



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

CONSEJERO PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., tres (03) de agosto de dos mil veintitrés (2023)

Referencia Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación 25000-23-37-000-2018-00247-01 (27415)
Demandante BAVARIA S.A.
Demandado DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Temas Impuesto a la renta. Año 2014. Precios de transferencia.
Deducibilidad de pagos al exterior. Sanción por inexactitud.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 8 de septiembre de 2022¹, en la que el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, resolvió:

«PRIMERO: NEGAR las pretensiones de la demanda, de conformidad con la (sic) razones expuestas en la parte motiva de esta sentencia.

SEGUNDO: Por no haberse causado ni demostrado, no se condena en costas. (...). (Énfasis del texto original).

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Previo requerimiento especial² y su correspondiente respuesta, la Dirección Seccional de Grandes Contribuyentes profirió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 312412017000099 del 15 de diciembre de 2017³, para desconocer de la declaración de renta del año gravable 2014 presentada por Bavaria S.A. (en adelante Bavaria):

- (i) \$6.756.728.000, registrados en el renglón 49 «costos de ventas y de prestación de servicios». De lo cuales, \$6.748.286.996 corresponden a comisiones pagadas por Bavaria a favor de su vinculada en el exterior SABMiller Procurement GmbH; y \$8.441.211 asociados a reembolsos de gastos efectuados a vinculadas del exterior.
- (ii) \$22.497.529.000 del renglón 52 «gastos operacionales de administración». De los cuales, \$22.441.757.000 corresponden a servicios de administración pagados por Bavaria a favor de su vinculada en el exterior SABMiller Latin América Inc.; y \$55.771.738, asociados a reembolsos de gastos efectuados a vinculadas del exterior.
- (iii) \$637.493.682 declarados en el renglón 53 «gastos operacionales de ventas», corresponden, en su totalidad, a reembolsos de gastos efectuados por Bavaria a vinculadas del exterior.

Además, la entidad demandada sancionó a Bavaria S.A. por inexactitud en la suma

¹ SAMAI del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, índice 22.

² Nro. 312382017000023 del 7 de abril de 2017, obrante a fls. 1118 a 1134 de los antecedentes administrativos.

³ Fls. 84 a 115 del cuaderno principal.



de \$7.472.938.000, aplicando la tarifa del 100% sobre el mayor valor del impuesto liquidado en el acto de determinación oficial.

La actora prescindió del recurso de reconsideración y acudió directamente a la jurisdicción contenciosa, haciendo uso del mecanismo *per saltum*, previsto en el parágrafo del artículo 720 del Estatuto Tributario.

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones⁴:

«3.1. Que se declare la nulidad del siguiente acto administrativo:

Liquidación Oficial de Revisión No. 312412017000099 del 15 de diciembre de 2017, por medio de la cual la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de los Grandes Contribuyentes – DIAN, modificó la Liquidación Privada presentada por BAVARIA el 16 de abril de 2015 (Formulario No. 1110600008297) correspondiente al impuesto sobre la renta del año gravable 2014, determinando una nueva obligación impositiva y fijando una sanción por inexactitud.

3.2. Que, en consecuencia, y a título de restablecimiento del derecho, se declare que la liquidación privada del impuesto sobre la renta presentada por BAVARIA S.A. el 16 de abril de 2015 (Formulario No. 1110600008297) correspondiente al impuesto sobre la renta del año gravable 2014, se encuentra en firme y por tanto BAVARIA no está obligada a cancelar ni el mayor impuesto, ni la sanción por inexactitud que determinó la Administración Tributaria en el acto administrativo demandado».

A los anteriores efectos, la demandante invocó como normas violadas los artículos 29 y 228 de la Constitución Política, 107, 122, 124, 260-1, 260-2, 260-3, 260-8, 260-11 y 647 del Estatuto Tributario, 20 del Decreto 4048 de 2008 (modificado por el artículo 10 del Decreto 1321 de 2011) y 42 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo. El concepto de la violación se resume así⁵:

1. Rechazo de gastos por servicios de administración

Afirmó que la DIAN vulneró el régimen de precios de transferencia y los artículos 124 y 260-8 (inciso segundo) del Estatuto Tributario, al condicionar la deducibilidad del gasto por servicios de gestión y administración pagados por Bavaria a favor de su vinculado económico en el exterior, SABMiller Latin América Inc., a que estuvieran sujetos a retención en la fuente. Lo anterior, porque desconoce que se trata de una renta de fuente extranjera para la vinculada del exterior.

Consideró que las modificaciones introducidas por la Ley 1819 de 2016 a las normas mencionadas, evidencian que, para el año gravable 2014, estas no exigían la retención en la fuente para la deducción del pago analizado, pues esa obligación sólo se previó a partir de la vigencia de citada ley.

Planteó que el acto administrativo demandado está viciado de nulidad por falta de

⁴ SAMAI, índice 2 expediente digital, pdf. 31, págs. 3 y 4.

⁵ SAMAI, índice 2 expediente digital, pdf. 31, págs. 6 a 168.



motivación y por errada interpretación de la ley, dado que el artículo 260-8 del Estatuto Tributario establece la inaplicación de las limitaciones a costos y gastos con vinculados cuando se cumple con el régimen de precios de transferencia, tal y como ocurre en este asunto. Consideró que, *si en gracia de discusión se aceptase que el artículo 122 del Estatuto resulta aplicable, el gasto es igualmente deducible en su totalidad por cuanto no supera el límite del 15% de la renta líquida del contribuyente establecido en la mencionada norma* (subrayado del texto original). Todo lo cual fue acreditado mediante el certificado del revisor fiscal de la compañía.

2. Rechazo de otros egresos por reembolsos efectuados a vinculados económicos.

Adujo que los egresos cuestionados corresponden a reembolsos realizados por Bavaria a favor de SABMiller Latin America Inc. Señaló que la DIAN no acierta al argumentar que no se dio correcta aplicación al método PC porque Bavaria no contaba con la factura original pagada por el vinculado al tercero, toda vez que desconoce que la compañía cumplió con el régimen de precios de transferencia.

Sustentó que se cumplió con el principio de plena competencia en aplicación del método PC, en tanto que lo reembolsado por Bavaria corresponde al mismo valor pagado por el vinculado al tercero en el exterior, lo cual se soportó en el estudio de precios de transferencia. En esa medida, adujo que estos reembolsos cumplen los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, lo cual hace procedente la deducibilidad de este gasto.

3. Rechazo de egresos por comisiones pagadas a SABMiller Procurement GMBH (Suiza).

Para la actora, la DIAN desconoció las pruebas aportadas, y se basó en tres supuestos equivocados que conduce a una falsa motivación de la actuación (i) que al tratarse de compras y servicios adquiridos de proveedores nacionales, los modelos de colaboración que rigieron esas negociaciones fueron los MC1 y MC2 y no los MC3 y MC4, (ii) que, por tratarse de proveedores locales, no había ninguna necesidad de que SABMiller Procurement interviniera, y (iii) que las comisiones pagadas por Bavaria debían calcularse con base en los beneficios obtenidos y que, en opinión de la DIAN, al no haberse probado los beneficios no hay lugar a pago.

Explicó que Bavaria S.A. no cuenta con equipo de compras local que le permita hacer las negociaciones técnicas con algunos proveedores, de manera que dicha actividad es ejecutada a nivel regional o global por SABMiller. Entonces explicó que, si bien existe personal de compras en Colombia, este depende y hace parte de la estructura de la vinculada, de ahí que actúa conforme a las directrices y condiciones que fija dicha entidad en el marco del Acuerdo Global. Es decir, el equipo local no tiene independencia de SABMiller ni tampoco capacidad de negociar directamente todas las compras locales.

Destacó que la ubicación de los proveedores no determina el modelo de colaboración en el cual se clasifican los bienes y servicios adquiridos. Lo anterior, porque la labor de SABMiller Procurement consiste en la negociación regional o global de bienes y servicios, que son provistos por proveedores a nivel mundial y en ocasiones local, a cada una de las compañías contratantes. De manera que, aunque la adquisición de los bienes y servicios se haga localmente, los términos y condiciones del negocio (precios, plazo, condiciones de entrega, etc.) son acordadas a nivel global por la vinculada, por lo que esa labor debe ser



remunerada por Bavaria. Anotó que todo esto se puede evidenciar en el concepto técnico elaborado por el director de compras de Bavaria, Gustavo Arbeláez.

Describió cada uno de los modelos de colaboración y aseveró que, para efectos de clasificar un bien o servicios en un determinado modelo de colaboración, lo relevante es el rol que desempeña SABMiller y su equipo de compras en la negociación. En línea con lo anterior, adujo que, si el bien negociado hace parte del modelo MC1, las actividades del equipo local de Bavaria tienen mayor relevancia y, por ende, en esta categoría no resultaría justificable reconocer una remuneración a la vinculada, pues no realiza actividades sustanciales de negociación con los proveedores locales. Por el contrario, dijo que, si el modelo de colaboración es MC3, MC4 o MC5, la participación de la entidad del exterior es activa y de definición, de suerte que la actividad desempeñada por la vinculada debe ser reconocida y remunerada.

Anotó que, según el concepto técnico, los materiales clasificados en los modelos MC4 y MC5 son aquellos suministrados por grandes proveedores que negocian y operan a nivel mundial, de manera que, si el proveedor cumple con esas características y aunque esté ubicado en el país, la negociación será adelantada por SABMiller Procurement, y no intervendrá la entidad local. Considerando lo anterior, expuso en un cuadro las razones por las cuales cada uno de los bienes negociados localmente que dieron origen a la comisión cuestionada (azúcar, latas y desarrollo de proveedores estratégicos (*market research*)) debían clasificarse en el modelo MC3.

Añadió que la labor desempeñada por la vinculada debía ser remunerada y que el valor agregado que surge de ella consiste en una mayor experiencia y conocimiento técnicos de los equipos de compras globales y regionales para negociar a nivel internacional (global y regional) versus la experiencia del equipo local. Así las cosas, dijo que el acto administrativo demandado se expidió con violación del artículo 29 de la Constitución por desconocer las pruebas aportadas, y con falsa motivación, lo que implica que sea nulo.

