coal Services cumplía con el requisito de causalidad.

Por otra parte, cuestionó que en el marco de la audiencia inicial el tribunal resolviera tener todos los dictámenes periciales como meras pruebas documentales, a pesar de que no tenían dicha calidad y ameritaban un trámite de contradicción previsto en disposiciones procesales de orden público. Además, quedó en evidencia que la gran mayoría de estos dictámenes fueron repudiados por el *a quo*, quien igualmente relegó certificaciones que acreditaban la contratación de un proveedor para comercializar su producción, por lo que insistió en que los anexos 7 a 10, 16 a 21 y 23 a 29 de la reforma de la demanda debían valorarse en segunda instancia. También reprochó que la decisión no expresara ningún argumento sobre la existencia de la controversia de 2009 para desvirtuar la violación del principio de confianza legítima y para apartarse de una decisión entre las mismas partes en el proceso de renta 2009, precedente que confirmó la procedencia de la deducción de las comisiones pagadas a la misma comisionista.

### **Pronunciamientos finales**

Tanto la contraparte de la impugnante, como el ministerio público guardaron silencio en esta etapa procesal<sup>29</sup>.

## **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

### **Problema jurídico**

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo los cargos de apelación planteados por la parte demandante, en calidad de apelante única, contra la sentencia de primera instancia que declaró la nulidad parcial de los actos demandados solo para reliquidar la sanción por inexactitud, en aplicación del principio de favorabilidad.

Corresponde a la Sala establecer si (i) eran procedente deducir las comisiones pagados a una vinculada del exterior -Coal Services- y (ii) procedía la sanción por inexactitud.

Preliminarmente se advierte respecto de la solicitud de decretar como medios probatorios los «*dictámenes periciales*» aportados con la demanda y, en consecuencia, darle el trámite respectivo de contradicción a ese medio de convicción, que tal petición fue denegada mediante el auto del 14 de marzo de 2023<sup>30</sup> que resolvió sobre la admisión del recurso de apelación, por incumplirse los requisitos fijados en el artículo 212.2 del CPACA para ser decretados en segunda instancia. Con todo, tales medios probatorios fueron decretados por el tribunal como pruebas documentales, lo que da lugar a la correspondiente valoración.

<sup>29</sup> Samai CE, índice 25, certificado B136147DACAC1953 B1C60725F03EA591 E58628C607156F46 E656EFFB0CD460F9 (pdf), p. 1.

<sup>30</sup> Samai CE, índice 20, certificado 2DE42322B51E3C6A 0C9E182C5389E5B9 24AF23070F4D2C51 C45161BE54501BDA (pdf), pp. 1 a 5.

## Análisis del caso concreto

2- Para la demandada, los pagos efectuados por la actora a su vinculada del exterior, Coal Services, por concepto de comisiones por valor de \$147.314.326.000, eran innecesarios y no tenían relación de causalidad con la actividad de la demandante. La expensa no cumplía los presupuestos del artículo 107 del ET. A tales efectos, argumentó que lo previsto en la citada disposición no era incompatible con el artículo 260-1 *ibidem*, por el contrario, ambas se complementaban, de modo que para la procedencia de las deducciones en operaciones entre vinculados económicos se debía verificar el cumplimiento de los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad, en armonía con el estudio de precios de transferencia, lo cual no fue acreditado, pues en este se constató que la actora vendió todo el carbón a su vinculada Interocean, domiciliada en Islas Caimán, quien se encargó de vender el mineral a los consumidores finales en el exterior, de manera que la comercialización de la actora culminaba con la venta del carbón a esa compañía, quien de forma autónoma e independiente debía hacer sus propias ventas. Así, el pago por comisiones efectuadas a Coal no tenía relación de causalidad con la actividad de la demandante y había sido innecesario. Agregó que de estudiarse su procedencia con el artículo 121 ídem se debía probar que la erogación estaba directamente asociada con la venta de mercancías de propiedad de quien realizaba el pago, lo cual no ocurrió, la comisión no se relacionó con la venta de la mercancía de propiedad de la contribuyente.

Respecto del desconocimiento de la buena fe y la confianza legítima, adujo la demandada que, en el proceso de revisión del impuesto sobre la renta del período 2008 a que aludió la actora, no se reconoció la procedencia de las comisiones mediante un acto administrativo, sino que esto se concluyó en un informe de fiscalización, lo cual no la obligaba; además, se trató de un proceso iniciado en el año 2011, mientras que la renta del proceso bajo análisis fue presentada el 14 de abril de 2011, fecha para la cual, no se había producido la mencionada aceptación.