A continuación, describió las funciones llevadas a cabo por el equipo de compras local de Bavaria y, con base en ello, afirmó que éste depende enteramente de la estructura de SABMiller Procurement en Suiza y que, por lo tanto, se limita a ser una entidad de apoyo para el gestor de compras (SABMiller Procurement), quien es la que realiza un rol estratégico en la negociación con proveedores y ejecuta funciones de negociador y gestor de compras, respecto de aquellos bienes y servicios clasificados en los modelos MC3 a MC5, independientemente del lugar donde se encuentren domiciliados o ubicados los proveedores.

En materia de precios de transferencia, resaltó las conclusiones expuestas en el dictamen pericial adjuntado a la demanda, respecto a los beneficios obtenidos por Bavaria derivadas de las funciones desplegadas por SABMiller Procurement.

De otro lado, puso de presente que el acto demandado vulneró el régimen de precios de transferencia y, en especial, el artículo 260-2 del Estatuto Tributario, al desconocer de forma infundada que la operación no cumplió con el principio de plena competencia. Planteó que la DIAN incurre en falsa motivación pues tal afirmación se basa en una injerencia arbitraria al concluir que, por tratarse de una negociación de bienes locales, la vinculada no llevó a cabo ninguna actividad. A estos efectos, reiteró que la entidad extranjera sí adelantó las funciones que le fueron encomendadas, así como lo expuesto en el dictamen pericial respecto a



que, según lo informado en la documentación comprobatoria, la operación sí cumplió con el principio de plena competencia, de manera que era forzoso concluir que la operación de egreso se encuentra plenamente justificada y, por ende, el gasto es plenamente deducible.

Asimismo, puntualizó que este gasto cumple con el criterio de necesidad del artículo 107 del Estatuto Tributario, puesto que, de no haberlo efectuado, Bavaria no hubiese podido acceder a los proveedores en condiciones económicas favorables, lo que redundaría en una mayor rentabilidad para la compañía.

Agregó que, en aras de facilitar la verificación de los beneficios obtenidos, que corresponden en general, a la reducción de costos, mejoras en la eficiencia y en el capital de trabajo, y la transferencia de costos de personal, anexó a la demanda unas tablas de iniciativas (beneficios y condiciones en las negociaciones).

4. Sanción por inexactitud

Argumentó que no hay lugar a sancionar por inexactitud en los términos definidos en los artículos 260-11 y 647 del Estatuto Tributario, comoquiera que, en este caso, no existe la inclusión de costos o gastos inexistentes y la discusión se centra en una diferencia de criterios respecto del derecho aplicable, en específico, de los artículos 122, 124 y 260-8 *ibidem*. Lo anterior, teniendo en cuenta que dedujo los gastos cuestionados, de conformidad con su propia interpretación de las normas mencionadas. Resaltó que la penalidad bajo análisis tampoco tenía cabida en virtud del principio de lesividad.

Oposición de la demanda

La DIAN controvertió las pretensiones de la demanda⁶, con fundamento en los siguientes planteamientos:

En cuanto a los **gastos por servicios administrativos por \$22.441.757.000** enfatizó que su improcedencia se fundamentó en el artículo 124 del Estatuto Tributario y en el precedente de la Corte Constitucional, según los cuales, tratándose de pagos que constituyen renta de fuente extranjera para el beneficiario y que, por lo tanto, no están sujetos a retención en la fuente, no pueden ser deducibles para la filial, sucursal, subsidiaria o agencia en Colombia. Además, precisó que lo dispuesto en el artículo 260-8 del Estatuto Tributario, en cuanto a que las operaciones de precios de transferencia no están cobijadas con la limitación de costos y deducciones, no es aplicable para la deducción por gastos de administración o dirección pagados a casas matrices, por existir norma especial, el artículo 124 *ibidem*.

Se refirió a la modificación introducida por la Ley 1819 de 2016 al artículo 124 del Estatuto Tributario para manifestar que dicho cambio normativo sólo puede ser aplicado a partir del 1 de enero de 2017, de ahí que no cobija la vigencia 2014, en controversia. Que contrario a lo señalado por la demandante, el artículo 122 del Estatuto Tributario no aplica sobre los pagos de administración realizados a casa matriz, en tanto así lo dispuso el citado artículo 124.

En relación con el **rechazo de otros egresos por la suma de \$701.706.631** expuso que se originan, entre otros, en una importación, y que los valores llevados

⁶ Fls. 414 a 432 del cuaderno principal.



como reembolso de gastos no tenían el soporte respectivo (factura original o documento equivalente) que evidenciara el pago hecho por el vinculado al tercero. Agregó que los documentos aportados por la demandante en sede administrativa no coinciden con el valor de la operación, de ahí que no se haya demostrado la realidad del reembolso. Que tampoco existe prueba de la aplicación del método de precios de transferencia PC, en tanto no se demostró que el valor cobrado a Bavaria correspondiera al incurrido por cada uno de sus vinculados, ni la forma en que se recibió el servicio.

Sostuvo que, en la demanda, la actora se limitó a afirmar que el gasto cumple con el principio de plena competencia y con los requisitos consagrados en el artículo 107 del Estatuto Tributario, pero no aportó prueba alguna que desvirtúe el rechazo efectuado en el acto administrativo acusado, pese a tener la carga prueba.

En lo que respecta al rechazo de los **egresos por comisiones pagadas por \$6.748.286.996**, sostuvo que se sustenta en el incumplimiento de los requisitos de necesidad y causalidad, así como del principio de plena competencia. Preciso que no es de recibo el argumento de la actora sobre la vulneración del artículo 29 de la Constitución por indebida valoración probatoria, pues la DIAN analizó y valoró adecuadamente las pruebas arrimadas al proceso, tal y como se demuestra en los actos administrativos.

Transcribió apartes de la liquidación oficial demandada, en los que se hace referencia a la falta de demostración de los beneficios obtenidos por la actora a partir de la suscripción del contrato denominado «*Trinity Procurement GmbH – Global Procurement Framework Agreement*», en especial, en materia de mayor visibilidad en aspectos del costo, identificación de desarrollo y optimización del portafolio, así como del incremento del término de pago y la racionalización del número de proveedores, entre otros. Asimismo, destacó que consta en el acta de visita que la actora tiene una base local de más de 7.000 proveedores activos y 22.000 documentados y cuenta con grupos estratégicos de compras, lo que demuestra que existe un equipo de compras local en Bavaria.

Dijo que los bienes y servicios se adquirieron en el mercado local y, por ende, debían clasificarse en los modelos de colaboración MC1 y MC2 que, según el Acuerdo Global de Abastecimiento, no daban lugar al pago de ninguna comisión. Advirtió que, si bien la gestión de compras encargada a la vinculada puede resultar beneficiosa para Bavaria, no es necesaria en la medida en que la compañía cuenta con dependencias encargadas de manejar las estrategias con los proveedores locales. Que por lo tanto, se trata de un gasto que un tercero independiente no asumiría, por lo que incumple el principio de plena competencia y, adicionalmente, los requisitos previstos en el artículo 107 del Estatuto Tributario.

Considerando lo anterior, afirmó que la actora no logró desvirtuar la improcedencia de la deducción por concepto de pago de comisiones a SABMiller Procurement GmbH, y que tampoco se evidencia la indebida valoración probatoria y falsa motivación, de ahí que deba declararse la legalidad del acto demandado.

En relación con **la sanción por inexactitud** sostuvo que esta debe mantenerse porque la actora realizó operaciones de egreso con sus vinculadas en condiciones diferentes a las que hubieran pactado partes independientes en operaciones comparables, lo que corresponde a una conducta inexacta. Además, porque registró deducciones que incumplían los requisitos de deducibilidad. Todo lo cual



le permitió a la actora obtener un menor impuesto a pagar. Se opuso a la existencia de una diferencia de criterio, puesto que lo ocurrido en este asunto es el desconocimiento del derecho aplicable, sumado a que no se cumplió la condición de que a la declaración se hayan llevado datos completos y verdaderos.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, negó las pretensiones de la demanda⁷, sin condenar en costas, con fundamento en las siguientes consideraciones:

En lo que tiene que ver con los **gastos operacionales de administración por \$22.441.757.000**, aseveró que es aceptado por las partes que dicho valor corresponde a los pagos efectuados por la demandante a su casa matriz SABMiller Latin America Inc. por concepto de servicios de administración, y que respecto del mismo no se practicó retención en la fuente.

En esa medida, indicó que el gasto no era procedente, con independencia de que la operación de servicios haya estado sometida al régimen de precios de transferencia, a la luz de lo dispuesto en el artículo 260-8 del Estatuto Tributario. Esto, porque la finalidad de esa disposición no es exceptuar a los contribuyentes sometidos al mencionado régimen del cumplimiento de los requisitos previstos en la legislación tributaria para la procedencia de los costos y deducciones, como ocurre con la previsión contenida en el artículo 124 *ibidem*. Precisó que el efecto del citado artículo 260-8 es excluir a los vinculados de las prohibiciones señaladas en los artículos 90, 90-1, 124-1, 151 y 312-2 del Estatuto Tributario, sin que se hubiera sustraído a los contribuyentes a cumplir con las exigencias normativas que regulan la procedencia de las deducciones.

Concluyó que, si los ingresos obtenidos por la casa matriz no están sometidos a retención en la fuente, correlativamente, la subsidiaria no puede llevar el gasto derivado de los pagos efectuados a aquella.

Frente a los **otros egresos (rebolsos a vinculadas) por \$701.706.631**, aclaró que si bien, en la demanda, Bavaria alude a las operaciones realizadas con su vinculada SABMiller Latin America *«sin referirse a sus demás vinculadas respecto de quienes también se generaron gastos por el mismo concepto»*, debe abordarse el análisis del monto total del rechazo, *«toda vez que, de un lado, en la titulación del cargo la contribuyente indicó expresamente el monto total rechazado de \$701.706.631; y del otro, en la contestación a la demanda la DIAN entendió que los argumentos de nulidad se extendieron a la glosa total de rechazo»*. Y adujo que *«En vista de que los cargos son de carácter global, procede la Sala a realizar la revisión tomando como ejemplo las operaciones realizadas entre Bavaria S.A. y sus vinculadas del exterior Miller Brewing International Inc y SABMiller PLC»*.