Por su parte, el tribunal consideró improcedentes los gastos por comisiones incurridos con Coal Services, pues la actividad de consecución de clientes no favorecía a la demandante de manera directa o mediata, dado que la totalidad de la producción del mineral fue vendida a Interocean, quien lo revendía a los clientes finales obtenidos por la comisionista, además, no era una expensa necesaria porque forzosamente no se debían pagar las comisiones, en tanto que la venta que hizo la actora fue a su única cliente Interocean y no a los consumidores finales.

Cuestionó la demandante que el tribunal concluyera que el gasto no cumplía con la relación de causalidad con la actividad productora de renta que exigía el artículo 121 del ET, en razón a que la comercialización del mineral debió ser asumida por la vendedora del carbón en el exterior -Interocean-, pues desconoció el esquema de comercialización que adoptó, en colaboración con sus vinculadas económicas -Coal Services e Interocean, pues se trataba de una operación intragrupo -que cumplía el régimen de precios de transferencia, lo que no fue objetado por la Administración-, en el que cada parte asumía los riesgos y funciones que le fueron asignadas, de manera que, la sucursal colombiana extraía el carbón y la comisionista adelantaba la comercialización, mientras que Interocean celebraba contratos de cobertura sobre el inventario y asumía los riesgos de la fluctuación del precio en el mercado, esta última que no estaba en capacidad económica de compensar la labor de la comisionista.

Reprochó que para el *a quo* se trató de un beneficio indirecto o mediato, porque la transferencia del mineral se hizo a su vinculada Interocean y no a los consumidores finales, por lo que el tribunal desestimó que la comisionista efectuó sus gestiones de

comercialización durante y mientras el inventario del carbón estuvo bajo el control y propiedad de Drummond. Además, el artículo 107 del ET no exige para el nexo causal, que este sea directo a los efectos de reconocer el requisito de causalidad de la expensa.

Adujo que la actora como productora del carbón, con costos fijos operativos, requería del aseguramiento de ingresos, que permitiera su permanencia. Al respecto, señaló que la comisionista obtuvo nuevos contratos celebrados en el 2010, para vender 28.313.000 toneladas métricas para ser despachadas entre los años 2011 y 2015. Así, gracias a la gestión de la comisionista logró que el precio promedio del mineral bajo las calidades exportadas fuera muy superior al del mercado, pues el valor promedio por tonelada fue de \$89.56, lo que significó la obtención de precios premium sobre los de mercado y se reflejó en ingresos adicionales gravados en Colombia por más de USD \$311.000.000.

Asimismo, reprochó que el *a quo* señalara que el gasto por concepto de comisión no había sido necesario, pues debía ser asumida por Interocean, por ser la compañía a quien se le vendió la totalidad del carbón. Sin embargo, tal compañía no era el cliente ni el consumidor final, sino una facilitadora dentro de la cadena de producción y comercialización del carbón, cuya existencia tenía como propósito la suscripción de contratos de cobertura, dada la fluctuación o volatilidad de los precios del carbón, por cuanto la actora era una sucursal que bajo el régimen cambiario aplicable le estaba proscrito suscribir dichos contratos, por expresa prohibición del artículo 49 de la Resolución Externa 8 de 2000. En ese orden, explicó que era a la productora [actora] a quien le convenía asegurar sus ingresos y no a la compañía en el exterior cuyos ingresos percibidos eran exactamente los declarados en Colombia por la actora, pues Interocean no obtenía ningún margen de utilidad, de ahí que no sufragara la comisión.

Se opuso a que el tribunal calificara que la operación que tuvo con la revendedora del carbón fuera un contrato de distribución, en tanto que no se daban los elementos de dicho contrato. Adicionalmente sostuvo que se desconoció el principio de confianza legítima al vulnerarse la expectativa legítima de la procedencia de la comisión, conforme se había concluido en la fiscalización de la renta del período 2008. Igualmente planteó que el presente cuestionamiento debió resolverse como el precedente horizontal, sentencia del 29 de mayo de 2019, (exp. 25000-23-37-000-2014-00492-00, MP: Luis Antonio Rodríguez Montaña), proferido por la Subsección A, del mismo tribunal, pues se trató de un juicio entre las mismas partes con identidad de discusión frente a la procedibilidad de dicha deducción para el período de renta 2009, en la que se concluyó favorablemente sobre el particular.