En esa medida, se refirió: *i)* la documentación comprobatoria Nro. 1451804899 por valor de \$435.834.221, relacionada con una operación llevada a cabo entre la actora y Miller Brewing International Inc, y advirtió que debido a la diferencia del precio de reembolso indicado en ese documento y aquel que se aportó con las declaraciones de importación, las facturas y los certificados de origen de la mercancía publicitaria, se concluía que el análisis de comparabilidad realizado por la actora no garantizaba que la operación haya atendido al principio de plena competencia. *ii)* la documentación comprobatoria Nro. 1426774484 por valor de

⁷ SAMAI, índice 2 expediente digital, pdf. 10, págs. 1 a 124.



\$8.326.801, asociado a una operación con SABMiller PLC, respecto de la cual también encontró diferencias con los valores registrados en los soportes aportados por este gasto. Además, resaltó que no existe información de las partes independientes con las cuales se llevó a cabo el mismo tipo de transacciones con valores similares, *«imposibilitando de esta forma que la autoridad tributaria pudiera efectuar el análisis de comparabilidad del caso»*.

Enfatizó en que, según el artículo 260-5 del Estatuto Tributario, la documentación comprobatoria debe estar respaldada por la información financiera y contable, esto es, por los soportes de las transacciones u operaciones realizadas que, para el caso, corresponderían a facturas, contratos, soportes de contabilidad, comprobantes de egreso, entre otros, que den cuenta de la realidad de las transacciones comparables. En tal sentido, aseveró que no hay elementos probatorios suficientes para establecer que, en efecto, la demandante realizó las operaciones comerciales de reembolso con sus vinculadas en condiciones similares a las realizadas entre partes independientes.

En lo que respecta al desconocimiento de los **\$6.748.286.996 relacionados con comisiones pagadas por Bavaria a favor de su vinculada en el exterior SABMiller Procurement GMBH**, con fundamento en el Acuerdo Global de Abastecimiento, la documentación comprobatoria, y el concepto técnico elaborado por el jefe de compras de la sociedad demandante (Gustavo Arbeláez), expresó que SABMiller Procurement actúa como un estrategia comercial de Bavaria y que su participación se determina por la categoría de los bienes y servicios a adquirir, así como por el modelo de colaboración.

Al respecto, indicó que cuando la fuente de negociación del vinculado está constituida por una base reducida de proveedores en mercados locales, SABMiller Procurement no cobra comisiones, puesto que tales operaciones se enmarcan en los modelos MC1 y MC2. Por el contrario, cuando el suministro se genera con una amplia gama de proveedores, que pueden ser locales o regionales, la vinculada ejercer un rol de responsabilidad en la definición de la estrategia que es de tipo global, de manera que la negociación se enmarca dentro de los modelos MC3, MC4 y MC5 (previstos para negociaciones internacionales) que imponen a Bavaria S.A. la obligación de pagar una comisión a favor de su vinculada.

En ese sentido, manifestó que *«la aplicación del respectivo modelo de colaboración se sujeta a la ubicación de los proveedores, lo que a su vez implica que el agente de compras asuma responsabilidades para adelantar las negociaciones de manera especializada»*. Especificó que a esta misma conclusión llegó el Tribunal en la sentencia del 24 de junio de 2021 (Exp. 2018-00248-00).

Citó el detalle de compras y servicios a proveedores nacionales, con base en lo cual aseveró que *«las compras a proveedores nacionales benefició a la demandante respecto de los precios en la adquisición de materias primas (azúcar y arroz) y materiales (latas). Lo mismo sucede con la adquisición de servicios de abastecimiento y profesionales, que reflejan que los proveedores contactados por la vinculada económica SABMiller Procurement se encuentran calificados como sociedades o personas locales, lo que a su vez permite enmarcar la negociación en los modelos de colaboración local (mercado en el territorio nacional), esto es, los MC 1 y MC2 que, se repite, no están sujetos al pago de comisiones por parte de Bavaria a su vinculada»*.

Que lo anterior, también se verifica en el acuerdo global, en el concepto técnico, la documentación comprobatoria, el informe rendido por el director de Bavaria, y



en el informe de estrategia “Sugar January 2014”. De manera que, al hallarse demostrado que las negociaciones realizadas por la demandante a través de su vinculada fueron desarrolladas a nivel local, en tanto los proveedores contactados fueron nacionales, se concluye que los modelos de colaboración empresarial a los que se sometían las operaciones eran los MC1 y MC2, que no daban lugar al pago de comisiones.

Finalmente, el Tribunal consideró procedente la **sanción por inexactitud**, porque quedó demostrado que Bavaria incluyó costos y gastos que no cumplieron con los requisitos exigidos en la ley para ser tratados como tal, conducta que condujo a liquidar un impuesto inferior al que realmente le correspondía asumir.

Dispuso no condenar en costas, por no encontrarse probada su causación.

Recurso de apelación

La **demandante**⁸ apeló el fallo de primera instancia, para lo cual reiteró los argumentos expuestos en la demanda, y agregó los siguientes planteamientos:

Frente al rechazo de los **egresos por servicios administrativos**, señaló que el *a quo* no se pronunció sobre argumento según el cual, de acuerdo con el artículo 122 del Estatuto Tributario son deducibles sin retención en la fuente, los pagos realizados al exterior para la obtención de rentas dentro del país siempre que no excedan del 15% de la renta líquida computada antes de descontar tales deducciones, lo cual ocurrió en este caso, según se evidencia con las pruebas aportadas con la demanda y que el Tribunal no tuvo en cuenta, especialmente, con el certificado del revisor fiscal.

Agregó que la decisión del *a quo* vulnera el artículo 26 *ibidem*, en la medida en que el impuesto en discusión grava la renta y no los ingresos brutos, de suerte que rechazar el gasto cuestionado «(aun cumpliendo con los requisitos establecidos en el artículo 124 del ET y concordantes) implica el desconocimiento de este fundamento y la transgresión de la forma en que se depura la base del impuesto». Todo lo cual también genera el desconocimiento de los artículos 363 de la Constitución y 683 del Estatuto Tributario, que consagra el espíritu de justicia, puesto que a la contribuyente se le estaría exigiendo más de lo que la ley ha querido que coadyuve con las cargas públicas.

Frente a los **gastos por comisiones** pagadas a SABMiller Procurement GmbH, reiteró que el argumento de la DIAN para rechazar estas erogaciones, consistente en que no existió una efectiva prestación del servicio por parte de la vinculada, es una simple apreciación que surge de la falta de valoración de las pruebas que fueron aportadas por Bavaria con ocasión de la demanda.

Consideró que, contrario a lo señalado por el Tribunal, el hecho que la operación sea local no lleva a la aplicación de los modelos MC1 y MC2, puesto que lo determinante es el rol o participación que ejerce la entidad del exterior en la operación, que en este caso, se encuentra demostrado fue fundamental para la negociación con los proveedores locales.

Sostuvo que el *a quo* omitió analizar las pruebas aportadas con la demanda y, en especial, el Acuerdo Global de Abastecimiento y el dictamen técnico firmado por Gustavo Arbeláez, pues de haberlas analizado, llegaría a la misma conclusión

⁸ SAMAI, índice 2 expediente digital, pdf. 57, págs. 1 a 15.



expuesta por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca en la sentencia del 9 de julio de 2020 (Exp. 2017-00654), en la que, al analizar la misma situación, concluyó que la erogación pagada a la vinculada del exterior sí era deducible. En consecuencia, adujo que no es procedente el argumento referente a que Bavaria no logró desvirtuar lo afirmado por la DIAN respecto a la calificación de la operación bajo el modelo de colaboración MC1 y MC2.

En lo que tiene que ver con el desconocimiento de **otros egresos (reembolso de gastos) por \$701.706.631**, sostuvo que la compañía cumplió con el régimen de precios de transferencia al analizar las operaciones de reembolso con sus vinculadas, como se evidencia en la documentación comprobatoria. En efecto, señaló que allí se estableció que los precios pagados por la actora cumplieron con el principio de plena competencia en aplicación del método de precios comparable no comparado, porque *«lo pagado corresponde exactamente al mismo valor pagado por el vinculado al tercero del exterior, lo cual se soportó en el estudio de precios de transferencia. Aspectos no desvirtuados por el a quo»*. En esas condiciones, dijo que el rechazo de esta deducción es improcedente, más aún cuando se cumplen los requisitos establecidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario.

Finalmente, aseveró que no se le debe imponer la **sanción por inexactitud** porque, frente las glosas asociadas a los gastos por servicios de administración y comisiones pagadas existe una diferencia de criterios pues su argumentación es firme y sólida y, en todo caso, porque la controversia no se origina en falta de veracidad de los valores declarados, sino en argumentos jurídicos que permiten concluir la procedencia de las deducciones. Enfatizó en que la jurisprudencia del Consejo de Estado ha reconocido que existe diferencia de criterios y que, por lo mismo, no se debe imponer la sanción por inexactitud cuando el contribuyente ha incurrido en una inexactitud que ha generado diferentes pronunciamientos en la jurisdicción.

Oposición al recurso de apelación

La **demandada**⁹ solicitó que se confirme la sentencia de primera instancia. A estos efectos, se refirió a lo expuesto en la contestación de la demanda y en la sentencia impugnada.

Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala resolver el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia de primera instancia, que denegó la nulidad de los actos administrativos demandados, mediante los cuales la DIAN modificó la declaración del impuesto a la renta de la sociedad Bavaria S.A., correspondiente al año gravable 2014.

Para resolver, la Sala aplicará, en lo pertinente, el criterio jurisprudencial expuesto en las sentencias del 23 de marzo y del 20 de abril de 2023 (Exps. 25885 y 26205, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello), en las cuales se decidieron asuntos similares a los aquí discutidos, entre las mismas partes.

⁹ SAMAI, índice 12.



1. Deducibilidad de los pagos al exterior por servicios de administración realizados a favor de la vinculada en el exterior, registrados en el reglón 52 «gastos operacionales de administración»

Para la DIAN y el Tribunal no son deducibles los pagos realizados por Bavaria a favor de SABMiller Latin America Inc. por concepto de servicios de administración prestados desde el exterior, toda vez que no se practicó retención en la fuente sobre estas erogaciones, lo cual constituye el presupuesto de procedibilidad para la deducibilidad de estas expensas, según el artículo 124 del Estatuto Tributario.

La actora se opone a esta decisión, pues considera que, tratándose de una renta de fuente extranjera, es ilegal que se le exija el pago de la retención en la fuente, más aún cuando esa limitante no es aplicable de conformidad con el artículo 260-8 del Estatuto Tributario, en su condición de contribuyente sometida al régimen de precios de transferencia. Así las cosas, afirma que la deducción es procedente porque no alcanza el límite del 15% establecido en el artículo 122 del Estatuto Tributario, tal y como lo informó su revisor fiscal.

Para la vigencia en discusión, año gravable 2014, el tratamiento de la deducción de pagos a casa matriz que constituyeran gastos de administración o dirección estaba regulado en el artículo 124 del Estatuto Tributario¹⁰, modificado por el artículo 85 de la Ley 223 de 1995, así:

«Artículo 124. Los pagos a la casa matriz son deducibles. Las filiales o sucursales, subsidiarias o agencias en Colombia de sociedades extranjeras, tienen derecho a deducir de sus ingresos, a título de costo o deducción, las cantidades pagadas o reconocidas directa o indirectamente a sus casas matrices u oficinas del exterior, por concepto de gastos de administración o dirección y por concepto de [regalías y explotación o] adquisición de cualquier clase de intangibles, siempre que sobre los mismos practiquen las retenciones en la fuente del impuesto sobre la renta y el complementario de remesas. Los pagos a favor de dichas matrices u oficinas del exterior por otros conceptos diferentes, están sujetos a lo previsto en los artículos 121 y 122 de este Estatuto».*

Como se observa, esta disposición legal regula la deducibilidad de los gastos de administración, entre unos determinados sujetos. De un lado, como titulares del gasto, las filiales, sucursales, subsidiarias o agencias en Colombia de sociedades extranjeras y, del otro, las matrices u oficinas del exterior, como prestadoras del servicio o beneficiarias del ingreso.

Ahora bien, la señalada disposición reconoce el derecho a la deducción de los pagos por concepto de administración o dirección a favor de la casa matriz **«siempre que sobre los mismos practiquen las retenciones en la fuente del impuesto sobre la renta»**. En ese sentido, es preciso destacar que fue la propia ley la que condicionó la procedencia fiscal de esta clase de gastos a que la expensa se hubiere sujetado a gravamen en Colombia mediante el mecanismo de retención en la fuente, lo cual, únicamente surge respecto de ingresos de fuente nacional.

Este condicionamiento de la deducibilidad a la retención en la fuente fue dilucidado por la Corte Constitucional, mediante sentencia C-596 de 1996¹¹, con ocasión del análisis de constitucionalidad del artículo 124 del Estatuto Tributario, así:

«Por lo tanto, si los pagos a las casas matrices son gravables en Colombia y por ende están sometidos a retención en la fuente, serán deducibles para quien los paga,

¹⁰ El artículo 73 de la Ley 1819 de 2016 adicionó el artículo 124 con un párrafo, advirtiendo que, los gastos de administración o dirección sean de fuente nacional o extranjera, estarán sujetos a retención en la fuente.

¹¹ M.P. Hernando Herrera Vergara.



obviamente en tratándose de ingresos considerados de fuente nacional; por el contrario, si los pagos a que se ha hecho alusión son de fuente extranjera y por consiguiente no son gravables por el mecanismo de la retención, no serán deducibles de la renta de la filial o sucursal, subsidiaria o agencia en Colombia». (Énfasis y subrayado de la Sala).

Con fundamento en lo anterior, la Corte Constitucional arribó a la siguiente conclusión:

«Declarará la **exequibilidad de la expresión acusada, siempre que se entienda que los pagos que se hacen a las casas matrices u oficinas en el exterior por concepto de gastos de administración o dirección (...), que son deducibles de sus ingresos a título de costo o deducción son aquellos de fuente nacional**». (Énfasis y subrayado de la Sala).

Considerando lo anterior, esta Sección¹² ha manifestado que, por previsión legislativa expresa:

«sólo son deducibles los gastos de administración efectuados por sucursales, filiales, subsidiarias o agencias de sociedades extranjeras en Colombia con sus matrices u oficinas en el exterior, en la medida en que se hubieren sometido a retención en la fuente, lo cual sólo resultaba aplicable, para la época de los hechos, respecto de los ingresos de fuente nacional. Por tanto, si los pagos no se sujetaron a la misma, por no ser ingresos de fuente nacional, no podrían ser deducidos. Sobre este particular, fue enfática la Corte Constitucional al precisar que «si los pagos a que se ha hecho alusión son de fuente extranjera y, por consiguiente, no son gravables por el mecanismo de retención, no serán deducibles de renta de la filial o sucursal, subsidiaria o agencia en Colombia¹³».

Ahora bien, en lo que tiene que ver con la aplicación del artículo 124 del Estatuto Tributario respecto de los contribuyentes sometidos al régimen de precios de transferencia, es preciso remitirse a la sentencia del 9 de mayo de 2019 (Exp. 20780, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez), reiterada en la del 9 de septiembre de 2021 (Exp. 24282, CP. Milton Chaves García), por tener similitud jurídica y fáctica con el caso en discusión:

«La norma que regula de manera especial los costos y deducciones para los contribuyentes sometidos a ese régimen, esto es, el artículo 260-7, los releva de ciertas disposiciones que prohíben deducciones, y de las limitaciones de costos y gastos para vinculados económicos; pero no los excluye de la aplicación del artículo 124 del Estatuto Tributario. Tampoco se advierte que las regulaciones de estas normas -artículo 124 y 260-7 del E.T.- se contrapongan ni se contradigan.

Primero, porque el artículo 124 no se encuentra dentro de las disposiciones que el artículo 260-7 autoriza no aplicar en el régimen de precios de transferencia. Y, segundo, en tanto la regulación de la deducción a casa matriz no es una limitación a los costos y gastos, que es de lo que se exceptúa a estos contribuyentes.

Todo, porque el artículo 124 establece un requisito de procedencia de la deducción, en tanto permite que el pago a la casa matriz sea llevado en la declaración de renta, y tiene su razón de ser en que permite recaudar de forma anticipada el impuesto en estas operaciones que se hacen con no residentes en Colombia, lo que garantiza el pago del tributo.

No puede perderse de vista que el objeto del artículo 260-7 del Estatuto Tributario no es exceptuar a los contribuyentes sometidos al régimen de precios de transferencia del cumplimiento de los requisitos de procedencia de los costos y deducciones, sino únicamente de algunas prohibiciones previstas en materia de costos y deducciones, y de las limitaciones de costos y gastos previstas para los vinculados económicos.

Por esa razón, el efecto que tiene esa norma en los pagos a casa matriz que realicen dichos contribuyentes, es que no les aplican las prohibiciones señaladas en los artículos 90, 90-1,

¹² Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 17 de noviembre de 2022, Exp. 26624. C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

¹³ Corte Constitucional. Sala Plena. Sentencia C-596 de 1996. M.P. Hernando Herrera Vergara.



124-1, 151, 152 y 312 -numerales 2 y 3-, ni las limitaciones de los costos y deducciones, como la prevista en el artículo 122 del Estatuto Tributario, que restringe los gastos al exterior al 15% -salvo en aquellos casos en que sea obligatoria la retención, entre otros-.

De modo que, como la ley no sustrajo a estos contribuyentes del cumplimiento de los requisitos de procedibilidad de las deducciones, los mismos deben cumplir los requisitos dispuestos sobre las operaciones de costos y gastos que procedan en el régimen de precios de transferencia. Para lo cual se debe atender, los presupuestos que exige la norma para que pueda aceptarse como deducción.

Por esas razones, los contribuyentes sometidos al régimen de precios de transferencia deben cumplir con el requisito de procedencia para llevar como deducción los pagos a casa matriz, consistente en la práctica de la retención en la fuente».

Descendiendo al caso concreto, la Sala advierte que entre las partes no existe discusión sobre la naturaleza de los gastos cuestionados, pues ambas coinciden en que corresponden a gastos de administración pagados por la actora a favor de su casa matriz en el exterior. De igual forma, las partes coinciden en que sobre los pagos que efectuó la demandante a su casa matriz no se practicó retención en la fuente por corresponder a ingresos de fuente extranjera.

En estas circunstancias, no es posible aceptar la deducibilidad solicitada por la actora (*i.e. gastos de administración y dirección a casa matriz u oficinas del exterior*) a la luz del artículo 124 del Estatuto Tributario, pues para esto era fundamental que el gasto hubiese estado sometido a retención en la fuente, tal y como lo ha sostenido la jurisprudencia de esta Sección y la de la Corte Constitucional. El hecho de que la actora estuviese sometida al régimen de precios de transferencia no cambia esta conclusión, en tanto que, se reitera, la retención en la fuente de que trata el artículo 124 no es una limitante, sino un condicionamiento o presupuesto de aceptación, frente a lo cual no existe exclusión alguna para los contribuyentes sometidos al mencionado régimen.

Finalmente, es preciso advertir que, contrario a lo solicitado por la actora, la deducibilidad del gasto cuestionado no puede analizarse a la luz del artículo 122 del Estatuto Tributario. Esto es así, porque esa norma regula la deducibilidad de pagos al exterior, como una restricción genérica y sin sujeción a la vinculación económica, para los gastos incurridos en el exterior para la obtención de rentas de fuente nacional y por conceptos diferentes a los gastos de administración a favor de la matriz u oficinas del exterior, que son los que se discuten en este caso concreto. Al respecto, el artículo 124 expresamente prevé que «(...) *Los pagos a favor de dichas matrices u oficinas del exterior por otros conceptos diferentes, están sujetos a lo previsto en los artículos 121 y 122 de este Estatuto*». (resaltado por la Sala).