Sostuvo que el gasto por comisión cumplió con el principio de plena competencia, lo que no fue desvirtuado por la Administración. También señaló que la expensa correspondía a las normalmente acostumbradas en diferentes industrias que desarrollaban la misma actividad y otras, como empresas de multinivel, franquicias o reventa y anotó que fue pactada en el 4% sobre las ventas, lo que pone de presente su proporcionalidad.

Con fundamento en los planteamientos antes sintetizados, aseguró que cumplió con los requisitos de causalidad y necesidad del artículo 107 de ET.

2.1- Para el caso, no es objeto de discusión que la actora vendió toda su producción de carbón a su vinculada económica del exterior -Interocean-, quien revendió el mineral a los consumidores finales en el exterior en las toneladas que a lo largo de la discusión ha certificado compañías auditoras. Además, que la demandante encargó a su vinculada económica -Coal Services- las labores de promoción y gestión de la venta del producto, en cuya contraprestación se reconoció una comisión del 4% sobre el valor neto de las ventas.

2.2- Ahora bien, advierte la Sala que el proceso bajo análisis guarda similitud fáctica y jurídica con el proceso que fue definido mediante sentencia del 25 de enero de 2024 (exp. 25128, CP: Wilson Ramos Girón), con identidad de partes, por lo que, la Sala reiterará en lo pertinente el criterio de decisión del precedente mencionado, en el cual se determinó la procedibilidad de las comisiones incurridas por la actora con Coal Services, compañía vinculada del exterior para el año gravable 2009 y, se precisó que, se cumplían las condiciones para su deducibilidad.

3- Para definir el asunto debatido. resultan relevantes los siguientes hechos y pruebas:

(i) En respuesta al Requerimiento Ordinario 100211230216, del 03 de mayo de 2011, la demandante aportó la documentación comprobatoria de precios de transferencia 2010, así como el informe técnico que indicaba que desde el año 2008 la actora suscribió un contrato de comisión de venta con su compañía vinculada -Coal Services-, para la prestación de servicios como contactar compradores potenciales, negociar contratos de compraventa, monitorear las ventas para anticipar y encargarse de solucionar posibles problemas en las ventas y entrega del carbón. Como contraprestación se pactó una comisión del 4% de las ventas netas, lo que para el año 2010 correspondió a \$147.314.326.000. El estudio da cuenta de que tal *«contraprestación se ubica dentro del rango intercuartil generado por contratos independientes, por lo cual se puede concluir que la contraprestación pactada es consistente con aquellas pactadas en contratos comparables»*; además señala que la actora no dispone de personal ni de infraestructura asociada a la promoción y mercadeo del carbón<sup>31</sup>.

(ii) Con ocasión de la respuesta a la solicitud de información relacionada con el Auto de Verificación 312382012001635 del 31 de octubre de 2012, la actora aportó un informe de gestión de la comisionista (Coal Services) del 15 de enero de 2013, que da cuenta de que derivado de su actividad, la actora obtuvo ingresos adicionales por US\$511.113.027; que en el año 2010 la actora vendió 21.593.284 toneladas métricas de carbón a US\$89.56 en promedio cada una, mientras que en el año 2009 vendió 19.470.138 toneladas de carbón a US\$78,18 en promedio cada una; que la comisionista consiguió seis nuevos clientes, a quienes les vendió 1.004.212 toneladas métricas de carbón, logró la firma de veintisiete nuevos compromisos de compra con clientes existentes, donde negoció la venta a futuro de 28.313.000 toneladas métricas de carbón, entre otras actividades; Asimismo, que la comisionista realizó actividades de monitoreo de las ventas, contactos con los consumidores actuales y potenciales, negocio de nuevos contratos de ventas o prórrogas, entre otras actividades.

Además, la demandante aportó una certificación del revisor fiscal sobre las exportaciones de carbón, que coincide con el volumen de toneladas de carbón referidas en el informe de gestión de la comisionista<sup>32</sup>. También entregó a la Administración copia del contrato de comisión con su traducción oficial, suscrito Coal Services el 01 de enero de 2008, cuyo objeto era la ejecución de funciones de ventas y comercialización

(iii) Con ocasión de la reforma a la demanda, la actora aportó las siguientes pruebas:

-Concepto técnico emitido por una firma de auditoría y consultoría del 31 de enero de 2011, que señala que por el año 2010, el valor total de los ingresos de Interoccean (vinculada a quien la actora le vendió la totalidad del mineral), fue de USD \$1.933.869.582

<sup>31</sup> Samai CE, índice 26, certificado 27D859B2D5B14885 54F9C9ACF4D3EC72 E64CD06EF11A02B4 DD820B70F5344041 (pdf), pp. 114 a 201; certificado 388FA231423B1035 77FC7103BE602BD3 93B8F2DF1D30B80E 6CE46A9B8FF82A61 (pdf), pp. 2 a 48.

<sup>32</sup> Samai CE, índice 26, certificado 037D8CF857F11DB1 16AF605FB5F47D58 8962393583FB9BF6 A05D8C62D4E97979 (pdf), pp. 109 y 110, 185 a 189; certificado 27D859B2D5B14885 54F9C9ACF4D3EC72 E64CD06EF11A02B4 DD820B70F5344041 (pdf), pp. 39 a 74.



en términos FOB, a un precio promedio de USD \$89.56 (precio ajustado a consumidor final). Que este valor fue informado en los precios trimestrales al Ministerio de Minas y Energía y que tal compañía cumplía con los principios de contabilidad generalmente aceptados en EE. UU. (donde Interocean declaró sus ingresos)<sup>33</sup>.

-Certificado del 29 de octubre de 2013, emitido por Interocean, traducido al español, en el que consta que es una compañía dedicada a la reventa de carbón, quien durante el año 2010 pagó por concepto de compras de carbón la suma de US\$1.933.869.582; negociación en la cual se pactó que la demandante cubriría de manera directa los pagos por comisiones para las actividades necesarias para la promoción y mercadeo del carbón a los consumidores finales<sup>34</sup>.

-Certificación del 12 de junio de 2014, traducida al español, de un socio de la firma de auditoría Ernst & Young LLP en la que hace constar que según lo establecido en la AU Sección 508 de las Normas de Auditoría de los Estados Unidos, publicadas por el Instituto de Contadores Públicos Juramentados, los documentos emitidos por la firma con destino a los Estados Unidos de América son firmados por la persona jurídica y no por una persona natural, mientras que los documentos con destinatarios colombianos si requieren la firma de las personas naturales que se encuentran habilitadas para tal efecto por la sociedad<sup>35</sup>.

-Certificación del 17 de junio de 2014, traducida al español, en donde el vicepresidente senior funcionario contable de Drummond Company, INC (matriz del grupo económico Drummond) declara que la sociedad Ernst & Young actúa como su auditor y que ella es accionista mayoritaria de Interocean Coal Sales LDC<sup>36</sup>.

-Concepto técnico realizado por otra empresa auditora del 30 de junio de 2014, acompañado de la declaración juramentada del profesional que suscribe el documento, en el que ratifica que por el año 2010, el valor total de los ingresos netos de Interocean, fue de USD \$1.933.869.582, suma obtenida de lo facturado a los consumidores finales en términos FOB puerto colombiano (USD \$2.041.014.842) menos los costos y gastos (USD \$107.145.260), cifras que coinciden con las facturas de ventas y los soportes de embarque<sup>37</sup>.

-Concepto técnico suscrito por otra empresa de auditoría del 30 de junio de 2014, en el que indica que, durante el año 2010, Interocean pagó USD \$107.145.260 como costos y gastos, los cuales no incluyen erogaciones por concepto de actividades de mercadeo<sup>38</sup>.

-Certificación del 05 de octubre de 2015, traducida al español, por la que Interocean señala que en virtud de la gestión de Coal Services obtuvo seis (6) nuevos clientes en el año 2010, equivalentes a 1.004.212 toneladas métricas de carbón y aproximadamente USD \$89.937.227<sup>39</sup>.

<sup>33</sup> Samai CE, índice 3, certificado D3B755A5C6288575 059268264A445316 2D14D265648BACCF EB49E7F3716647C2 (zip), 18 (pdf), pp. 1 a 39.

<sup>34</sup> Samai CE, índice 3, certificado D3B755A5C6288575 059268264A445316 2D14D265648BACCF EB49E7F3716647C2 (zip), 17 (pdf), pp. 1 a 23.

<sup>35</sup> Samai CE, índice 3, certificado D3B755A5C6288575 059268264A445316 2D14D265648BACCF EB49E7F3716647C2 (zip), 20 (pdf), pp. 1 a 20.

<sup>36</sup> Samai CE, índice 3, certificado D3B755A5C6288575 059268264A445316 2D14D265648BACCF EB49E7F3716647C2 (zip), 19 (pdf), pp. 1 a 18.