El cargo no prospera. En consecuencia, se mantiene el rechazo por \$22.441.757.000, a título de gastos operacionales de administración por servicios administrativos.

2. Procedencia de los \$6.748.286.996 rechazados del renglón 49 «costos de ventas y de prestación de servicios»

Los \$6.748.286.996 en discusión, corresponden a las comisiones pagadas por Bavaria a favor de su vinculada en el exterior, SABMiller Procurement GmbH (antes Trinity Procurement GmbH), como retribución por la prestación del servicio de agenciamiento de compras locales de materias primas (*i. e.* azúcar, arroz, cebada, jarabe de malta, edulcorantes), botellas de vidrio, tapas, entre otros, y de servicios (*i. e.* flota, electricidad, combustibles), en el marco del Acuerdo Global de Abastecimiento.



En el acto acusado, la DIAN sostuvo que esta deducción debe ser rechazada, comoquiera que no existe evidencia de que tales compras se hayan llevado a cabo por intermedio o con injerencia de la vinculada y, en todo caso, porque el tipo de bienes comprados en el mercado local hacen parte de los modelos de colaboración MC1 y MC2 que, según el Acuerdo Global de Abastecimiento, no generan el pago de la comisión, puesto que son realizadas por el equipo local de compras de la actora. En ese sentido, adujo que se trata de una erogación innecesaria, pues no se observa ningún beneficio obtenido por la actora a partir de las labores de la vinculada en el exterior y que, por lo mismo, incumple el principio de plena competencia, en tanto que ningún tercero independiente, en una operación comparable, estaría dispuesto a pagar la comisión. El Tribunal asumió la misma posición y, en consecuencia, confirmó el rechazo del gasto bajo análisis.

Bavaria apeló esa decisión. A estos efectos, aseguró que el gasto sí es deducible, en la medida en que la vinculada del exterior sí tenía derecho a la comisión por los servicios prestados en ejecución del Acuerdo Global de Abastecimiento, teniendo en cuenta que los bienes y servicios adquiridos se catalogaban en el modelo de colaboración MC3. Lo anterior, conforme lo explicó el perito en el dictamen pericial y el director de compras de Bavaria en el concepto técnico, pruebas que, a su parecer, fueron indebidamente valoradas por la DIAN y el a quo.

Bajo este contexto, la Sala estima que, a efectos de dirimir el debate, es preciso establecer si, a la luz del artículo 107 del Estatuto Tributario, la comisión pagada por Bavaria a favor de su vinculada en el exterior cumple con el requisito de necesidad de las expensas, para lo cual debe tenerse en cuenta el objeto y la razón de ser de dicha comisión, específicamente, en el marco del Acuerdo Global de Abastecimiento.

En este punto es necesario aclarar que, si bien la Administración alega la violación del principio de plena competencia, en la medida en que considera que ningún tercero independiente, en una situación comparable, habría pagado la comisión en las condiciones efectuadas por Bavaria, lo cierto es que esta afirmación sólo está soportada en el hecho de que la DIAN cuestionó que SABMiller Procurement hubiera ejecutado realmente las funciones que le correspondían bajo el Acuerdo Global de Abastecimiento. En efecto, adviértase que ni el acto censurado ni la oposición de la demanda, se objetó la validez de la documentación comprobatoria aportada por la actora¹⁴, en la que se incluyó información relacionada con la operación llevada a cabo con SABMiller Procurement GMBH en el marco del Acuerdo Global de Abastecimiento.

En otras palabras, salvo por el cuestionamiento sobre la ejecución de las funciones, la DIAN no alegó ni probó razones de fondo que sustentaran la vulneración del principio de plena competencia. En el expediente no existen elementos probatorios que permitan demostrar que la remuneración a favor de la vinculada del exterior no se dio en condiciones de mercado y, en consecuencia, no hay soporte de la afirmación de la demandada según la cual un tercero independiente no habría pagado dicha comisión.

Resulta de suma importancia recordar que, para efectos de cuestionar la remuneración pagada por un contribuyente a favor de un vinculado del exterior por incumplir el principio de plena competencia, la DIAN debe ejercer las amplias

¹⁴ Fls. 9 a 77 de los antecedentes administrativos.



facultades de fiscalización que le otorgan los artículos 684 del Estatuto Tributario y, particularmente, el inciso tercero del artículo 260-2 *ibidem*. Nótese que la jurisprudencia de esta Sección¹⁵ ha advertido que, si en ejercicio de la función de fiscalización, la Administración detecta irregularidades en el estudio de precios de transferencia, está obligada a contradecirlo a través de un informe semejante en el que calcule los márgenes de utilidad comunes en el mercado para operaciones comparables, convenidas entre partes independientes, mediante el cual acredite que el estudio de precios de transferencia llevado a cabo por el contribuyente se apartó de la realidad económica de la transacciones convenidas, que el método utilizado no fue el indicado, que el margen de rentabilidad fue incorrecto, entre otras cuestiones. Sin embargo, en el expediente no obra ningún documento de este tipo.

Por lo anterior, el análisis de la Sala se circunscribirá a determinar si, en cumplimiento del párrafo segundo del artículo 260-3 (modificado por la Ley 1607 de 2012) Bavaria demostró (i) la prestación real del servicio por parte de SABMiller Procurement GMBH o la ejecución de las funciones señaladas en el estudio de precios de transferencia, y (ii) si las expensas cuestionadas cumplen o no con el requisito de necesidad, previsto en el artículo 107 del Estatuto Tributario.

Así las cosas, se tiene que esta Sección se pronunció sobre el alcance de los requisitos generales de deducibilidad de las expensas y, en particular, sobre el de necesidad, en la sentencia de unificación del 26 de noviembre de 2020, (exp. 21329, C.P. Julio Roberto Piza), en la que se precisó:

«2. Las expensas necesarias son aquellas que realiza razonablemente un contribuyente en una situación de mercado y que, real o potencialmente, permiten desarrollar, conservar o mejorar la actividad generadora de renta. La razonabilidad comercial de la erogación se puede valorar con criterios relativos a la situación financiera del contribuyente, las condiciones del mercado donde se ejecuta la actividad lucrativa, el modelo de gestión de negocios propio del contribuyente, entre otros. Salvo disposición en contrario, no son necesarios los gastos efectuados con el mero objeto del lujo, del recreo o que no estén encaminados a objetivos económicos sino al consumo particular o personal; las donaciones que no estén relacionadas con un objetivo comercial; las multas causadas por incurrir en infracciones administrativas; aquellos que representen retribución a los accionistas, socios o partícipes; entre otros».

En esas condiciones, para determinar si una expensa cumple con el requisito de necesidad es necesario realizar una «comprobación de orden teleológico, que permita identificar si la erogación juzgada está destinada a la obtención de ganancias, al mantenimiento de la fuente de la que ellas emanan, o al mejoramiento o adaptación comercial o empresarial de la fuente generadora de renta»¹⁶.

Ahora bien, a pesar de la presunción de veracidad que ampara a las declaraciones tributarias, en los casos en que la Administración realiza cuestionamientos con el fin de comprobar la veracidad de los hechos declarados, la carga de probar los conceptos que aminoran el impuesto a cargo (v.g. costos, deducciones, entre otros) le corresponde al contribuyente. Sobre este particular, como cuarta regla de unificación en la sentencia mencionada se estableció que:

«4. Los contribuyentes tienen la carga de poner en conocimiento de las autoridades administrativas y judiciales las circunstancias fácticas y de mercado, demostraciones y carga argumentativa, conforme a las cuales una determinada expensa guarda relación causal con

¹⁵ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 10 de octubre de 2018, exp. 20751. C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

¹⁶ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia de unificación del 26 de noviembre de 2020, exp. 21329. C.P. Julio Roberto Piza.



su actividad productora de renta, es necesaria y proporcional con un criterio comercial y tomando en consideración lo acostumbrado en la concreta actividad productora de renta».

En esas condiciones, la Sala observa que en el expediente se encuentran acreditados los siguientes hechos:

- De conformidad con el Acuerdo Global de Abastecimiento¹⁷, celebrado en junio de 2010, entre Bavaria y SABMiller Procurement GMBH, esta última sociedad se comprometió a operar un negocio global de adquisiciones cuyo objetivo consistía en mejorar la compra de bienes y servicios y apoyar al logro de los objetivos de los negocios y la rentabilidad de sus clientes. A estos efectos, según la cláusula 3, la vinculada desempeñaría sus funciones, entre otras formas, negociando directamente con proveedores o asesorando a sus clientes. Considerando lo anterior, en la cláusula 4 se pactó que SABMiller Procurement asumiría la responsabilidad de analizar y desarrollar estrategias para suministrar bienes y materias primas con el objetivo de asegurar los mejores resultados posibles en términos de adquisiciones, a partir de negociaciones con proveedores y de los beneficios disponibles, en términos de maximizar los ahorros, para los clientes que adquirieran bienes y servicios a través de SABMiller Procurement, y no de forma independiente.
- En el informe técnico elaborado por el director de compras de Bavaria (Gustavo Arbeláez Restrepo)¹⁸ se detallan y describen los cinco modelos de colaboración (CM1 a CM5) contemplados en el Acuerdo Global de Abastecimiento, en los cuales se clasifican cada bien o servicio objeto del agenciamiento. Al respecto, en ese documento se explica que esos modelos se definieron con el fin de maximizar el valor entregado por SABMiller Procurement GMBH y para segmentar el gasto por categorías. Se indica, además, que, dependiendo de la categoría y del modelo de colaboración, podía determinarse la relevancia y materialidad de las labores de negociación que desarrolla el equipo de compras.
- Después de establecer las diferencias entre cada uno de los modelos de colaboración, el director de compras de Bavaria señaló que estos no se refieren a cada compra individual de materia prima o inventario, sino al material como un todo. Así, dijo que el nivel de colaboración está determinado por la estructura de abastecimiento del mercado de cada material, de ahí que, por ejemplo, los materiales clasificados bajo el modelo de colaboración MC5 se caracterizan *«por grandes proveedores que tienen presencia en múltiples regiones, en los cuales los proveedores negocian y operan a nivel mundo y en mercados abiertos»*. De otro lado, expresó que los materiales clasificados en el modelo de colaboración MC1 *«se caracterizan por una base reducida de proveedores que están cercanos a mercados locales y para los cuales las negociaciones regionales o globales no son aplicables dado el limitado acceso de abastecimiento»*.
- Adicionalmente, el director de compras esgrimió que la responsabilidad de establecer la estrategia de negociación con proveedores depende del modelo de colaboración para cada material y que, a su vez, este se determina con base en la estructura de abastecimiento del mercado, en el cual se consideran proveedores de origen local e internacional. Así las cosas, afirmó que **«A más disponibilidad de abastecimiento de material y especificaciones a nivel global o regional, más alto el modelo de colaboración, indiferente a que el negocio finalmente sea otorgado a un proveedor local al final de la negociación»** (énfasis de la Sala). De ahí que la ubicación física del proveedor fuese completamente irrelevante y, por lo mismo, que los beneficios con proveedores locales, eran medidos de la misma forma para las negociaciones y compras con proveedores ubicados en el exterior.