<sup>37</sup> Samai CE, índice 3, certificado D3B755A5C6288575 059268264A445316 2D14D265648BACCF EB49E7F3716647C2 (zip), 21 (pdf), pp. 1 a 32.

<sup>38</sup> Samai CE, índice 3, certificado D3B755A5C6288575 059268264A445316 2D14D265648BACCF EB49E7F3716647C2 (zip), 24 (pdf), pp. 1 a 39.

<sup>39</sup> Samai CE, índice 3, certificado D3B755A5C6288575 059268264A445316 2D14D265648BACCF EB49E7F3716647C2 (zip), 27 (pdf), pp. 1 a 84.



-Certificación del 05 de octubre de 2015, en donde Drummon Company, INC (matriz del grupo económico Drummond) adjunta las certificaciones expedidas por Baltic Exchange y McCloskey sobre los índices de precios para el carbón API-2 y BCI-7 para el año 2010<sup>40</sup>.

-Certificación del 30 de octubre de 2015, proferido por la revisora fiscal de la actora, en la cual se indica que los pagos a Coal Services por concepto de comisiones y mercadeo fueron registrados contablemente en la subcuenta del PUC 5295051000, por valor de \$147.314.325.886<sup>41</sup>.

-Concepto técnico del 28 de abril de 2016, emitido por una empresa de auditoría y consultoría, en el que se comparan los ingresos declarados fiscalmente por la actora durante el año 2010 por las exportaciones de carbón, por USD (miles) 1.933.894 y los ingresos en términos FOB puerto colombiano obtenidos por Interocean, por USD (miles) 1.933.870, quien revendió el carbón en el exterior a los consumidores finales, valores que concuerdan, toda vez que la diferencia en el valor en USD se presenta por los decimales aplicados en el cálculo de los ingresos en dólares para efectos fiscales, lo que implica que la utilidad de la vendedora del mineral en el exterior para efectos tributarios fue de 0,00%. Además, se validan las fechas de las 347 facturas de exportación, la cantidad de toneladas métricas de ventas de carbón (21.593.283,58) en el año 2010 y el valor en pesos colombianos de las facturas de exportación, lo que corresponde a la cifra reportada para efectos tributarios de \$3.676.422.615.606.17 (su aproximación fue de \$3.676.422.616.000, correspondiente al declarado en renta por el período 2010)<sup>42</sup>.

-Concepto técnico del 28 de abril de 2016, realizado por una empresa de auditoría, en el cual se señalan las diferencias entre la función de mercadeo y el riesgo de mercado y como afecta uno y otro el modelo de negocios implementado por la actora, el cual involucra varios participantes en la operación de venta del carbón para llegar al cliente final, donde la demandante es el primer eslabón en la cadena de suministro, con las actividades de producción; la vendedora en el exterior -Interocean- es la responsable de ejecutar los contratos de venta, sin desarrollar actividades de mercadeo ni obtener margen de rentabilidad y la comisionista -Coal Services- es la encargada de la consecución de los clientes finales, por lo que cumple la función de mercadeo y realiza la negociación del mineral<sup>43</sup>.

En relación con el riesgo de mercado -probabilidad de variación del precio del carbón o tasa de mercado, así como la probabilidad de incumplimiento en las condiciones de venta pactadas-, indica el concepto que este es asumido por la vendedora en el exterior, por lo que incurre en gastos significativos en la administración de riesgos mediante contratos de cobertura. En relación con el riesgo de crédito derivado del plazo otorgado a los consumidores finales, el riesgo de inventario desde el momento en que el carbón deja el puerto colombiano, así como el riesgo de incumplimiento por calidad o cantidad en la entrega también son asumidos por la vendedora en el exterior ante los consumidores finales. También, sostuvo que la comisionista ejerció funciones de mercadeo del producto que después fue vendido por Interocean.

-Concepto técnico del 29 de abril de 2016, emitido por una empresa de auditoría y consultoría, en el que se ratifica que, durante el año 2010, el precio promedio de venta del carbón térmico a nivel internacional fue USD \$77.302, el cual se obtiene de restar al índice

<sup>40</sup> Samai CE, índice 3, certificado D3B755A5C6288575 059268264A445316 2D14D265648BACCF EB49E7F3716647C2 (zip), 26 (pdf), pp. 1 a 56.