¹⁷ Fl. 116 a 153 del cuaderno principal.

¹⁸ Fls. 156 a 171 del cuaderno principal.



- En respuesta a los cuestionamientos hechos por la Administración en la visita realizada el 18 de marzo de 2016¹⁹, la actora entregó información sobre las compras más representativas realizadas durante el año 2014, en desarrollo del Acuerdo, correspondieron a azúcar, cebada y líquidos adjuntos. Puntualmente, la apelante informó:
 - *«Azúcar Durante el 2014 se lograron importantes beneficios en capital de trabajo, en primera medida impactando positivamente las cuentas por cobrar debido al incremento en el término de pago a través de la implementación de la figura de reverse factoring, y en segundo lugar, debido a la reducción en inventarios generados por el incremento de cantidades en consignación.*
Adicionalmente se logró reducir el precio vs. lo que la estructura de costos y los diferentes drivers de mercado sugerían debía incrementar el precio para este año.
 - *Adjuntos líquidos: Se logró negociar un incremento en el término de pago de 45 días a 90 en HMCS días, a través de la implementación de la figura de reverse factoring. Adicionalmente se logró reducir el precio vs. lo que la estructura de costos y los diferentes drivers de mercado sugerían debía incrementar el precio para este año.*
 - *Adjuntos - Arroz: Se logró una mejora en los precios del arroz, respecto al factor histórico que habla de arroz paddy verde vs. arroz cristal. Así mismo, se logró un impacto en las cuentas por pagar, gracias al incremento en el término de pago a través de la implementación de la figura de reverse factoring y negociación directa con proveedores».*
- En respuesta a los interrogantes formulados por la DIAN en las visitas del 6 y 7 de diciembre de 2016, específicamente, respecto al reporte de los beneficios derivados de las funciones realizadas por SABMiller Procurement, la actora explicó²⁰:
 - *«Además, en el año 2014 se generaron beneficios (entre otros) sobre los siguientes materiales:*
 - **Latas:** *Los beneficios estuvieron apalancados por ahorros en inyección de capital para Bavaria aumentando además del working capital, las condiciones en los términos de pago en 5 días. Se generaron beneficios en ahorros en costos por 1.331.722 USD y una mitigación en el costo de 1.691.737 USD.*
 - **Azúcar:** *Se optimizó el gasto anual con el proveedor. Se aumentaron las condiciones en los términos de pago de 30 a 45 días adicionales (+15) (...)*
 - **Arroz:** *Corresponde al aumento de términos de pago de los proveedores de arroz (aumentos y ajuste a política de frecuencia de pagos). El beneficio es por USD 515.862 y aplica para 2 años fiscales (Para F15 USD 257.931 y para F16 USD 257.931)».*
- De otro lado, la apelante también expuso la siguiente explicación respecto a la necesidad de suscribir el Acuerdo Global de Abastecimiento con SABMiller Procurement al responder las preguntas realizadas por la demandada en las visitas del 6 y 7 de diciembre de 2016:
 - *«El grupo SABMiller considera que el personal de "GmbH" tiene una gran capacidad diferenciada respecto de cualquier otra compañía subsidiaria. Un ejemplo de lo anterior, es que el grupo no tenía personas expertas en agencias de publicidad, personas que trabajaran en grandes cultivos, empresas de ingeniería, entre otros factores. Por esta razón, el grupo identificó esta necesidad y atrajo el personal altamente calificado con profundos conocimientos de los proveedores que lograra agregar valor, favorecer y facilitar las negociaciones.*
En el año 2014, "GmbH" empleó a 175 personas con el fin de implementar las estrategias por categorías, generar valor y mejorar las negociaciones. Este equipo de personas, (sic) aportó sus habilidades para utilizar en beneficio de las empresas del grupo, como es el

¹⁹ FI. 639 de los antecedentes administrativos.

²⁰ FI. 859 de los antecedentes administrativos.



caso de Bavaria. Ahora bien, el hecho de que se hayan logrado ahorros claramente demostrables a partir de la gestión de "GmbH" es la prueba que demuestra que las operaciones de SABMiller en el mundo, no habrían logrado por sí solos, obtener ahorros significativos.

Las estrategias dictadas por "GmbH" son dirigidas centralmente por "GmbH" y su ejecución se puede dar desde un nivel global, regional y local por cada uno de los equipos que dependen directamente de "GmbH". Por su lado, Bavaria, al ser una empresa cuya actividad principal es la producción, elaboración, distribución y comercialización de cerveza y no la gestión de compra de materias primas, bienes o servicios delega a SABMiller Procurement GmbH la ejecución de estas actividades, pues considera que tiene el conocimiento, know how y especialización adecuada y necesaria que se verá reflejada en beneficios cuantificables para la compañía²¹.

- Mediante oficio radicado el 2 de marzo de 2017²², Bavaria informó en la siguiente tabla los beneficios derivados de la operación con SABMiller Procurement desde el año 2010 al año 2014:

FY	Total		
	Reducción del costo	Mitigación del costo	Impulsador del valor
2010	4.482.689,94	277.573,08	
2011	8.356.644,01	5.759.589,59	
2012	16.943.978,60	23.876.526,15	
2013	27.136.036,60	22.729.376,15	
2014	45.659.489,77	20.438.898,29	16.582.411,01

- En el dictamen pericial allegado con la demanda²³ y que la DIAN tuvo la oportunidad de contradecir en el término para contestarla, se concluyó que: (i) SABMiller Procurement sí desarrolló funciones inherentes al servicio prestado, pues participó en la definición de las negociaciones, considerando que se trató de bienes y servicios clasificados en los modelos de colaboración MC3 a MC5 y, adicionalmente, que (ii) Bavaria sí obtuvo beneficios, no sólo en términos de disminución de costos, sino también en extensión de términos de pago, nuevos proveedores, mejora en los aspectos técnicos ofrecidos por los proveedores, racionalización de proveedores, manejo de inventarios en consignación, entre otras ventajas logísticas, que les agregaron valor a las negociaciones y justificaron la comisión pagada. Además, puntualizó que Bavaria se benefició pues trasladó la función de compras a una empresa con presencia global y con personal experto en negociaciones de diferentes bienes y servicios.
- Anexo a la demanda²⁴, la apelante allegó la descripción del negocio de materiales para envases, en la que se manifestó lo siguiente, sin que la demandada lo controvirtiera:

«Descripción del negocio»	
Contexto	Esta negociación fue liderada por el equipo regional de GMBH. La negociación, consistió en un fijar nuevos términos (sic) de compra, sobre un acuerdo que se había realizado en julio de 2012 hasta marzo 2019. El objetivo principal de esta negociación, es una mejora en las condiciones de compra de latas para cumplir con los requisitos de abastecimiento del año 2014. El proveedor fue Crown Colombia con condiciones de pago: 40 días. (...)

²¹ Fl. 855 de los antecedentes administrativos.
²² Fl. 1039 a 1046 de los antecedentes administrativos.
²³ Fils. 374 a 382 del cuaderno principal.
²⁴ Fl. 318 del cuaderno principal.



«Descripción del negocio»	
	<p>Este nuevo acuerdo incluye el precio de la nueva presentación (sic) de Club Colombia lata y Can End que agregará el precio actual USD / Millar 3,05 para latas (barniz mate) y USD / Millar 1,78 para Can Ends (Gold End y Gold TAB).</p> <p>En términos generales, la negociación se basó en evitar un impacto en el capital de trabajo para el pago de algunas facturas al final de septiembre, aumentando los términos de pago con el proveedor.</p>
Beneficios	<ul style="list-style-type: none">- Reducir la exposición al mercado de aluminio, pues su precio se ve afectado principalmente por los precios internacionales de aluminio (LME) que tienen una cobertura de commodities.- Registro de una disminución en un 0,82% en el precio de latas.- Se identificó (sic) una oportunidad en negociar nuevamente, teniendo como referencia el indicador "LME" Aluminium International prices. Disminución en un 3,48% desde Octubre del año 2013.(...)- Se identificó (sic) una fuerte presión del mercado para aumentar los precios del aluminio (materia prima principal) en los próximos meses por encima de USD / MT 1.900. Poir (sic) lo cual, la negociación debía realizarse antes de que el mercado subiera los precios.

De la valoración de lo probado, para la Sala es claro que Bavaria demostró la prestación de servicios por parte de SABMiller Procurement, en ejecución de las funciones pactadas en el Acuerdo Global de Abastecimiento, así como los beneficios recibidos. Por lo tanto, la demandante cumplió con el régimen de precios de transferencia, comoquiera que la DIAN no cuestionó aspectos distintos a la efectiva prestación de los servicios por parte de la vinculada del exterior.

En relación con el incumplimiento del requisito de necesidad previsto en el artículo 107 del Estatuto Tributario, encuentra la Sala que la comisión pagada a favor de SABMiller Procurement le permitió a la actora desarrollar, conservar y mejorar su actividad productora de renta, en términos de calidad y eficiencia.

Adviértase que, a partir de la realización de esta erogación, Bavaria consiguió no sólo reducir y mitigar sus costos de producción y ventas, sino también obtener mejores condiciones de negociación con sus proveedores de materias primas, latas, empaques y servicios (de electricidad, transporte, mercadeo, entre otros), tal y como se expuso en el dictamen pericial y en los demás documentos allegados en el proceso de fiscalización, que no fueron objetados por la demandada, según se expone en el dictamen pericial y en los demás documentos allegados al proceso, los cuales no fueron objetados por la demandada. En consecuencia, no corresponden a erogaciones innecesarias, carentes de sustancia o razonabilidad económica o comercial, menos aun cuando en el expediente existen elementos probatorios que evidencian las labores llevadas a cabo por SABMiller Procurement GMBH que la hacían merecedora de la comisión acordada en el Acuerdo Global de Abastecimiento.

Sumado a lo expuesto, es preciso advertir que, contrario a lo dicho por la DIAN, el hecho de que el director de compras de Bavaria hubiese manifestado que para



compras locales existe una base local de 7.000 proveedores activos y 22.000 documentados y que las compras a partir de las cuales se originó la comisión se realizaron en el mercado local, no varía las conclusiones expuestas. Nótese que el director de compras de Bavaria explicó que la responsabilidad de establecer la estrategia de negociación con proveedores dependía del modelo de colaboración en el que se encuadrara cada material, lo cual se determinaba con base en la estructura de abastecimiento del mercado.

De manera que, «**A más disponibilidad de abastecimiento de material y especificaciones a nivel global o regional, más alto el modelo de colaboración, indiferente a que el negocio finalmente sea otorgado a un proveedor local al final de la negociación**»²⁵ (énfasis y subrayado de la Sala). Así las cosas, cuantos más proveedores existieran en el mercado, mayor era la necesidad de contar con las labores de SABMiller Procurement, en tanto que aumentaba la responsabilidad, el nivel de especialidad o experticia para establecer una estrategia comercial que permitiera alcanzar los objetivos acordados en el Acuerdo Global de Abastecimiento.

Aplicando estas consideraciones al caso concreto, junto con el concepto técnico elaborado por el director de compras de Bavaria, se anexó un documento que contiene varios análisis para definir la estrategia de compra de azúcar y sus derivados para la elaboración de cerveza, en el cual se evidencia la existencia de varios proveedores que podían satisfacer las necesidades comerciales de Bavaria y las razones por las cuales resultaba más favorable adquirir dicha materia prima en el mercado local que en el exterior. De ahí que, de acuerdo con el Acuerdo Global de Abastecimiento, fuese necesaria la participación y los servicios de agenciamiento comercial de SABMiller Procurement y, consecuentemente, el pago de la comisión.

Al respecto, en tal análisis aparece lo siguiente²⁶:

«Proveedor propuesto y proveedor actual: Incauca, Pichichi, Riopaila, Manuelita y San Carlos.

Esto se encuentra soportado en el documento anexo "Recommendation for Supply Award"

El origen recomendado es el suministro local, porque es el mejor TCO (Total Cost of Ownership) en comparación con las otras alternativas: Aranceles altos desde Brasil y Fórmula local las condiciones de los acuerdos a largo plazo por los proveedores no son idóneos para esta compra.

(...)

Abastecimiento oportuno, reducción de barreras arancelarias, condiciones meteorológicas favorables Cultivo local (azúcar colombiano) afectado positivamente por el Fenómeno del Niño (el calor es ideal para el rendimiento de la caña) (...).

Por las anteriores razones, la Sala considera que se encuentra debidamente probado en el expediente la ejecución de funciones por parte de SABMiller Procurement GMBH en favor de Bavaria bajo los modelos que daban lugar al pago de comisiones, y que dicho gasto era necesario, a la luz del artículo 107 del Estatuto Tributario, con lo cual hay lugar a aceptar la deducibilidad de la erogación cuestionada por \$6.748.286.996, a título de comisiones pagadas a favor de SABMiller Procurement GMBH.

Prospera el cargo de apelación.

²⁵ Fl. 164 del cuaderno principal.

²⁶ Fl. 172 del cuaderno principal.



3. Otros egresos (reembolsos a vinculadas)

La DIAN sustentó el desconocimiento de estos gastos con fundamento en que no se aportó la factura que permitiera verificar *«que el mismo valor cobrado a Bavaria correspondiera al incurrido por cada uno de los vinculados»²⁷*, así como la correcta aplicación del método de precio comparable no controlado (PC) utilizado por la contribuyente en el estudio de precios de transferencia.

El Tribunal avaló la posición de la Administración, pues esgrimió que *«no hay elementos probatorios suficientes para establecer que, en efecto, la empresa demandante realizó las operaciones comerciales de reembolso con sus vinculadas económicas, en condiciones similares a las realizadas entre partes independientes»*.

La demandante en la apelación, respecto de la falta de soportes para la aplicación del método PC, destacó que cumplió con el régimen de precios de transferencia en el análisis de esta operación, *«todo lo cual se evidencia en el estudio de precios presentado ante la Administración por el año 2014»*.

Para resolver este cargo, es preciso señalar que el artículo 260-3 del Estatuto Tributario señala que el Precio Comprable No Controlado (PC) es el método bajo el cual *«se compara el precio de bienes o servicios transferidos en una operación entre vinculados, frente al precio cobrado por bienes o servicios en una operación comparable entre partes independientes»* y el artículo 4 del Decreto 3030 de 2013 establece que la documentación comprobatoria deberá contener los estudios, documentos y demás soportes con los cuales el contribuyente del impuesto sobre la renta demuestre que sus ingresos, costos, deducciones, activos y pasivos adquiridos en el respectivo año gravable, relativos a las operaciones con vinculados del exterior, fueron determinados en cumplimiento del principio de plena competencia. Adicionalmente, la disposición en comento dispone que la documentación por cada tipo de operación deberá tener el nivel de detalle requerido para demostrar la correcta aplicación de los criterios de comparabilidad de que trata el artículo 260-4 del Estatuto Tributario.

En esas condiciones, es claro que los contribuyentes sometidos al régimen de precios de transferencia están obligados a conservar y entregar, en caso de que así lo requiera la Administración, los documentos, estudios y demás soportes con fundamento en los cuales realizaron la selección del método y el análisis de comparabilidad de las operaciones llevadas a cabo con partes vinculadas en el exterior. Tan es así, que el régimen de precios de transferencia contiene normas de naturaleza sancionatoria en caso de que los contribuyentes omitan entregar información sobre las operaciones realizadas con partes vinculadas (artículo 260-11 del Estatuto Tributario, para el año gravable 2014).

Descendiendo al caso concreto, se tiene que los gastos objeto de rechazo hacen parte de las operaciones denominadas en el estudio de precios de transferencia de la actora como *«otros egresos»*. Al respecto, en ese documento se explicó que Bavaria causó erogaciones por reembolso de gastos que fueron asumidos inicialmente por las vinculadas del exterior y, posteriormente, cobrados a Bavaria por la suma de \$1.832.929.000²⁸. En esencia, tales erogaciones corresponden a *«gastos diversos, de viaje, legales, por reubicaciones, salarios y salud»*.

²⁷ FI 102 vltto cuaderno principal.

²⁸ FI. 70 vltto. de los antecedentes administrativos.



Adicionalmente, en el mencionado estudio se adujo que el método seleccionado para determinar si esas operaciones estuvieron acordes con el principio de plena competencia fue el de PC. Lo anterior, porque «las facturas con terceros independientes y/o el gasto contabilizado por las compañías se constituyen en transacciones no controladas que sirven de base para analizar los montos pagados entre Bavaria y sus compañías vinculadas»²⁹.

Ahora bien, frente a tales facturas y documentos contables, en el estudio de precios se advirtió que³⁰:

«Los soportes contables tales como facturas, comprobantes, notas de contabilidad y hojas de análisis de los costos incurridos por la vinculada del exterior (o por la compañía colombiana) hacen parte de su contabilidad y estarán a disposición de las autoridades de impuestos cuando estas así lo requieran como soporte adicional al análisis de Precios de Transferencia» (Subrayado de la Sala).

En el requerimiento especial, la DIAN agrupó en un cuadro los valores por reembolso de gastos y gastos de importación que carecían de soporte, es decir, frente a los cuales la actora no aportó la factura o documento equivalente pagado por el vinculado del exterior al tercero. El cuadro mencionado ilustra lo siguiente³¹:

Nº doc	Fecha	Valor	Soporte
1412733808	2014.02.04	17.773.213,05	Reembolso de gastos de viaje, se aportó soporte del cobro del tercero (folios 712 al 719)
1426124554	2014.03.25	283.126,70	Reembolso de gastos de viaje, se aportó soporte del cobro del tercero (folios 720 al 723)
1451504889	2014.07.01	435.834.221,81	Corresponde a una importación (folios 687 al 677, 725 al 727) de material publicitario pagado y no corresponde a reembolso de gastos.
1426438461	2014.03.26	34.909.028,44	Factura por "BT Live meeting recharges", se aportó la factura del vinculado (folios 728 al 730) pero no los documentos soporte del cobro del reembolso.
1426774484	2014.03.27	8.328.801,22	Corresponde a recargos por costos PLC, se aportó factura del vinculado (folio 731 y 732) pero no los documentos soporte del cobro del reembolso. Registrado en la cuenta PUC 7310950000 como "Honorarios p/los a terceros". No se le precisó retención en la fuente.
1418094620	2014.02.25	114.409,84	Factura por "BT Live meeting recharges". Los documentos soportes aportados no coinciden con el valor de la operación (folios 733 al 735)
1434257803	2014.04.25	160.792.549,57	La factura aportada no coincide en valor y no se aportaron los soportes del cobro (folios 736 y 737)
1428942943	2014.03.17	133.141,33	No se aclaró la razón del recibo (folios 736 y 739)
1442248124	2014.05.27	12.283.675,00	No se aportaron los documentos soporte del cobro.
1442547994	2014.05.29	40.866.910,16	Reembolso de gasto de comercial regional de mala fe, no se aportó soporte del cobro del tercero (folios 740 al 744)
1474303389	2014.10.01	8.445.894,00	No se aclaró la razón del recibo (folios 745 al 753)

Con base en lo ilustrado en ese cuadro, la DIAN expuso lo siguiente en el acto preparatorio³²:

«Según las verificaciones realizadas se evidencia que los valores llevados como reembolsos de gastos no tienen el soporte correspondiente a la factura original pagada por el vinculado al tercero, no se demostró la comparabilidad en la aplicación del método de precios de transferencia seleccionado por el contribuyente (Precio comparable no controlado – PC), puesto que no se demostró que el mismo valor cobrado a Bavaria correspondiera al incurrido por cada uno de sus vinculados, tampoco se demostró cómo se recibió el servicio, entre otros elementos, que permitieran tener certeza sobre dichos egresos.»