<sup>41</sup> Samai CE, índice 3, certificado D3B755A5C6288575 059268264A445316 2D14D265648BACCF EB49E7F3716647C2 (zip), 16 (pdf), pp. 1 y 2.

<sup>42</sup> Samai CE, índice 3, certificado D3B755A5C6288575 059268264A445316 2D14D265648BACCF EB49E7F3716647C2 (zip), 22 (pdf), pp. 1 a 84.

<sup>43</sup> Samai CE, índice 3, certificado D3B755A5C6288575 059268264A445316 2D14D265648BACCF EB49E7F3716647C2 (zip), 8 (pdf), pp. 1 a 82.



API2 promedio en dólares (US\$91.990 por tonelada) el índice BCI-C7 promedio expresado en dólares (US\$ 14.688 por tonelada) suministrados por la actora y generados por las empresas especializadas: Baltic Exchange y McCloskey's.

Ahora bien, de acuerdo con la contabilidad de la actora, el precio FOB promedio de exportación para la vigencia 2010 con su vinculada económica del exterior Interocean fue de USD \$89.48 por tonelada y conforme al denuncia rentístico el precio FOB por tonelada exportada reportado para efectos fiscales fue de USD \$89.56. Para arribar a ese precio promedio fiscal, explicó que las cantidades exportadas fueron 21.593.284 toneladas métricas de carbón y los ingresos declarados fiscalmente fueron en pesos colombianos \$3.676.422.616.000 (equivalentes a USD \$1.933.894.477.42), al dividir ese monto por las toneladas exportadas se obtiene el precio promedio del carbón (USD \$89.56). Esta misma operación aritmética fue realizada con los valores de Interocean, a los efectos de establecer sus ingresos de ventas a consumidores finales en términos FOB, puerto colombiano USD \$1.933.869.582,13, la pequeña diferencia con los declarados por la actora obedeció a la aproximación de decimales que significó un incremento para la compañía colombiana en USD \$24,895.

Al preguntarse el precio promedio del costo de la comisión que pagó la actora por ventas del carbón, el concepto técnico señaló USD \$3.58, respecto de un pago total de comisión de USD \$77.290.554,23 dividido en el volumen de toneladas exportadas (21.593.284 MT). Asimismo, anotó que como el precio promedio en término FOB en puerto colombiano se obtenía de establecer el precio pagado por el consumidor final en las reventas efectuadas por Interocean, si esta compañía hubiese asumido el gasto por comisiones ello hubiere impactado el valor de los ingresos fiscales declarados por la demandante, porque los ingresos hubiesen sido USD \$1.856.579.028 y un precio promedio por tonelada en términos FOB en puerto colombiano de USD \$85.98.

También explicó que el precio promedio del carbón en el mercado internacional, de acuerdo con los índices internacionales (API2-BCIC7) fue de USD \$77.30, mientras que el obtenido por la actora fue superior. Concluyó que con base en el análisis funcional del estudio de precios de transferencia del año 2010, la función de mercadeo para promover la venta de la producción en el exterior debía ser asumida por la demandante, en cuanto estas actividades contribuyen a la generación de sus ingresos y fueron desarrolladas en su totalidad por Coal Services<sup>44</sup>.

-Concepto técnico del 26 de mayo de 2016, realizado por otra empresa auditora, acompañado de la declaración juramentada del profesional que suscribe el documento, mediante el cual se verifican los ingresos de Interocean, se comprueba la obtención de seis (6) nuevos consumidores finales, lo que significó la compra de 1.004.212 toneladas métricas de carbón, equivalentes a USD \$103.616.021; la suscripción de quince (en la demanda e informe de gestión se habló de veintisiete nuevas negociaciones con clientes existentes, de los que se supuso quince nuevos contratos) nuevos contratos de venta, que serán entregadas en años futuros y comprometen la entrega de 28.313.000 toneladas métricas de carbón<sup>45</sup>.

-Certificación del 09 de junio de 2016, suscrito por la revisora fiscal de la demandante, en donde consta que los registros contables de la subcuenta 41150510 incluyen las declaraciones de exportación de doscientos cuarenta y siete (247) conocimientos de embarque, equivalentes a 21.593.284 toneladas métricas de carbón por

<sup>44</sup> Samai CE, índice 3, certificado D3B755A5C6288575 059268264A445316 2D14D265648BACCF EB49E7F3716647C2 (zip), 23 (pdf), pp. 1 a 68.

<sup>45</sup> Samai CE, índice 3, certificado D3B755A5C6288575 059268264A445316 2D14D265648BACCF EB49E7F3716647C2 (zip), 28 (pdf), pp. 1 a 26.

\$3.676.422.616.000. Asimismo, indicó que de los 247 conocimientos de embarque solo uno tenía como destino a Interocean<sup>46</sup>.

-Concepto técnico realizado por otra empresa auditora del 14 de junio de 2016, acompañado de la declaración juramentada del profesional que suscribe el documento, en el que consta que la comisión pagada por la actora a Coal Services cumple con el principio de plena competencia, dado que fue posible aplicar el método de precio comparable (PC) después de identificar transacciones comparables no controladas, sin realizar ningún ajuste de comparabilidad. También indicó que la demandante pactó una comisión equivalente al 4%, que se encontraba dentro del rango intercuartil de las contraprestaciones de los contratos seleccionados como comparables no controladas y que para hacer dicho estudio y seleccionar el método más adecuado se identificaron contratos entre partes independientes (comparables externos) con similitudes en cuanto a tipo de remuneración y objeto del contrato<sup>47</sup>.

-Concepto técnico del 15 de junio de 2016, realizado por otra empresa auditora, acompañado de la declaración juramentada por el profesional que suscribe el documento, en el que indica que en la industria minera es usual que el productor asuma los costos de comercializar la producción. El análisis fue realizado a cuarenta y cinco compañías, donde se destaca que la función de comercialización ha sido desarrollada al interior del grupo corporativo (60% de la muestra) o mediante la contratación de un equipo especializado (40% de la muestra), según la estrategia de control de riesgos frente a los diferentes agentes del mercado y su capacidad productiva, financiera y logística, bajo la metodología de remuneración con comisión por servicios o contratos de compraventa<sup>48</sup>.

-Copia de los documentos mediante los que Coal Services facturó la comisión a la demandante y los comprobantes de contabilidad mediante los cuales causó la comisión<sup>49</sup>.

4- El anterior acervo probatorio, da cuenta de que la actora, quien se dedica a la extracción y producción del carbón, es vinculada económica de Interocean Coal Sales LDC (vendedora del mineral en el exterior) y Coal Services Company LDC (comisionista).

Igualmente refleja que Interocean no obtuvo un margen de utilidad en la reventa (certificaciones de la firma que auditó los ingresos de Interocean y los conceptos técnicos que evaluaron las facturaciones emitidas por esa compañía a los consumidores finales reflejan); según las cuales, su utilidad fue del 0.00%, lo que se explica porque la principal razón de su existencia era la celebración de contratos de cobertura, en tanto, la actora, como sucursal del régimen cambiario especial, no podía celebrar operaciones de cobertura con el exterior, de modo que si hubiese enajenado directamente a los clientes finales no hubiera podido cubrir el riesgo de fluctuación del precio del carbón, aspecto que no fue controvertido por la Administración.

Asimismo, los medios de convicción obrantes en el proceso (punto probatorio iii), en especial la experticia técnica del 28 de abril de 2016 rendido por una firma de auditoría, dan cuenta de que el «riesgo» fue asumido por la demandante, como quiera que los ingresos declarados por el impuesto de renta del período 2010 fueron equivalentes a los precios finales de venta en términos FOB puerto colombiano de Interocean en el mercado

<sup>46</sup> Samai CE, índice 3, certificado D3B755A5C6288575 059268264A445316 2D14D265648BACCF EB49E7F3716647C2 (zip), 29 (pdf), pp. 1 a 12.

<sup>47</sup> Samai CE, índice 3, certificado D3B755A5C6288575 059268264A445316 2D14D265648BACCF EB49E7F3716647C2 (zip), 10 (pdf), pp. 1 a 134.

<sup>48</sup> Samai CE, índice 3, certificado D3B755A5C6288575 059268264A445316 2D14D265648BACCF EB49E7F3716647C2 (zip), 9 (pdf), pp. 1 a 206.

<sup>49</sup> Samai CE, índice 3, certificado D3B755A5C6288575 059268264A445316 2D14D265648BACCF EB49E7F3716647C2 (zip), 14 (pdf), pp. 1 a 53; índice 26, certificado 27D859B2D5B14885 54F9C9ACF4D3EC72 E64CD06EF11A02B4 DD820B70F5344041 (pdf), pp. 75 a 113.

internacional, a los consumidores finales.

También ponen de presente los medios de convicción que la gestión de la comisionista, se proyectó en mayores ingresos para la actora en el año 2010 respecto de los obtenidos en el año anterior, en nuevos clientes y en contratos adicionales -veintisiete nuevas negociaciones con clientes existentes, que permitieron quince nuevos contratos con entregas futuras de carbón y seis nuevos clientes-, nada de lo cual fue desvirtuado por la demandada.

Así, para la Sala, en el proceso bajo análisis se encuentra debidamente acreditada la relación causal del gasto por comisiones con la actividad productora de renta, así como su necesidad, en los términos del artículo 107 del ordenamiento tributario, pues como lo precisó la Sección en la sentencia de unificación «*son necesarias las expensas que razonablemente devenga un contribuyente en una situación de mercado y que, real o potencialmente, permiten desarrollar, conservar o mejorar la actividad generadora de renta*»<sup>50</sup>, al margen de que la actora no hubiera enajenado directamente a los consumidores finales, pues es lo cierto que, el productor debe asegurar su continuidad y permanencia, lo que solo se logra con la realización de actividades y estrategias tendientes a asegurar el mercado; interés que no le asistía a la vinculada económica adquirente del carbón y que luego efectuaría la reventa -Interocean-, puesto que su participación en la operación intragrupo tenía una finalidad distinta.

El solo hecho de que en la cadena de comercialización interviniera otra compañía, no era suficiente para descartar la necesidad y relación causal del gasto, pues como lo pone de presente la apelante, en diferentes industrias y actividades el productor, importador, comercializador principal continúa activamente con la promoción y el incentivo de las ventas, tal es el caso de la franquicia y de las ventas multinivel.

Y es que, conforme se advirtió en el precedente que se reitera, no se trata del riesgo en el sentido clásico del derecho civil (*res perit domino*), sino el que podemos denominar riesgo empresarial, entendido este como el «*riesgo y ventura*» de la actividad productora de renta, que es asumida por aquél que invoca la deducción de la expensa en su favor.

Respecto de la proporcionalidad de la expensa se advierte que la demandada no explicó contra qué cifra comparó la erogación discutida, para reparar en la falta de ese requisito y los efectos de poder analizar ese cuestionamiento. Con todo, es de observar que la comisión en cuestión fue de \$147.314.325.886, suma que resulta muy razonable, al compararla con los ingresos declarados por la compañía demandante por valor de \$3.676.422.616.000.

En ese orden, para esta judicatura resultaba procedente el reconocimiento del gasto por comisiones. Por tanto, prospera el cargo de apelación.

Considerado lo anterior y atendido el precedente que se reitera, el gasto por comisión cumplía con los requisitos de causalidad y necesidad, en los términos del artículo 107 del ET. Por tanto, prospera el cargo de apelación.

5- Dado que lo anterior resulta suficiente para acceder a las pretensiones, la Sala se releva de analizar los demás cargos.

## Conclusión

6- Las expensas por comisiones son deducibles, siempre que se acredite un interés directo

<sup>50</sup> Sentencia 21329 del 26 de noviembre de 2020, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez.



en la consecución y mantenimiento de clientes, con independencia de que la misma sea incurrida por un contribuyente distinto al que enajena los bienes o servicios al cliente o consumidor final.

Así, la Sala revocará los ordinales primero, segundo y tercero de la decisión de primera instancia al estar probado en el caso analizado que los pagos por concepto de comisión por ventas de la producción de carbón corresponden a gastos que guardan relación de causalidad con la actividad productora de renta, son necesarios y proporcionales.

### Costas

7- Por no estar probadas en el expediente, la Sala se abstendrá de condenar en costas en esta instancia, conforme con lo establecido en el artículo 365.8 del CGP.

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

### FALLA

1. **Revocar** los ordinales primero, segundo y tercero de la sentencia apelada. En su lugar, se dispone:

Primero. Declarar la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 312412014000043, del 07 de mayo de 2014, y de la Resolución 004880, del 27 de mayo de 2015, por medio de las cuales se modificó la declaración del impuesto sobre la renta del período 2010, presentada por la actora.

Segundo. A título de restablecimiento del derecho, declarar en firme la autoliquidación del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2010.

2. Sin condena en costas en segunda instancia.

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

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

*(Firmado electrónicamente)*  
**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**  
Presidenta

*(Firmado electrónicamente)*  
**MILTON CHAVES GARCÍA**  
Aclara voto

*(Firmado electrónicamente)*  
**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**  
Salva voto

*Firmado electrónicamente)*  
**WILSON RAMOS GIRÓN**

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