Ahora bien, de la revisión del expediente no se observa que las facturas por estos conceptos obren en el plenario y, de hecho, en la demanda y en el recurso de apelación, Bavaria no negó o refutó lo afirmado por la demandada respecto a que omitió aportar los documentos soporte de estas operaciones. Únicamente señaló que, al haber cumplido con el régimen de precios de transferencia, tal y como lo demostraba la documentación comprobatoria, los gastos rechazados eran procedentes.

²⁹ *ibidem*.

³⁰ FI. 71 vlto. de los antecedentes administrativos.

³¹ FI. 1130 de los antecedentes administrativos.

³² FI. 1130 de los antecedentes administrativos.



En esas condiciones, el cargo de apelación no está llamado a prosperar, puesto que la actora incumplió con su deber de soportar lo afirmado en la documentación comprobatoria respecto a las operaciones en discusión, lo cual era necesario para acreditar que, efectivamente, estas transacciones cumplieran con el principio de plena competencia en aplicación del método PC, puesto que si, tal y como lo explicó la misma actora en su estudio de precios, «*las facturas con terceros independientes y/o el gasto contabilizado por las compañías se constituyen en transacciones no controladas que sirven de base para analizar los montos pagados entre Bavaria y sus compañías vinculadas*», es claro que la existencia y entrega a la Administración de estos documentos era esencial para acreditar el cumplimiento del régimen de precios de transferencia bajo el método seleccionado.

No prospera el cargo. En consecuencia, se confirma el rechazo de \$701.706.631, a título de otros egresos, declarados en el denuncia privado de la actora como gastos operacionales de administración.

4. Sanción por inexactitud

En primer lugar, la Sala pone de presente que, debido a la aceptación de los costos por concepto de comisiones pagadas (\$6.748.286.996) se levanta la sanción por inexactitud por esta glosa, en tanto que la conducta de la actora resulta atípica.

Así las cosas, la decisión en este punto deberá enfocarse en determinar la procedencia de la sanción por inexactitud respecto a las glosas confirmadas en esta instancia, esto es, la improcedencia de (i) la deducción por gastos por servicios administrativos a SABMiller Latin America Inc. por \$22.441.757.000 y (ii) la deducción por otros egresos (reembolsos a vinculadas) por \$701.706.631.

Pues bien, la Sala considera que, en este caso, debe levantarse la sanción por inexactitud sobre la primera glosa mencionada, es decir, el rechazo de los gastos por servicios administrativos por \$22.441.757.000, en la medida en que la interpretación efectuada por la actora se puede considerar razonable considerando los antecedentes de la disposición y las posiciones jurisprudenciales que se habían expuesto en la época de los hechos.

Nótese que entre las partes existe una razonada diferencia de criterios sobre si el requisito de la retención en la fuente, a que se refiere el artículo 124 del Estatuto Tributario, constituye una limitación a los costos y deducciones entre vinculadas económicas. Esto se confirma si se tiene en cuenta que, en algún momento, la jurisprudencia de esta Corporación³³ consideró que el requisito en mención sí constituía una limitación, criterio que difiere con el de la Administración, conforme con el cual la retención es un requisito para que proceda la deducción, de acuerdo con la sentencia C-596 de 1996 de la Corte Constitucional.

Adicionalmente, la Sala no puede pasar por alto el hecho de que, en situaciones con identidad fáctica y jurídica³⁴ a la *sub examine*, en las que se discutía la procedencia de la deducción por gastos por servicios administrativos a la luz del artículo 124 del Estatuto Tributario, también se levantó la sanción por inexactitud, al encontrar configurada la diferencia de criterios entre las partes respecto del derecho aplicable a partir de los argumentos expuestos por el contribuyente que,

³³ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencias con expediente Nro. 2319 de 1990, C.P. Jaime Abella Zarate y Nro. 7158 de 1995, C.P. Delio Gómez Leyva.

³⁴ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencias del 9 de septiembre de 2021 (exp. 24282), CP. Milton Chaves García.



en esencia, coinciden con los aquí expuestos por la parte actora. En consecuencia, en aplicación del principio de igualdad, la sanción bajo análisis también debe levantarse en este caso concreto.

Ahora bien, la Sala considera que la sanción por inexactitud debe mantenerse sobre los gastos rechazados por concepto de otros egresos (reembolsos a vinculadas) por \$701.706.631, en la medida en que, su inclusión en la declaración de renta constituyó una conducta sancionable con la mencionada penalidad. Al respecto, nótese que quedó acreditado que la contribuyente incluyó otros egresos por \$701.706.631, sin contar con los documentos idóneos que acreditaran la realidad de esa suma. De ahí que no se pueda afirmar que sobre este punto exista una diferencia de criterios sobre el derecho aplicable, pues lo que se evidencia es una falta probatoria.

5. Decisión

En consideración a todo lo expuesto, la Sala revocará la sentencia apelada para declarar la nulidad parcial de los actos administrativos acusados, en lo que respecta a la suma a desconocer en el renglón 49 «costos de ventas y de prestación de servicios» y a la sanción por inexactitud. A título de restablecimiento del derecho, la Sala fijará como total saldo a pagar la suma de \$332.608.022.000, conforme con la siguiente liquidación:

Concepto	Liquidación privada	Liquidación Oficial DIAN	Liquidación Consejo de Estado
Total patrimonio líquido	3.133.299.670.000	3.133.299.670.000	3.133.299.670.000
Total ingresos netos	5.267.844.423.000	5.267.844.423.000	5.267.844.423.000
Costos de venta	1.599.137.493.000	1.592.380.765.000	1.599.129.052.000
Otros costos	0	0	0
Total costos	1.599.137.493.000	1.592.380.765.000	1.599.129.052.000
Gastos opera. de administración	334.419.910.000	311.922.381.000	311.922.381.000
Gastos operacionales de ventas	1.025.305.359.000	1.024.667.865.000	1.024.667.865.000
Deducción inversiones. en activos fijos	52.283.382.000	52.283.382.000	52.283.382.000
Otras deducciones	386.687.190.000	386.687.190.000	386.687.190.000
Total deducciones	1.798.695.841.000	1.775.560.818.000	1.775.560.818.000
Renta líquida del ejercicio	1.870.011.089.000	1.899.902.840.000	1.893.154.553.000
Renta presuntiva	55.540.249.000	55.540.249.000	55.540.249.000
Total rentas exentas	184.991.720.000	184.991.720.000	184.991.720.000
Renta líquida gravable	1.685.019.369.000	1.714.911.120.000	1.708.162.833.000
Ingresos por ganancias ocasionales	48.032.295.000	48.032.295.000	48.032.295.000
Costos y deducciones por ganancias ocasionales	14.342.413.000	14.342.413.000	14.342.413.000
Ganancia ocasional gravable	33.689.882.000	33.689.882.000	33.689.882.000
Impuesto sobre renta gravable	421.254.842.000	428.727.780.000	427.040.708.000
Descuentos tributarios	75.830.326.000	75.830.326.000	75.830.326.000
Impuesto neto de renta	345.424.516.000	352.897.454.000	351.210.382.000
Impuesto de ganancias ocasionales	3.368.988.000	3.368.988.000	3.368.988.000
Total impuesto a cargo	348.793.504.000	356.266.442.000	354.579.370.000
Anticipo por el año gravable	121.667.014.000	121.667.014.000	121.667.014.000
Saldo a favor sin solicitud de devolución.	0	0	0
Autorretenciones	66.314.410.000	66.314.410.000	66.314.410.000
Otros conceptos	522.152.000	522.152.000	522.152.000
Total retenciones año gravable	66.836.562.000	66.836.562.000	66.836.562.000
Anticipo por el año gravable siguiente	166.356.801.000	166.356.801.000	166.356.801.000
Saldo a pagar por impuesto	326.646.729.000	334.119.667.000	332.432.595.000
Sanciones	0	7.472.938.000	175.427.000
Total saldo a pagar	326.646.729.000	341.592.605.000	\$332.608.022.000

Sanción por inexactitud	
Egresos no deducibles sobre los que procede la sanción	\$701.706.631
Aumento de impuesto por gastos no deducibles	\$175.427.000
Base para calcular la sanción	\$175.427.000
Tarifa 100% (artículo 288 Ley 1819 de 2016)	100%
Valor sanción por inexactitud	\$175.427.000



6. **Condena en costas**

No habrá condena en costas en esta instancia porque prosperó parcialmente el recurso de apelación formulado por la parte actora.

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

FALLA

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

«PRIMERO: Declárese la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 312412017000099 del 15 de diciembre de 2017, de acuerdo con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia y en la nueva liquidación del tributo y fijar sanción de la sanción por inexactitud en la suma \$175.427.000.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, fijar como total saldo a pagar la suma de \$332.608.022.000, de conformidad con la liquidación efectuada en la parte motiva de esta providencia».

2. Sin condena en costas en esta instancia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al tribunal de origen. **Cumplase.**

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

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN