



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

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., nueve (9) de junio de dos mil veintidós (2022)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	05001-23-33-000-2015-02002-01 (25183)
Demandante	AMTEX S.A.
Demandado	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Temas	Renta 2011. Inspección Tributaria. Firmeza de la declaración. Atribución costos indirectos de producción. Deducciones. Pagos al exterior por comisiones. Pago de honorarios. Pagos por seguros de vida a empleados y ejecutivos

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 20 de noviembre de 2019 (fls.1112 a 1132), proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, que resolvió:

«**PRIMERO: DECLARAR** que el Tribunal está inhibido para conocer respecto al requerimiento especial demandado, por las razones expuestas.

SEGUNDO: NEGAR las pretensiones de la demanda de conformidad con lo expresado en la parte motiva de esta providencia.

TERCERO: CONDENAR en costas de primera instancia a la parte demandante. Las agencias en derecho serán fijadas de conformidad con el artículo 366 del Código General del Proceso.»

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 19 de abril de 2012, la sociedad presentó la declaración del impuesto de renta del año gravable 2011, en la que liquidó el tributo por el sistema de renta presuntiva, y registró un saldo a favor de \$1.344.951.000.

Mediante Requerimiento Especial Nro. 112382014000098 del 21 de agosto de 2014, la DIAN propuso a la actora la modificación de la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2011, rechazando costos de ventas por \$230.141.000 por considerar que había un imputación errónea de los costos indirectos de fabricación CIF, gastos por honorarios pagados a abogados por \$290.847.000; gastos por seguros de vida colectiva y a ejecutivos de \$39.492.348; erogaciones por indemnización por daño de vehículo de \$13.400.000; pagos de asistencia técnica de \$88.823.360; pagos a personas no inscritas en el RUT por \$17.247.668; y, comisiones pagadas al exterior en la suma de \$847.693.971.

No obstante, los anteriores rechazos no se generó un mayor impuesto de renta dado que se mantuvo la determinación del tributo por el sistema de renta presuntiva.



Previa respuesta al requerimiento especial, la DIAN notificó a la contribuyente el 22 de mayo de 2015 la Liquidación Oficial de Revisión Nro.112412015000063 del 20 de mayo de 2015 en los términos propuestos en el requerimiento especial, pues aunque la contribuyente manifestó en la respuesta a dicho acto previo, que aceptaba el rechazo de la indemnización por daño de vehículo por \$13.400.000 y una parte de los pagos a personas no inscritas en el RUT equivalente a \$2.940.000, no corrigió la declaración en ese sentido.

La contribuyente prescindió del recurso de reconsideración y acudió directamente a la jurisdicción contenciosa.

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 pretensiones (fls.918 a 920 c2):

«A. PRINCIPAL.

1. A título de nulidad.

*Respetuosamente solicito ante su Honorable Despacho se sirva declarar la **Nulidad Absoluta** de la Liquidación Oficial de Revisión No. 112412015000063 del 20 de mayo de 2015 proferida por la Dirección de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín, en razón a que la Declaración del Impuesto sobre la Renta presentada por mi poderdante se encuentra en firme desde el 1 de junio de 2014, y el Requerimiento Especial como Acto Administrativo preparatorio de la discusión que nos ocupa, fue notificado en forma extemporánea el 23 de agosto de 2014, momento en que la Declaración Privada ya se encontraba en firme y era inmodificable por la Autoridad Tributaria (**Anexos 6, 7, 19, 20, 21 22 y 72**).*

2. A título de Restablecimiento del Derecho

Como Restablecimiento del Derecho, solicito respetuosamente a los Honorables Magistrados, se sirvan declarar la firmeza de la Declaración Privada del Impuesto sobre la renta del período gravable 2011 presentada por mi representada, la cual se concretizó en virtud del paso del tiempo desde el pasado 1 de junio de 2014.

B. SUBSIDIARIA.

1. A título de Nulidad.

*Respetuosamente solicito a los Honorables Magistrados se sirvan declarar la **Nulidad Absoluta** de la Liquidación Oficial de Revisión No. 112412015000063 del 20 de mayo de 2015, proferida por la Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín - Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, en razón a que dicho Acto Administrativo fue expedido a partir de una transgresión de las disposiciones constitucionales, legales y normativas que rigen el particular, puesto que la Compañía determinó su renta líquida conforme la normativa aplicable.*

En caso que (sic) se acepten parcialmente los argumentos expuestos en el presente Medio de Control de Nulidad y Restablecimiento del Derecho, solicito respetuosamente a su Honorable Despacho se sirva declarar la Nulidad Parcial del Acto Administrativo Demandado, derivada de los fundamentos de derecho aceptados.

2. A título de Restablecimiento del Derecho.

Respetuosamente solicito a su Honorable Despacho que como consecuencia de la Nulidad Absoluta del Acto Administrativo demandado, se sirva ordenar la declaratoria de la firmeza de la declaración privada del impuesto sobre la renta presentada por AMTEX para el año gravable



2011 mediante Formulario No. 1102601529657 presentada el 19 de abril de 2012 y, se archive del proceso de forma definitiva, en razón a que la Compañía obró conforme con la normativa aplicable.

En caso que (sic) se acepten parcialmente los argumentos expuestos por AMTEX durante este proceso, solicito respetuosamente a su Despacho que determine el importe relacionado con el exceso de renta presuntiva que se originó en la declaración del impuesto de renta del año gravable 2011 presentada por la Compañía el 19 de abril de 2012.

C. PRETENSIÓN COMÚN A TODAS - COSTAS DEL PROCESO Y AGENCIAS EN DERECHO.

Respetuosamente solicito a los Honorables Magistrados que, teniendo en cuenta que el Acto Administrativo demandado, procuró modificar una Declaración del Impuesto sobre la Renta que se encuentra en firme, y adicionalmente en las modificaciones acotadas contradijo el ordenamiento jurídico en forma flagrante, se condene en costas a la parte Demandada, como consecuencia de la declaratoria de Nulidad Absoluta o Parcial del Acto Administrativo demandado.

Las costas y agencias en derecho se solicitan de conformidad con el contenido normativo determinado en los artículos 188 del CPACA y 361, 363, 364, 365, y 366 del Código General del Proceso, y en concordancia con los numerales 3.1., 3.1.2., y 3.1.3., del Acuerdo 1887 de 2003.»

A los anteriores efectos, la demandante invocó como normas vulneradas los artículos 95 numeral 9° de la Constitución Política; 164, 165, 167 y 240 del Código General del Proceso; 58, 62, 107, 121, 683, 705, 706, 714, 730, 742 a 746, 750, 752, 753 y 779 del Estatuto Tributario; 63 del Decreto 2649 de 1993; y, 1° de la Resolución 2996 de 1975.

El concepto de la violación de esas disposiciones se resume así (fls.916 a 1000):

1. Firmeza declaración privada

Dijo que los actos demandados se encuentran viciados de nulidad porque la declaración se encuentra en firme, debido a que la inspección tributaria que fue decretada en realidad no se dio. Por esa razón, no tuvo la virtualidad de suspender el término de notificación del requerimiento especial.

Discutió que, a pesar de que la Administración practicó varias visitas de verificación al contribuyente, en las que constató los hechos determinantes de la investigación que fueron cuestionado, posteriormente, expidió un auto de inspección tributaria que se limitó a solicitar copia de unos documentos que ya habían sido aportados por la sociedad y, otros que no eran relevantes en la investigación.

Advirtió que la solicitud de esos documentos no constituye una inspección tributaria, porque no tuvo por objeto verificar la declaración de la compañía, ni constatar los hechos determinantes de la investigación, dado que, desde antes de la expedición del auto de inspección tributaria, la Administración ya había expuesto en forma clara y expresa los conceptos a glosar.

Por la misma razón, es manifiesto que la DIAN incurrió en una aplicación indebida a los artículos 706 y 779 del Estatuto Tributario y dejó de aplicar los artículos 705 y 714 *ibidem*. Los primeros, porque el término para notificar el requerimiento especial no se suspendió, razón por la que la liquidación privada quedó firme luego del 31 de mayo de 2014, y los segundos, porque la Administración pretendió modificar una declaración tributaria en firme. Asimismo, constituye una falsa motivación que se



alegue por parte de la Administración la suspensión del término para notificar el requerimiento especial cuando en realidad la inspección Tributaria no se practicó.

2. Rechazo deducción por comisiones de venta en el exterior

Manifestó que los actos demandados también están falsamente motivados porque el rechazo de la deducción por pagos de comisiones de venta en el exterior por \$847.693.971 a las empresas Amtex Uruguay (AUY) y Transpacific Trading Company -TTCI- (en adelante, agente principal) se sustentó en que tal agencia comercial había sido constituida única y exclusivamente para «evadir» impuestos en Colombia. Y, que esos pagos no eran necesarios porque la contribuyente desarrollaba directamente su actividad generadora de renta en países como Ecuador, Perú, Venezuela, Brasil o Indonesia sin contar realmente con un agente de ventas.

Señaló que de conformidad con el contrato de intermediación y representación comercial, las sociedades que fungieron como agente principal se comprometieron a desarrollar todas las funciones de intermediación y representación comercial que requiriera la demandante, en forma directa o a través de terceros, en las jurisdicciones de Venezuela, Perú, Chile, Brasil y Ecuador, entre otros países, en los cuales realizarían la promoción de ventas, manejo de clientes, así como la venta y distribución de los productos. Adicionalmente, el agente principal estaría en la obligación de coordinar el asesoramiento técnico que brindaría la demandante a los clientes finales.

Precisó que las operaciones se realizaron mediante tres canales de distribución y comercialización:

El primero “ventas directas al exterior”, por el cual desarrolla aproximadamente el 38% del volumen de la operación internacional, bajo este canal la demandante enajena y despacha en forma directa los productos a los clientes finales, los cuales son obtenidos y acordados por las oficinas comerciales del agente principal Amtex S.A. Uruguay (AUY), quien las coordina y dirige en su calidad de representante y agente comercial. Señala que, este canal se utiliza para casos en que se enajenan cantidades que ocupen un contenedor completo de producto.

El segundo canal, que involucra el 62% del volumen de la operación comercial internacional, se utiliza para ventas de menor volumen individual y bajo ese esquema, las funciones de la demandante se circunscriben a la producción de los bienes a enajenar y al desarrollo de las visitas técnicas que requieran los clientes finales. Señala que vez realizados los contactos comerciales por parte de las Oficinas Comerciales, éstas compran los productos a comercializar a la demandante, y posteriormente, se encargan según las definiciones previas del agente principal de revender los productos a los Clientes Finales.

Y el tercer canal, que aunque no fue utilizado en el año 2011, se concreta en la venta en forma directa a AUY de los productos que ésta sociedad requiera y, esta posteriormente los enajena directamente, sin desarrollar ninguna actividad comercial como agente o representante, por lo que no se le paga comisión de venta alguna.

Adujo que todo lo expuesto, también lleva a desvirtuar que no es cierto que esta expensa no cumpla con el requisito de necesidad del artículo 107 del Estatuto



Tributario, pues la disposición aplicable era la consagrada en el artículo 121 *ibidem*, que se circunscribe a determinar que la deducibilidad de la expensa es procedente en los casos en que se demuestre la relación de causalidad con la actividad generadora de renta.

Indicó que los presupuestos del citado artículo 121 en concordancia con artículo 1°, de la Resolución 2996 de 1975 del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, se verifican cumplidos en el sentido que: (i) se incurrió en un erogación por pagos al exterior derivada de la enajenación de mercancías fuera del país en desarrolló del objeto social de la compañía, lo cual lleva a un incremento de los ingresos de la demandante en Colombia; (ii) el comisionista receptor del pago se encuentra ubicado en el exterior; (iii) el pago de la comisión estaba atado a las ventas de mercancía en el exterior realizadas en virtud de las gestiones directas o indirectas realizadas por el comisionista, pues de no gestionarse y realizarse la venta no se generaría la comisión; (iv) una vez cumplida la gestión de intermediación y representación, concretizada la venta en el exterior y recibido el pago por la misma, la demandante pagó la comisión generada, y (v) el porcentaje de la comisión pactada entre la demandante y su agente fue del 5% del valor de la operación de venta de la mercancía en el exterior.

En cuanto a la acreditación de los requisitos generales de deducibilidad del artículo 107 del Estatuto Tributario, advirtió que la necesidad de contratar un agente comercial se concreta en que adicional a que la Compañía se encuentra ubicada en la ciudad de Medellín, sin la gestión del agente comercial se vería en la obligación de adelantar en forma directa la labor de mercadeo, generando un impacto financiero operativo a los costos y gastos de la compañía en forma superior a las comisiones pagadas, afectando así el recaudo.

Dijo que otro argumento de rechazo de la deducción, está referido al testimonio rendido por un accionista de la demandante, el 24 de abril de 2007, antes de la existencia de AUY, que señala que la estructura de los pagos al exterior no tenía sustancialidad de negocios. Frente a lo cual advirtió, que además, de la improcedencia de la prueba testimonial para rechazar la deducción, se evidencia que la demandada se fundamenta en una especulación lanzada en el año 2007, para cuestionar una deducción del año 2011, lo cual es manifiestamente improcedente, al no ser posible acreditar un hecho futuro y posterior con un testimonio anterior.

En lo referente a los supuestos indicios de simulación que se plantean en la actuación demandada, manifestó que no están probados en el proceso, así:

- Indicio 1: Contrariamente a lo que la Administración ha interpretado de los informes de AUY, los reportes trimestrales que esta envía a la demandante demuestran claramente que la primera desarrolló claros esfuerzos para atender a los clientes existentes y para obtener clientes nuevos. Que en un reporte trimestral no aparecen los detalles técnicos pormenorizados, porque se enfoca en resumir actividades y transmitir los movimientos del mercado. Y los detalles técnicos y desarrollo de clientes se evidencia en la muestra de mensajes que se ha aportado al expediente.
- Indicio 2: No es un indicio sino una interpretación personal del funcionario a cargo, la apreciación referida a que las oficinas comerciales son compradoras de los productos de la demandante y no subagentes de esta, pues los reportes



trimestrales dan cuenta que el mercado de CMC ha sido invadido con productos de origen chino a precios más bajos, de manera que dichas oficinas podrían adquirir esos productos, pero no lo hacen porque existe una obligación contractual del agente principal y este impone a sus subagentes que distribuyan los productos de Amtex S.A. y no de otro fabricante.

- Indicio 3: Debido a que el producto CMC requiere de una venta técnica por ser un aditivo en las aplicaciones de los clientes, la asesoría técnica en asuntos complejos es realizada directamente por la demandante y no por el agente principal o el local, pero eso no demerita el acompañamiento que hace el agente local a las ventas durante todo el proceso de asesoría al cliente, en el entendimiento del proceso productivo del cliente, reunirse con el cliente para entender y transmitir a la planta el problema específico que encuentra el cliente en la aplicación, estar presente en los ensayos que hace el cliente con las muestras enviadas y coordinar en su caso con el cliente la visita de uno de los ingenieros de Amtex S.A. en caso que la solución técnica requiera una apreciación directa del personal técnico de mi representada.
- Indicio 4: No es cierta la supuesta falta de prueba de que las relaciones entre la demandante y los subagentes comerciales son promovidas por AUy, pues con la respuesta al requerimiento especial se entregaron las declaraciones notariales originales de los representantes legales de las oficinas locales que demuestran que AUy les paga una comisión por las ventas directas que la actora hace al territorio asignado a cada una de ellas.
- Indicio 5: Es errada la apreciación en cuanto a que se pagó a un asistente técnico una comisión de \$158.170.772 calculada sobre las ventas supuestamente generadas por la agencia comercial, pues tal comisión no es una cifra liquidada sobre las ventas de la agencia comercial, sino que corresponde al salario del ingeniero químico Sinforoso Valencia, en virtud de un contrato laboral suscrito en el año 2006, cuyo objeto era la contratación del profesional como director técnico en la línea de resinas acrílicas y de polímeros funcionales, es decir, labores de investigación y desarrollo y escalamiento en planta, actividades distintas al servicio de agente comercial.
- Indicio 6: Es un error el «indicio» de viajes de técnicos de ventas de Amtex S.A. por \$133.393.914, toda vez que las personas que realizaron esos viajes son 14 empleados con funciones administrativas de la compañía, salvo un empleado que tiene funciones en laboratorio, lo cual se comprueba con los contratos laborales que se adjuntados a la demanda, y con el objeto principal de tales viajes que siempre estuvo acorde a las funciones de los cargos y en nada tuvieron que ver con una labor de ventas.

Finalmente, discutió que la DIAN señale que el pago por concepto de comisiones al exterior incidió en un 92,54% las pérdidas de la contribuyente en el año gravable 2011, toda vez que dicha entidad tomó el valor de las comisiones y lo comparó indebidamente con el valor total de la pérdida del año 2011, el cual había estado influenciado por la totalidad de costos y gastos. Así, la pérdida antes de impuesto se genera tras una operación en la cual se toma la totalidad de los ingresos, y se detrae la totalidad de los costos y los gastos, en donde adicionalmente se encuentra claramente el pago por comisiones, por lo que para medir el impacto del gasto por comisiones en la pérdida, tiene tomarse la proporción de rubro en la totalidad de costos y gastos del periodo.



3. Dedución por honorarios pagados a abogados

El acto de liquidación oficial también adolece de interpretación errónea del artículo 107 del Estatuto Tributario, dado que las erogaciones relacionadas con los honorarios pagados a firmas de abogados constituyeron expensas que cumplieron a cabalidad los supuestos de dicha norma, así:

- La factura Nro. 158 del 18 de febrero de 2011 por \$30.000.000 de la firma de abogados Ortiz Gutiérrez & Asociados y corresponde a los servicios de representación de la compañía dentro del proceso de tutela e incidente de nulidad iniciado por el señor Elio Sala. Era, entonces, una obligación legal y empresarial de la demandante intervenir dentro de dichos procesos judiciales en la defensa de sus intereses propios, lo que demuestra la necesidad del gasto el cual tiene injerencia directa en su actividad económica y es proporcional al ser el egreso inferior al 1% sobre el valor total discutido en el Tribunal de Arbitramento.
- Las facturas Nros. 159 del 18 de febrero de 2011 y 27143 del 01 de septiembre de 2011, expedidas por las firmas de abogados Ortiz Gutiérrez & Asociados y Posse Herrera Ruiz, respectivamente, corresponden a la prestación de servicios de asesoría y representación en el proceso civil de responsabilidad de administradores en contra de los señores Manuel de Bernardi Cámpora y Gustavo Adolfo Restrepo.
- Las facturas Nros. 24694 del 01 de abril de 2011, 26110 y 26109 del 16 de junio de 2011 de la firma de abogados Posse Herrera Ruiz se encuentran relacionadas con los servicios de asesoría jurídica y acompañamiento para: (i) la elaboración de conceptos jurídicos en pago de dividendos; (ii) la asesoría jurídica en una inspección practicada por la Superintendencia de Sociedades; y (iii) asesoría jurídica en el tema de los pasivos pensionales a cargo de Amtex S.A. a efectos de solicitar la autorización de la Superintendencia de Sociedades para efectuar la conmutación pensional.

Además, los gastos de \$290.847.000 por asesorías legales, cotejados contra la renta bruta de \$85.824.742.000 arrojan una participación del 0.34%, lo que los hace claramente proporcionales.

Adicionó que el acto liquidatorio incurre en falsa motivación cuando señala que, salvo la factura Nro. 25730, estas se generaron por la defensa de los administradores de Amtex S.A., pues las únicas facturas por honorarios causados en la defensa de los administradores de la Compañía son las Nro. 27143 y 159, las demás obedecen a descripciones diferentes.

4. Dedución por servicios de asistencia técnica

Afirmó que también es una falsa motivación de la liquidación oficial que se argumente por la DIAN, sin soporte probatorio, que la asistencia técnica pagada al señor Hugo De Notta, no fue prestada a la demandante, sino a Amtex Argentina. Eso, porque el señor Hugo De Notta es un ingeniero químico experto en el negocio de los polímeros, cuya especialidad radica en las emulsiones y dispersiones producidos por la actora y Amtex Argentina (Latinoquímica S.A.) es una empresa cuya actividad económica radica exclusivamente en la producción de carboximetilcelulosa de sodio CMC, que no es una emulsión ni una dispersión por



lo que es claro que la asistencia de ese profesional no tenía relación con la planta de Argentina.

Lo anterior se soporta en los documentos en los que consta el interés de actora en la prestación de dichos servicios y la prestación efectiva de los mismos, así como, algunos correos de la Coordinadora de Investigación y Desarrollo de Planta 2 de Amtex S.A. con otros funcionarios de la compañía, que ejemplifican los distintos temas desarrollados por Hugo de Notta.

5. Deducción por honorarios pagados a miembro de junta directiva, y por servicios de transporte

Afirmó que la liquidación oficial es nula porque los honorarios pagados a Camilo Ernesto Montoya miembro de la junta directiva por valor de \$13.400.000 son deducibles del impuesto sobre la renta, y no deben cumplir los requisitos del artículo 177-2 del Estatuto Tributario, en la medida que se tratan de pagos por operaciones no gravadas con IVA.

Adicionó que el pago por servicios de transporte al señor Sebastián Ortega Mejía obedeció a un error de contabilización del gasto, dado que en vez de imputarse al tercero COODESCO BPO S.A.S. que tiene la clave de tercero 99630, se imputó al tercero 99600 (Sebastián Ortega Mejía). Agregó que adjunta póliza que contiene la contabilización de todos los gastos de la factura 000065, la cual permite ver que no hay forma de introducir un elemento adicional y que la diferencia de la póliza con la factura se da por el valor de las retenciones que se agregan en el lado crédito y débito por el valor de COP\$21.694.818.

6. Deducción de seguros de vida

Dijo que son deducibles los seguros de vida colectivos y de los ejecutivos por tratarse de erogaciones incurridas de acuerdo con las obligaciones legales y corporativas asumidas por la demandante.

En el caso de los seguros de vida colectivos, estos se derivan de la convención colectiva de empleados de Amtex S.A., cuyo cumplimiento es obligatorio para el empleador, beneficio que fue extendido a aquellos trabajadores que no suscribieron la convención colectiva y que tienen un pacto colectivo con la compañía, brindando a estos una situación de igualdad, y un incentivo de productividad.

En lo que se refiere a los seguros de vida de los ejecutivos, señaló que son obligaciones asumidas por la Compañía junto con el pago de honorarios a los miembros de la Junta Directiva. Y, precisó que no es posible separar los honorarios y los seguros de vida a ejecutivos, dado que este último es un complemento a dicha contraprestación. Adicionó, que estos gastos son proporcionales, toda vez que equivalen al 0.05% de la renta bruta de la compañía.

7. Costos indirectos de fabricación

Indicó que no procede el rechazo de costos indirectos de fabricación CIF por \$230.141.000. Manifestó que, la DIAN determinó, sin sustento legal alguno, que la Compañía distribuyó de forma errada los costos indirectos de fabricación (CIF) contraviniendo con ello la normativa contable aplicable y los artículos 58 y 62 del



Estatuto Tributario, al considerar que dichos CIF se deben distribuir teniendo en cuenta únicamente las unidades producidas y no las unidades vendidas.

Además señaló que los costos solicitados como deducibles por la actora de \$66.976.952.000 son menores al que arroja los cálculos aportados por el representante legal que ascienden a \$67.982.883.000.

8. Allanamiento conceptual

Por último, en la liquidación oficial de revisión se exigió a la compañía el cumplimiento de un imposible respecto del allanamiento de una parte de las glosas, toda vez que no se puede corregir una declaración tributaria en firme, como tampoco, el pago de un impuesto que no se generó y de sanción e intereses de mora inexistentes como quiera que en el debate sobre un menor exceso de renta presuntiva no tienen lugar esa clase de rubros.

Oposición a la demanda

La DIAN contravirtió las pretensiones de la actora (fls.1023 a 1052) sustentada en lo siguiente:

Señaló que la inspección tributaria decretada de oficio cumple los presupuestos para suspender el término de notificación del requerimiento especial, toda vez que fue debidamente practicada, mediante el traslado y solicitud de pruebas documentales, lo que se dio dentro de los tres meses siguientes a la notificación del auto que la decretó. De manera que, la notificación del requerimiento especial efectuada el 23 de agosto de 2010 fue oportuna, antes de que operara la firmeza de la declaración.

Procede el rechazo de costos de ventas por \$230.141.000 porque son el resultado de un cálculo incorrecto por parte de la contribuyente del factor de distribución de los costos indirectos de fabricación, toda vez que están distribuidos con base en las unidades vendidas y no las producidas, contraviniendo los artículos 58 y 62 del estatuto tributario y reprodujo el análisis efectuado sobre este particular en el requerimiento especial.

Manifestó que el cálculo CIF se hace sobre horas mano de obra, horas maquina o unidades producidas, y que técnicamente no es aceptable asignar los CIF sobre las unidades vendidas. Añadió que los CIF se utilizan para acumular los gastos indirectos de manufactura, quedando excluidos los gastos de venta y los gastos generales y administrativos, porque son costos no relacionados con la producción.

De la verificación realizada sobre la declaración de renta del año gravable 2011 se estableció la improcedencia de deducciones por la suma de \$1.297.504.000 que no guardan relación de causalidad con la actividad productora de renta, incumpliendo con los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario.

Los conceptos comprendidos en esta glosa son:

- i) Comisiones por ventas en el exterior por valor de \$847.694.000, que corresponde a un gasto no necesario, porque las pruebas recaudadas en el curso de la investigación dejaron en evidencia que las empresas Amtex de los distintos países compraron a la demandante los productos que, luego por su cuenta comercializaron en sus mercados nacionales. Sin dejar de lado que,



para la vigencia 2010-2011 las ventas de Amtex S.A. decrecieron hasta dar pérdida operacional.

Tales medios de prueba son el informe de la Superintendencia de Sociedades respecto de las irregularidades advertidas dentro de la investigación administrativa adelantada en contra de Amtex S.A.; visitas a la contribuyente en las que se solicitó la contabilidad, soportes de orden interno y externo que respaldan la declaración de renta del año gravable 2011, los soportes de las comisiones por ventas en el exterior, relaciones de exportaciones a AUy; exhortos a Brasil, Chile, Ecuador, Perú y Uruguay; y, el traslado de pruebas de la investigación cambiaria realizada a Amtex S.A. De ahí que, no es cierto que el único sustento probatorio de este rechazo sea la declaración del accionista de la actora (Elio Sala Ceriani).

- ii) Pagos por honorarios: Este rubro asciende a \$290.847.000, lo cual no tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta. Señala que no son gastos necesarios para la producción de la renta de la actora, puesto que a excepción de la factura 25730, todos los honorarios pagados corresponden a la defensa de personal de la compañía en los procesos promovidos por el señor Elio Sala Ceriani, en los que Amtex S.A. actúa como tercero vinculado, no como demandada, tal como se señala en el «Anexo del Informe a la Junta Directiva y de la Administración».
- iii) Seguros de Vida: la sociedad registra en su contabilidad un gasto de \$28.413.794 y \$11.078.554, el primero por seguros de préstamos de vivienda empleado, y el segundo por seguro de vida para altos ejecutivos y accionistas de la compañía. Erogaciones que luego de la verificación del pacto y la convención colectiva que establecen esos pagos se concluyó eran improcedentes como deducción porque no tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta.
- iv) Asistencia técnica: se registra gastos por estos conceptos por valor de \$27.285.895 y \$80.649.802, los cuales corresponden a pagos realizados a diferentes profesionales especializados en el tema de productos químicos, en algunos de ellos se infiere que el servicio no fue prestado a Amtex Colombia sino a Amtex Argentina, por lo cual dicho gasto no sería procedente. Se estableció que el valor total pagado al señor Hugo Tomás De Notta por el año 2011 fue de \$88.823.360, con base en los valores registrados en la contabilidad, no de \$7.755.000 inicialmente informado a la actora.
- v) Costos y deducciones con miembros de junta directiva y servicio de transporte: Verificados los terceros a los cuales la sociedad le realizó pagos se detectaron pagos por valor de \$17.247.668, por no cumplir con los requisitos establecidos en el literal c) del artículo 177-2 del Estatuto Tributario. Se precisa que este hecho fue objeto de confesión en la respuesta al requerimiento especial en que la actora manifestó allanarse.

Así las cosas, la actuación oficial no desconoció las nomas que la demandante invoca, por lo que se pide se nieguen las súplicas de la demanda y se confirme el acto demandado.

Sentencia apelada

El Tribunal (fls.1112 a 1132) negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la actora a partir de las siguientes consideraciones:



Manifestó que siendo el requerimiento especial un acto no sujeto a control judicial se inhibía para pronunciarse sobre su legalidad. De otra parte, halló infundado en cargo de la firmeza de la declaración, toda vez que operó la suspensión del término para notificar el requerimiento especial porque la Administración notificó en término el auto de inspección tributaria y, dentro de los tres meses subsiguientes a la referida notificación, visitó a la contribuyente y le requirió el pacto y la convención colectiva fundamento de los pagos realizados por seguros de vida para sus empleados y ejecutivos, así como, copia de las facturas y de la contabilización de las comisiones pagadas por ventas en el exterior durante el año gravable 2011.

Indicó que, como consecuencia de la falta de firmeza de la declaración, resulta que tiene plena validez el allanamiento que la actora manifestó en la respuesta al requerimiento especial sobre el pago de la indemnización por daño en vehículo ajeno y parte de lo pagado a personas no inscritas en el RUT.

En cuanto al pago de comisiones por ventas en el exterior, encontró que la prueba consistente en la declaración del señor Elio Sala Ceriani (ex accionista fundador de la actora) ante el Tribunal de Arbitramento, demuestra la estructura que se organizó para trasladar dinero de la contribuyente de Colombia a una jurisdicción con menor tasa de tributación a través de la creación de la sociedad panameña Transpacific Trading. Co. Inc (TTCI). Hecho que no podía ignorarse siendo esta la compañía con la que la contribuyente inicialmente suscribió el contrato de representación y comisión, y para lo que, luego con cláusulas similares contrató a AUY. Todo lo que bien pudo ser una práctica de evasión de la demandante, que no se desdibuja con el hecho de que la AUY se constituyó con posterioridad a la referida declaración del señor Elio Sala, toda vez que lo que la DIAN cuestiona es la aparición de una figura de evasión desde la aparición de la TTCI.

Asimismo, dijo que consta en el expediente que la actora no logró demostrar con claridad qué ventas se hicieron a través de AUY, tampoco se ha puesto en conocimiento de la DIAN los documentos que acreditan la gestión adelantada por esa sociedad uruguaya. Aunado a que en el plenario obran diversas pruebas que son tenidas en cuenta como indicios que valorados en su integridad llevan a la conclusión que los pagos por comisiones al exterior son un acto evasivo de la contribuyente, ya que dejan en evidencia que los distribuidores o agentes de los diferentes países hacen la misma actividad que se argumenta realiza AUY y por la que a esta se pagan comisiones, con adición que los asesoramientos técnicos en el exterior los realiza Amtex S.A. enviando a sus ingenieros y asistentes correspondiendo a una labor propia del agente AUY.

Encontró que los pagos por honorarios por litigios y asesoría legal rechazados por la DIAN en la suma de \$290.846.990 debía mantenerse por corresponder a pagos hechos por la empresa a voluntad, sin que fueran necesarios para generar la renta de la compañía.

Procede el rechazo de pagos a miembros de la junta directiva y por servicios de transporte porque no cumplen los requisitos del artículo 177-2 del Estatuto Tributario, en tanto se hicieron a personas no inscritas en el RUT. Sumando a que hubo un allanamiento por la contribuyente al respecto de Juan Carlos Blandón Palacio y Eladio Agudelo Echavarría, y que, frente a Sebastián Ortega Mejía no se presentó la corrección una vez conocida la glosa.



No podía aceptarse el pago a profesionales en materia de productos químicos, dado que la factura del ingeniero Hugo Tomás De Notta, si bien está dirigida a la demandante señala como concepto la prestación de sus servicios en Buenos Aires Argentina, con lo cual este gasto está mejorando la rentabilidad de una empresa diferente a la contribuyente, por lo tanto, se advierte incumplidos los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario.

Los pagos por seguro de vida a empleados y ejecutivos de la compañía no son deducibles porque no cumplen el requisito de causalidad ni de necesidad para desarrollar la actividad productora de esta.

Halló la razón a la Administración en cuanto a que los CIF fueron distribuidos con base en un cálculo erróneo porque fueron consideradas las unidades vendidas, lo que no es correcto, toda vez que los costos en referencia afectan solamente las unidades producidas.

Respecto al argumento de la actora en cuanto a que no es cierta la influencia del pago de comisiones por ventas en el exterior en un 92.54% de la pérdida del ejercicio 2011, el *a quo* advirtió que esto no es el fundamento de la glosa y se trata de un señalamiento contenido en el informe para apertura de investigación de la División de Fiscalización, por lo que esa indicación no incide en la decisión que culminó en el acto administrativo demandado y, de prescindirse de ella, en nada cambia las glosa planteadas ni conduce a la nulidad de la actuación demandada.

Condenó en costas a la actora por ser parte vencida en el proceso.

Recurso de apelación

La parte demandante (fls.1135 a 1188) controversió la sentencia de primera instancia a partir de la siguiente argumentación:

Acusó el fallo apelado de incongruente, por considerar que el Tribunal incurrió en un erróneo entendimiento del caso, al señalar que se había demandado del análisis del requerimiento especial, pues el acto cuestionado fue la liquidación oficial de revisión, y no el acto previo. De ahí que esa manifestación resta certeza jurídica a la decisión adoptada en primera instancia.

Sostuvo que la declaración tributaria se encuentra en firme porque la inspección tributaria con la que se pretendía suspender el término para notificar el requerimiento especial no se practicó realmente, dado que tan sólo se requirió información que ya se encontraba en poder de la DIAN o era de su conocimiento desde que inició la investigación en el año 2012; haciendo a renglón seguido un recuento de cada una de las seis visitas y de la información recabada por la demandada en tales oportunidades. Manifestó que desde el 14 de abril de 2014 la demandada fue expresa en señalar y delimitar en puntual y concretamente los valores que iba a cuestionarle a la demandante, en lo que respecta al seguro de vida colectiva y vida ejecutivo, lo cual acredita que conocía el contenido de la convención colectiva y además que, en la correspondiente acta de visita se determinó que se rechazaría la deducción de las comisiones por ventas pagadas al exterior, de manera que el único propósito de la inspección tributaria ordenada el 28 de mayo de 2014 era dilatar el término de firmeza de la liquidación privada.



Añadió que carece de asidero jurídico y fáctico el argumento esgrimido por el Tribunal en el sentido de afirmar que en la documentación allegada por la Compañía no obran los documentos correspondientes a las facturas de las comisiones por ventas en el exterior ni su contabilización, pues en los folios de 158 al 196 del expediente administrativo remitido por la contribuyente, que corresponden a los folios 964 a 985 del expediente judicial, consta que desde el 24 de febrero de 2014 las copias de las facturas con las comisiones y el respectivo soporte de lo liquidado por Amtex Uruguay, en los períodos comprendidos entre el 1 de julio de 2011 al 31 de diciembre de 2012, habían sido suministrados por la actora.

Reiteró que se cumplen los requisitos de deducibilidad de los pagos a comisionistas en el exterior exigidos por el artículo 121 del Estatuto Tributario y la Resolución 2996 de 1975, los cuales tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta de la compañía ya que AUY desarrolla la actividad comercial que la actora realiza en otras jurisdicciones. También insistió en que como la norma que aplica a esta deducción es el citado artículo 121, no debe acreditarse la necesidad del gasto, razón que hace infundada la consideración del *a quo* en cuanto que esta erogación no es procedente porque incumple el requisito de necesidad del artículo 107 *ibidem*.

Adujo que, el Tribunal desconoció la realidad de la operación comercial de Amtex S.A. con AUY y se fundamentó en dos elementos probatorios inconducentes, impertinentes y superfluos, como son la investigación cambiaria de la División de Fiscalización de la DIAN Seccional de Medellín, también la declaración del señor Ceriani del 24 de abril de 2007 sobre hechos acaecidos en el año 2000. Eso, porque tales elementos de prueba no tenían por objeto la necesidad del pago por comisiones al exterior, sino validar esos pagos en el marco de la regulación cambiaria vigente.

Señaló que es procedente la deducción por pagos de honorarios por asesoría legal y litigiosa, pues a diferencia de lo considerado por el Tribunal, está demostrado en el expediente que esas expensas tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta de la empresa, dado que, de no incurrirse en ellas, posiblemente había que destinar gran parte de su renta al pago de los resultados adversos que de estos pudieran derivarse.

Señaló que esa posición corresponde a la de la Superintendencia de Sociedades, que ha señalado que el pago por concepto de honorarios a firmas de abogados por la prestación de servicios legales constituye en una erogación accesorias de las compañías, determinando con ello una relación de causalidad entre el gasto y la actividad desarrollada por la sociedad.

Indicó que el *a quo* evaluó incorrectamente los hechos frente a la deducción solicitada por pagos de honorarios a miembros de junta directiva, y por servicios de transporte, al señalar de manera escueta que la Compañía había incumplido los requisitos del literal c) del artículo 177-2 del Estatuto Tributario. Sobre esta glosa, se refirió a dos casos específicos: i) al pago rechazado que se encontraba a nombre de Sebastián Ortega Mejía, precisando que ya se había explicado que se trataba de un error de contabilización, dado que correspondía al tercero CODESCO BPO S.A y ii) al pago efectuado por honorarios al señor Camilo Ernesto Montoya Zuluaga, como miembro de junta directiva, señalando que el mismo no se encontraba gravado con IVA conforme con el artículo 5° del Decreto 1372 de 1992, luego no podía exigirse la inscripción de estas personas en el RUT para la aceptación de la deducción.



Manifestó que en relación con los pagos efectuados al ingeniero Hugo De Notta, el Tribunal se equivocó al avalar el rechazo de la Administración bajo la interpretación de que como la prestación de los servicios se dio desde Argentina, la beneficiaria de estos no fue la demandante sino Amtex Argentina, desconociendo de ese modo la actividad comercial de la actora, puesto que los servicios prestados por ese tercero consistieron en la asistencia técnica requerida para la optimización de los procesos de producción de emulsiones y dispersores de polímeros sintéticos, de ninguna manera útiles a la empresa de Argentina en tanto sólo produce CMC en polvo, y por tanto, carece de las propiedades químicas anotadas.

En relación con los pagos realizados al ingeniero Sinforoso Valencia por \$158.170.772, afirmó que obedecen a la contraprestación derivada del desarrollo de nuevos productos o la sustitución de materias primas (ahorros), y no a la comercialización de estos. Su función principal era el trabajo en laboratorio o planta piloto de la empresa Amtex S.A (planta 2), para el desarrollo de nuevos productos de conformidad con las necesidades de la empresa acorde a las necesidades de sus clientes y la sustitución de materias primas, y no en la venta de los mismos a nivel nacional ni a nivel internacional, como lo infirió la demandada.

Reiteró lo expresado en la demanda sobre el pago de seguros de vida a empleados y ejecutivos de Amtex S.A. en el sentido que los primeros se derivan de una obligación de la convención y el pacto colectivo, y los segundos, porque *«al ser el seguro ejecutivos pagado de forma conjunta con los honorarios devengados por los miembros de junta Directiva, no es posible, como lo quiere asumir la Autoridad Tributaria, separar los honorarios pagados en efectivo de los seguros de vida ejecutivos, toda vez que como bien se demostró, este es un seguro complementario que ofrece la Compañía con la finalidad de brindar una contraprestación adecuada por las labores de administración que desarrollan dichas personas.»*

Expresó sobre los costos de ventas rechazados que al no haber cuestionado la DIAN el valor total de los CIF del período en discusión era inocuo el rechazo realizado respecto del porcentaje de distribución de estos, y que, el cálculo de tales costos indirectos de fabricación se realizó con estricto apego a los artículos 58 y 62 del Estatuto Tributario.

Se opuso a la condena en costas porque esta no fue solicitada por la demandada ni se encuentra demostrada su causación en el expediente, lo que corresponde a una decisión *extra petita* del fallador de primera instancia.

Se mantuvo en lo manifestado en cuanto que, al haber operado la firmeza de la declaración no era posible modificarla a efectos de materializar el allanamiento expresado en la respuesta al requerimiento especial, sobre la improcedencia de la deducción de la indemnización por daño en vehículo ajeno y de una parte de los pagos efectuados a personas no inscritas en el RUT.

Alegatos de conclusión

La demandante insistió en lo expuesto en el recurso de apelación (SAMAI índice 17).

La demandada ratificó lo argumentado en la contestación y en los alegatos de primera instancia (SAMAI índice 18).



Concepto del Ministerio Público

El Procurador delegado ante esta Sección del Consejo de Estado (SAMAI índice 19) consideró que debe revocarse parcialmente el fallo apelado, toda vez que el requerimiento especial no fue demandado y por ello el Tribunal no debió pronunciarse a ese respecto, y porque encontró que eran deducibles: *i.* los pagos por honorarios miembros de junta directiva porque al no estar gravados con IVA no les era exigible el requisito del literal c) del artículo 771-2 del Estatuto Tributario; *ii.* lo pagado profesional Hugo De Notta por cuanto la factura sólo refiere la prestación del servicio en Buenos Aires no que el beneficiario de este hubiera sido Amtex Argentina; y, *iii.* el pago por seguros de vida colectivos en tanto constituye un pago laboral que se da por mera liberalidad del empleador y a falta de un acuerdo de las partes no puede excluirse del salario. Además, que la condena en costas no procede dado que este asunto es de interés público y su causación no está probada en el expediente. Con los restantes cargos denegados manifestó su conformidad.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide el recurso de apelación formulado por la demandante contra la sentencia de primera instancia que negó las pretensiones de la demanda y condenó a la actora en costas.

En tal sentido le corresponde a la Sala definir si: *i.* el fallo apelado fue incongruente; *ii.* la declaración investigada se encontraba en firme a la fecha de notificación del requerimiento especial; *iii.* se cumplen los requisitos de deducibilidad de los pagos por comisiones de venta al exterior; *iv.* son deducibles los honorarios por asesoría legal; *v.* es deducible lo pagado como honorarios a miembro de la junta directiva y servicio de transporte Camilo Ernesto Montoya y Sebastián Ortega; *vi.* son deducibles los pagos de seguros de vida colectivos a empleados y ejecutivos; *vii.* era procedente rechazar costos de ventas por una atribución incorrecta de los costos indirectos de fabricación CIF; *viii.* efectividad del allanamiento de la actora respecto de la indemnización por daño en vehículo ajeno y de una parte de los pagos efectuados a personas no inscritas en el RUT que se concretan en Eladio Echavarría Agudelo y Juan Carlos Blandón Palacio; y, *ix.* si procedía condenar en costas a la demandante.

1. Congruencia de la sentencia de primera instancia

La apelante sostuvo que la sentencia de primera instancia es incongruente, porque a pesar de que el requerimiento especial no fue objeto de demanda, el Tribunal señaló que así había sido, declarándose inhibido para emitir un pronunciamiento sobre ese acto.

Para la Sala es claro que el fallo apelado no es congruente en ese aspecto, pues no estuvo en consonancia con las pretensiones de la demanda, según lo exige el artículo 281 del Código General del Proceso, motivo por el cual le asiste razón a la apelante y prospera este cargo del recurso, pero con la claridad que la consecuencia de esta determinación no es la revocatoria de la sentencia apelada, en tanto esta decisión no limitó el estudio adelantado por el *a quo* sobre los restantes cargos de la demanda y puntalmente, sobre la alegada firmeza de la liquidación privada, como pasa a analizarse:



2. Firmeza declaración privada

La apelante señala que la declaración investigada se encuentra en firme debido a que no hubo una práctica efectiva de la inspección tributaria, toda vez que la DIAN se limitó a solicitar información que ya había sido aportada o era irrelevante en el proceso, como la relativa al pacto colectivo y a las facturas de comisiones al exterior, que fue allegada por el contribuyente desde el 24 de febrero de 2014. Por tanto, el único propósito de la inspección tributaria fue dilatar el término de firmeza de la liquidación privada.

Verificado el expediente, la Sala encuentra que la existencia del pacto colectivo había sido *informada* a la administración con anterioridad al 14 de abril de 2014, fecha en que se realizó visita al contribuyente en la que se requirió de forma expresa la copia del pacto colectivo sustento de los pagos realizados por seguros de vida a empleados y ejecutivos.

No obstante, consta en el expediente que ese documento solo fue aportado en la visita del 29 de mayo de 2014 (fls.553 a 554 ca1), practicada en desarrollo del Auto de Inspección Tributaria Nro. 112382014000075 del 27 de mayo de 2014 (fls 554 a 555). Diligencia en la que además, se obtuvo explicación respecto del beneficio de los seguros de vida, como el número de empleados de la empresa en 2011, beneficiarios de la póliza para ejecutivos y si los seguros eran asumidos en partes iguales por el empleador y el trabajador o solo por la compañía, todo lo cual se verifica en el acta de esta visita, y de la inspección tributaria del 21 de agosto de 2014 (fl.1420 vlto ca3).

Así mismo, se destaca que con ocasión a la inspección tributaria, se realizó visita el 29 de mayo de 2014, en la que se requirió copia de las facturas y de la contabilización de las comisiones pagadas a AUY desde junio de 2011, que hasta ese momento no hacían parte del expediente de fiscalización del impuesto sobre la renta del año gravable 2011. Esa documentación solo fue allegada por medio del auto de traslado de pruebas del 5 de agosto de 2014 (fl.592 ca1), que fue expedido dentro de la inspección tributaria, por medio del cual se aportó a este proceso el expediente de fiscalización aduanera seguido al contribuyente, que contiene la comunicación del 24 de febrero de 2014 con la que se aportaron las respectivas facturas (fls.115 a 117 cp1), y que se advierte, corresponde al documento al que se refiere la actora, cuando aduce que ya había aportado la documentación solicitada.

De modo que, no le asiste razón al demandante cuando sostiene que la información y documentos requeridos fueron allegados al expediente desde la comunicación del 24 de febrero de 2014, porque esa prueba fue presentada en la investigación aduanera y solo fue allegada a este proceso, con ocasión del auto de traslado de pruebas del 5 de agosto de 2014, expedido en desarrollo de la inspección tributaria.

Así las cosas, para la Sala, sí se dio una práctica efectiva de la inspección tributaria, por cuanto se encuentra probado en el expediente que, si bien se realizaron constataciones en visitas previas, la Administración con este medio de prueba recaudó soportes e información del contribuyente y terceros, que son pertinentes para la investigación del impuesto de renta del año 2011.

En ese entendido se cumple con el requisito establecido en el artículo 779 del Estatuto Tributario, relativo a la práctica efectiva de la inspección tributaria, y cuyo



alcance ha sido precisado por la Sala¹ en sentencias del 24 de junio de 2021, exp. 25403 y del 9 de julio de 2021, exp. 24039, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez, así: «En este sentido, la suspensión se condiciona a la existencia real de la inspección tributaria, de modo que, mientras no inicien las actividades propias del encargo, acordes con el artículo 779 del E.T., no puede entenderse realizada la diligencia ni suspendido el término de notificación del requerimiento especial.» Es por esto que, se ha señalado que «una de las condiciones para que opere la suspensión de los dos años con que cuenta la autoridad tributaria para notificar el requerimiento especial es que el auto que decreta la inspección tributaria se notifique al contribuyente y se inicien efectivamente las actividades propias de esa diligencia dentro los tres meses siguientes»² (se subraya).

Así las cosas, el recaudo de las anteriores pruebas justifican y demuestran la práctica de la inspección tributaria, y en esa medida, la misma tuvo la virtualidad de suspender el término de notificación del requerimiento especial.

En ese orden, no le asiste razón a la parte apelante y no prospera el cargo propuesto.

3. Dedución por comisiones de ventas al exterior por \$847.693.971

La actuación demandada desconoció gastos por comisiones de ventas al exterior, solicitados por el servicio de intermediación y representación comercial prestado por la empresa Amtex S.A. de Uruguay, bajo la consideración de que tales pagos no eran necesarios para que la demandante generara renta, incumpliendo así el artículo 107 del Estatuto Tributario y que la finalidad de la figura del agente de comercialización, era “evadir la carga impositiva de Colombia”, para lo cual hizo referencia a que tal operación se encontraba estructurada con Transpacific Trading Inc. -TTCI-, sociedad panameña, que conforme con la prueba testimonial obrante en el proceso, fue creada para girar utilidades al exterior.

El Tribunal avaló el desconocimiento de este gasto al concluir sobre la práctica de una figura de evasión a través del agente de comercialización en el exterior Amtex Uruguay, dado que en el expediente no están acreditadas las ventas realizadas a través de la sociedad uruguaya, ni la gestión adelantada por esta.

Para la apelante, la conclusión del Tribunal parte de dos elementos probatorios inconducentes, impertinentes y superfluos, como son la investigación cambiaria de la División de Fiscalización de la DIAN Seccional de Medellín, también la declaración del señor Ceriani del 24 de abril de 2007 sobre hechos acaecidos en el año 2000. Eso, porque tales elementos de prueba no tenían por objeto establecer la necesidad del gasto por comisiones al exterior, sino validar esos pagos en el marco de la regulación cambiaria vigente. Además, señaló que se cumplen los requisitos de deducibilidad de los pagos a comisionistas en el exterior exigidos por el artículo 121 del Estatuto Tributario y la Resolución 2996 de 1975.

Adicionalmente reiteró que, conforme con el artículo 121 *ibidem*, la necesidad del gasto no es un requisito exigible para la procedencia de la deducibilidad de gastos incurridos en el exterior. También señaló que AUy contaba con todos los activos y personal para desarrollar y adelantar la actividad de comercialización y mercadeo requerida por parte de Amtex dentro del marco de sus ventas internacionales,

¹ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 24 de junio de 2021, exp. 25403, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez.

² Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencias del 9 de julio de 2021, exp. 24039, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez.



constituyéndose como evidente prueba de ello el pago de la necesaria contraprestación pactada en forma de comisión y el aumento de los ingresos de la empresa colombiana, influido en gran parte por la labor de promoción y comercialización realizada por AUY a través de las entidades ubicadas en los demás territorios.

Para dilucidar este debate, partirá la sala de verificar los antecedentes obrantes en el proceso:

Informó la actora que, en el año 2011 la operación económica realizada con AUY se desarrolló bajo los canales 1 y 2 de distribución y comercialización, los que explica de la siguiente manera:

*«Así las cosas, en primer término se observa que de conformidad con el contrato de intermediación y representación comercial suscrito entre mi representada y las dos empresas que fungieron como agente principal durante el 2011 (**Anexo 25 y 26**), éstas se comprometieron a desarrollar todas las funciones de representación comercial que requiriera la demandante en las jurisdicciones de Venezuela, Perú, Chile, Brasil y Ecuador, entre otros países en los cuales realizaría la promoción de ventas, tanto manteniendo los clientes existentes y evitando que migren a la competencia, como procurando acrecentar los compradores del producto.*

Adicionalmente del tenor del citado acuerdo, se evidencia que el agente principal se obligó a gestionar y determinar el alcance de las actividades propias de la comercialización, como la venta y distribución de los productos de la Compañía en las mencionadas jurisdicciones.

*Finalmente, conforme con los compromisos contractuales pactados, se observa que el agente principal estaría en la obligación de **coordinar** el asesoramiento técnico que brindaría la demandante a los Clientes Finales. Lo anterior por cuanto la infraestructura y experiencia de la demandante en forma de laboratorios y conocimientos de procesos de producción, como planta industrial, es muy superior a la infraestructura y experiencia que el agente pueda tener.*

(...)

1. Canal 1 de distribución y comercialización. “ventas directas al Exterior” (...)

Bajo este Canal la Compañía enajena y despacha en forma directa los productos a los clientes finales, lo cuales son obtenidos y acordados por las Oficinas Comerciales, coordinadas y dirigidas previamente por el agente principal en ejecución de sus obligaciones como representante y agente comercial de la demandante.(...)

2. Canal 2 de distribución y comercialización.(...)

En el Canal 2 de distribución y comercialización, el agente principal a través de las diferentes Oficinas Comerciales soportó el desarrollo de la operación, ya que bajo este modelo las funciones de mi poderdante se circunscriben a la producción de los bienes a enajenar y al desarrollo de las visitas técnicas que requieran los Clientes Finales, según sea coordinado por el agente principal y por las Oficinas Comerciales dependientes de ésta.»³

Para soportar la anterior estructura de distribución y comercialización aportó los siguientes documentos:

- i) Contrato de representación y comisión mercantil celebrado el 9 de diciembre de 1971 entre QUÍMICA AMTEX LTDA. y TRANSPACIFIC TRADING CO. INC. y el Contrato de intermediación y representación comercial, suscrito entre AMTEX S.A. domiciliada en Colombia (QAC) y AMTEX S.A. con domicilio en Uruguay (AUY). Con certificación notarial de firmas emitida en Uruguay del 24 de junio de 2011. En este último se designó a AUY en calidad de representante comercial a fin de que *«presente o intermedie en la prestación de servicios de representación comercial y promoción de ventas de QAC, para mantener y acrecer las ventas de QAC y en la*

³ Folios 22 a 26 c2



comercialización, venta y/o distribución de los productos que QAC produce actualmente»⁴. Y las facturas de AMTEX S.A. expedidas a AUJ por comisiones al exterior del año 2011⁵.

- ii) Certificaciones emitidas por el Revisor Fiscal de Amtex S.A. de Colombia el 21 de noviembre de 2014 en la que se informa que la contabilidad «refleja ingresos operacionales por \$19.885.607.941, por concepto de ventas al exterior a través de agencias comerciales»⁶, asimismo que: «refleja ingresos operacionales por concepto de ventas directas a clientes del exterior por valor de \$11.945.790.393.»⁷.
- iii) Correos de lineamientos de ventas y comercialización por parte del representante legal de Amtex Uruguay, a las oficinas comerciales⁸.
- iv) Declaraciones ante Notaría de los representantes legales de las oficinas comerciales de las oficinas comerciales, en las que se informa haber recibido comisiones en virtud de un contrato de sub-agencia comercial con Amtex Uruguay con ocasión de ventas de Amtex Colombia⁹.
- v) Declaración ante Notaría del representante legal del Amtex Uruguay en la que informa el pago a los agentes comerciales por concepto de comisiones por ventas de Amtex S.A. de Colombia¹⁰.
- vi) Cuadro y certificaciones en los que se relacionan las ventas directas a las oficinas comerciales y ventas nacionales, en los que se indica el valor, kilogramos y facturas para el año 2011.¹¹
- vii) Informes trimestrales del 1° de julio a 31 de 2011 rendidos por Amtex Uruguay de su gestión comercial¹². También adjuntó gastos de viaje y nomina causados por Amtex Uruguay, pruebas realizadas en el exterior a las oficinas comerciales, y peritazgo contable de la empresa Deloitte Asesores sobre las comisiones pagadas en el año 2011 por ventas realizadas en el exterior, en el que se concluyó que esas erogaciones estaban debidamente registradas en la contabilidad de la compañía Amtex S.A. de Colombia.

Por su parte, la DIAN recaudó las siguientes pruebas en la investigación tributaria:

- i) En el acta de inspección tributaria del 21 de agosto de 2014, consta que el día 16 de abril de 2012 mediante radicado 11268, la Superintendencia de Sociedades de Medellín remitió a la Administración las pruebas recaudadas en distintas declaraciones rendidas por personas naturales sobre presuntas irregularidades relacionadas con la investigación administrativa que se encontraba en curso en dicha entidad de supervisión contra la empresa Amtex S.A. Fue con fundamento en ello, la DIAN seleccionó esta sociedad para ser investigada bajo el programa post devoluciones.

⁴ Folios 810 a 816 ca2

⁵ Folios 964 a 985 ca2

⁶ Folio 1612 ca2

⁷ Folio 1685 ca2

⁸ Folio 1613 a 1675 y 1684 ca2

⁹ Folio 1676 a 1683 ca2

¹⁰ Folio 1684 ca2

¹¹ Folio 256 a 263 cp1

¹² Folio 872 a 910 ca2



Entre las pruebas recaudadas en la actuación surtida por la Superintendencia, se advierte la declaración rendida el 24 de abril de 2007¹³ por el socio fundador de la sociedad demandante, señor Elio Sala Ceriani¹⁴, cuyos apartes relevantes son:

«PREGUNTA # 12: En fotocopia de carta suscrita por usted el 15 de octubre de 1985 dirigida a Transpacific Trading, usted manifiesta haberse reunido con los destinatarios de la carta en Medellín para tratar asuntos de la actividad del señor Campbell en la Argentina. Teniendo presente la carta, sírvase explicarle al Despacho específicamente cuáles asuntos se trataron en esa reunión. (...) CONTESTÓ: Esta carta me gustaría contestarla, si prefieren los señores, en donde digo que **Transpacific fue una sociedad armada por ELIO SALA Y MANUEL DE BERNARDI para sacar unos dineros que de pronto necesitábamos el uno y el otro. Entonces esta carta se escribió pero nunca se mandó a Panamá y se menciona esa carta para crear un precedente en contabilidad, para crear gastos. Ahora, si quieren insistir en ese tema, hablemos, PREGUNTADO POR EL TRIBUNAL. ÁRBITRO DOCTOR JUAN GUILLERMO SÁNCHEZ: La suscribo yo, año 1985.**»

(...)

«APODERADO DE LA PARTE CONVOCADA: Que si es cierto que no objetó hasta el año 2000 (durante 29 años) el contrato con QUÍMICA AMTEX S.A. y TTCl. Si es cierto que no lo objetó en ese periodo de tiempo. CONTESTÓ: No, no tenía por qué objetarlo, porque era algo que habíamos acordado que era por el bien de los socios. Solo que si un socio se quiere adueñar, no estoy de acuerdo. Si ahora llevo 12 años que entra el dinero y el señor DE BERNARDI se los agarra él, no estoy de acuerdo. Si aparte le pido en una carta que le mandé, la carta que en Chile le converso en una reunión que él solicitó, o el gerente de QUÍMICA AMTEX, y le pregunto: “MANUEL, ¿qué pasa con los dineros de TTCl?”, y el señor me dice que yo ya no tengo nada que ver. Entonces entregó carta de la reunión en Chile y aquí debo tener con fecha 10 de enero del 2005, y debido a que en esta reunión hubo una sola persona, tengo la declaración del gerente de QUÍMICA AMTEX Chile, Vladimir Egaña, que confirma que yo al señor DE BERNARDI le hice esa pregunta: “¿qué pasa con los dineros de TTCl?”, y él dijo que el señor DE BERNARDI contestó que yo ya no tenía nada que ver. Esta es, aquí va, fecha 01 de febrero de 2007, “declaración testimonial del señor Vladimir Egaña”.»

(...)

«APODERADO DE LA PARTE CONVOCADA, doctor Luis Gabriel Botero. PREGUNTA # 1: Don ELIO, ¿Usted quiere explicar al Tribunal cuál fue la historia de la sociedad TTCl, que usted dice ser dueño de ella? Cuéntenos cómo se constituyó, quién la formó y cómo llegó usted a ser dueño de ella. CONTESTÓ: Yo quisiera más bien empezar a decir cómo nace QUÍMICA AMTEX. PREGUNTADO: No, esa puede ser otra, pero concretémonos en esta. CONTESTÓ: Okey. TTCl se forma cuando yo empiezo a exportar, que al comienzo fueron pequeñas cosas e inclusive QUÍMICA AMTEX Medellín empezó a exportar antes que se fundara Proexpo. ELIO SALA empezó a exportar antes de que se fundara Proexpo. Cuando después entramos en la etapa de ir a fabricar CMC, que era porque antes las exportaciones eran unos suavizantes, eran exportaciones chiquitas. **Quando empezamos la idea de CMC, que iba a poder ser una exportación mayor, pensamos en ir a Panamá a comprar una sociedad a estas agencias que venden la sociedad por tantos dólares, con cuatro cartas al mes, me pagas tanto, etcétera, etcétera, que es cómo funciona en Panamá, funcionan en Isla Caimán, funcionan en Suiza, funcionan Liechtenstein, y en otras que olvido y que usted debe saber mejor que yo. Se formó esa sociedad, en donde dice que va a ser representante de QUÍMICA AMTEX, por todo lo que se exporta. Transpacific fue fundada prácticamente antes que QUÍMICA AMTEX realmente ingresara a las exportaciones, porque pensamos en el futuro. PREGUNTA # 2: Usted nos quisiera explicar don ELIO, porque encuentro algo oscuro. Usted nos dice que la Transpacific no ha cumplido una función de mercadeo. CONTESTÓ: Nunca. PREGUNTA # 3: ¿Con qué fin se constituyó entonces? CONTESTÓ: Para llevarse utilidad a Panamá. PREGUNTA # 4: ¿Con qué fin trasladaban por esa vía las utilidades a Panamá?**»

¹³ Folios 373 a 407 cuaderno de anexos 1.

¹⁴ Folio 372 cuaderno de anexos 1



CONTESTÓ: Con las ventas que yo hacía, se hacían figurar que las ventas las hacía Transpacific y se le pagaban unas comisiones sobre las ventas. PREGUNTADO: ¿Pero con qué fin hacían eso? CONTESTÓ: Es obvia la respuesta: exporta utilidad, pago menos impuestos. PREGUNTA # 5: *Sírvase decir don ELIO hasta cuándo le pagaron a usted en Panamá esas utilidades que salieron por esa vía. CONTESTÓ: En Panamá creo que nunca me pagaron, hace más de diez años que no me paga. Yo estuve reclamando con el señor MANUEL DE BERNARDI que en estas cuentas de TTCL deben haber veinticinco millones de dólares y que el 48% es mío, y él me lo negó.»*

- ii) Visita practicada el 17 de julio de 2012¹⁵ dentro del proceso de fiscalización de renta del año gravable 2011, en la que la contadora de la actora suministra el contrato de agencia comercial suscrito con Amtex Uruguay, el cual tuvo por objeto “designar a AUY en calidad de representante comercial, a fin de que preste y/o intermedie en la prestación de servicios de representación comercial y promoción de ventas, para mantener y acrecentar las ventas de QAC”. Además se entrevistó a dicha profesional sobre las operaciones realizadas en virtud del citado contrato y, manifestó:

«P/ Amtex Colombia y Amtex Uruguay son vinculados económicos? R/ No, ellos hacen mercadeo, pero nosotros no tenemos ni inversión en ellos, ni ellos en nosotros. (...) P/ Desde cuándo trabajan con estos contratos? R/ Desde el año 1976 antes era otra empresa y luego vendió a Amtex Uruguay. P/ Por qué si ya tiene clientes no terminan la figura? R/ Porque sale más costoso que Amtex Colombia maneje desde aquí el mercadeo en tantos países y tantos clientes aproximadamente estamos en 11 países. Desde 1976 se suscribió contrato con Transpacific Trading Inc., domiciliada en Panamá y luego esta sociedad le vendió a Amtex Uruguay. P/ Cómo es la operación que hoy Amtex Uruguay hace para conseguir los clientes? R/ Inicialmente Transpacific Trading Co. Inc. creó sociedades en los países que tienen presencia comercial para que en cada país se hiciera la labor comercial ahí surgieron Química Amtex S.A. Venezuela, Química Amtex Ecuador, Amtex S.A. Chile, Química Amtex Perú, Química Amtex S.A. Brasil, ellos son quienes a través de la red comercial consiguen y mantienen los clientes en dichos países Amtex Colombia no se entiende con los clientes en cada país sino que solo le factura a los subgerentes comerciales y es a ellos a quien Amtex Colombia le factura, algunos clientes por estar ubicados en países donde Amtex Uruguay no tenía un subagente pero que hacen parte del “territorio” se les factura directamente pero igual se liquida la comisión porque así está pactado en el contrato. P/ si yo estoy ubicada en el “territorio” y quiero comprarle directamente a Amtex Colombia, lo puedo hacer?. R/ No, porque a nosotros nos sale más económico que nos compren a través de las agencias comercial (sic) ya que por lo técnico de nuestro producto toda la asistencia técnica requerida es mejor que se le dé directamente por los asistentes técnicos del país donde está ubicado.»

- iii) Cruces de información mediante exhortos emitidos por el Grupo RILO de la DIAN con las aduanas de Brasil, Ecuador, Chile, Perú y Uruguay¹⁶. De los que se obtuvo respuesta solamente de Brasil, Ecuador y Chile, advirtiéndose de estas, que Amtex Uruguay no fue reportada como proveedora de esas sociedades extranjeras, pero sí la sociedad Amtex Colombia como proveedor de las empresas Química Amtex Brasil y Chile.
- iv) Resultado de la verificación de infracción cambiaria por parte de la División de Gestión de Fiscalización del Grupo Interno de Control Cambiario de la Seccional de Impuesto de Medellín¹⁷, en relación con las operaciones realizadas por las empresas en cuestión en los años 2011 y 2012:

*«En cuanto a comercializar, vender y distribuir productos de QAC, es lógico que cada uno de los supuestos agentes de AUY denominados AMTEX CHILE, AMTEX PERÚ, AMTEX ECUADOR, AMTEX VENEZUELA, etc. **realicen esta función dado que ellos***

¹⁵ Folios 42 a 44 cuaderno de anexos 1

¹⁶ Folios 268 a 365 cuaderno de anexos 1

¹⁷ Folios 1386 a 1396 cuaderno de anexos 3



compran directamente producto a QAC según se observa en el proceso de liquidación de la citada comisión y es por ello que cada AMTEX de cada país deben realizar la venta de los mismos (...).

En cuanto al asesoramiento, se observa que dicha actividad la realiza QAC cuando envía sus ingenieros al exterior, y si se estuviera dentro del cumplimiento del contrato de agencia comercial sería directa el agente quien preste el servicio (...).

De los correos que obran a folios 1152 al 1190, se tiene que no se evidencia en ninguno de ellos participación directa o indirecta de AUY, hace relación en su mayoría a despachos de mercancía, lo que es lógico porque cada AMTEX de cada país es cliente de QAC (...)

Del análisis de los estados financieros, se debe indicar que además de que no se evidencian actividades concretas y reales realizadas ITTC (sic) (Panamá) y AUY (Uruguay) que dan cumplimiento al contrato de representación comercial para con ellos mejorar las expectativas de crecimiento en ventas de QAC, tampoco se observa para vigencia 2010-2011 crecimiento, por el contrario se generó disminuciones en ventas y hasta una pérdida operacional.

(...)

Así las cosas se debe concluir que el pago por comisiones no era necesario para el desarrollo del objeto social y el que hacer económico del seleccionado, **ya que las exportaciones las realiza directamente QAC** y los diferentes subagentes son otro de tantos clientes, quienes se encargan de buscar sus compradores internos en cada país, **así se evidenció de los informes presentados por RILO donde cada uno de ellos para nada reporta relación alguna con AUY**, por lo tanto las divisas egresadas de Colombia para TTCL y AUY en nada benefició a QAC ya que a este conoce muy bien quienes son sus clientes desde hace muchos años, ni a cada uno de los subagentes porque al parecer no tienen relación con AUY, así que solo AUY fue el beneficiado con estos giros.»

Previo a la valoración probatoria, la Sala advierte que contrario a lo señalado por el apelante, la investigación cambiaria y el testimonio del señor Ceriani son pruebas conducentes, pertinentes y útiles, en tanto dan cuenta de hechos relevantes que se encuentran en discusión en este proceso.

Así, aunque la investigación sea de tipo cambiaria, esto no impide que se tengan en cuenta los hechos irregulares constatados en la misma, porque informan inconsistencias que también tienen efectos en materia fiscal. De modo que, debe dársele valor probatorio a esta investigación toda vez que corroboró la inexistencia de las operaciones que informa el socio fundador, las cuales dan origen a las erogaciones solicitadas en deducción.

A su vez, resulta admisible la prueba testimonial rendida por uno de los socios fundadores de la actora, por cuanto como ha señalado la Sala¹⁸: «La prueba testimonial constituye un medio de prueba autónomo mediante el cual el juez puede llegar a tener conocimiento de los hechos relevantes del proceso, en aquellos casos en que no se exija un medio de comprobación especial. En todo caso, la eficacia del testimonio dependerá de su calidad, contenido, coherencia y objetividad.»

Esos presupuestos se cumplen respecto del testimonio analizado, a partir de lo cual se deja en evidencia la irrealidad de las operaciones de intermediación comercial, y del cual se destaca su conexión con el hecho objeto de prueba. No puede perderse de vista que, el testimonio en cuestión proviene de uno de los socios fundadores de la demandante, que en tal condición tenía conocimiento de las operaciones económicas y del manejo administrativo y comercial de la empresa, y cuyas

¹⁸ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 29 de julio de 2021, exp. 24796, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



declaraciones dan cuenta precisa de las circunstancias que, conoció de manera directa, en las que incluso admite haber participado. Súmese a ello que, que este medio de prueba tampoco fue tachado de falso ni de sospechoso.

Claro lo anterior, la Sala procede a valorar en conjunto las pruebas allegadas al expediente:

Del recuento probatorio se destaca, que la investigación tuvo como origen las irregularidades puestas de presente dentro del proceso seguido por la Superintendencia de Sociedades a la sociedad AMTEX S.A. de Colombia, que fueron evidenciadas por el testimonio del propio socio fundador, quien confesó el hecho de que la empresa Transpacific Trading Inc. -TTCI- fue creada por él y otro socio de la demandante, con la finalidad de trasladar utilidades a Panamá y pagar menos impuestos. Así dijo el señor Elio Sala: *“Transpacific fue una sociedad armada por ELIO SALA Y MANUEL DE BERNARDI, para sacar unos dineros que de pronto necesitábamos el uno y el otro (...).”* *“Se formó esa sociedad, en donde dice que va a ser representante de QUÍMICA AMTEX, por todo lo que se exporta. Transpacific fue fundada prácticamente antes que QUÍMICA AMTEX realmente ingresara a las exportaciones, porque pensamos en el futuro”.*

Adicionalmente aseguró que Transpacific nunca había cumplido una función de mercadeo. Y al preguntarle la finalidad de la constitución de la compañía explicó que era *“para llevarse utilidad a Panamá”*, para lo que *“se hacían figurar que las ventas las hacía Transpacific y se le pagaban unas comisiones sobre las ventas”*, con la finalidad de *“exportar utilidad, pago menos impuestos”*

Respecto de lo anterior, deben hacerse dos precisiones, la primera es que no constituye un simple indicio como lo pretende la actora, sino una prueba testimonial proveniente de la persona que creó la figura de un agente comercial en el exterior, ubicada en un país de menor tributación. La segunda es que, si bien la operación cuestionada no fue efectuada con Transpacific Trading Inc. -TTCI- no puede perderse de vista que conforme al testimonio de la contadora de la demandante en visita efectuada el 17 de julio de 2012 al referirse a las operaciones del agente comercial señaló: *“Desde 1976 se suscribió contrato con Transpacific Trading Inc., domiciliada en Panamá y luego esta sociedad le vendió a Amtex Uruguay.”* y adicionalmente indicó que los agentes comerciales existentes en los otros países y a los cuales se refiere igualmente la actora en apoyo de su argumentación, fueron creados por Transpacific Trading Inc (TTCI), veamos los correspondientes apartes de su testimonio : *“Inicialmente Transpacific Trading Co. Inc. creó sociedades en los países que tienen presencia comercial para que en cada país se hiciera la labor comercial ahí surgieron Química Amtex S.A. Venezuela, Química Amtex Ecuador, Amtex S.A. Chile, Química Amtex Perú, Química Amtex S.A. Brasil (...).”*

Permite lo anterior establecer que tras la formalidad que aduce demostrada la parte actora con los contratos de intermediación comercial, facturas, certificaciones de los representantes de las agencias comerciales, informes trimestrales de la gestión encomendada, los lineamientos de ventas y comercialización por parte de la sociedad uruguaya, etc., subyace la estructura que fue creada previamente por los socios fundadores de la demandada que se concretaba en una aparente representación de Amtex Colombia por una compañía (TTCI) ubicada en una jurisdicción de menor tributación, a la cual se le pagaba una comisión, con la finalidad de atenuar el efecto impositivo que le correspondía asumir en el país a Amtex y a la vez ubicar utilidades en el exterior. No puede perderse de vista que, Transpacific Trading Inc. -TTCI *“vendió”* a la sociedad Amtex de Uruguay (AUY),



según testimonio de la propia demandante, lo que pone de presente la continuidad de la operación estructurada.

Corroborando lo anterior el hecho de que, la operación de venta, realizada a través de los dos canales que identifica la actora para el año 2011 (primer canal para mayor volumen y segundo para menor volumen), fue realizada directamente por la actora a sus clientes preexistentes a la entrada en la operación de Amtex S.A. Uruguay - AUY (junio de 2011), dentro de los cuales se encuentran comprendidas las compañías Amtex de los otros países, lo que de suyo descarta la consecución de nuevos clientes por parte de AUY; hecho que fue también constatado en la investigación cambiaria de las operaciones aquí discutidas. Todo lo cual desvirtúa que el incremento en ventas y de los ingresos operacionales, sea atribuible a la intermediación de AUY.

Amén de esto, resulta contradictoria la explicación sobre la razón por la que la actora vende a las compañías Amtex del exterior, en vez de hacerlo directamente a los clientes finales, (canal 2 de comercialización), en tanto, según el testimonio de la contadora de la actora, recaudado el 17 de julio de 2012, esto resulta más económico porque por lo técnico de los productos de la sociedad demandante, «*toda la asistencia técnica requerida es mejor que se le dé directamente por los asistentes técnicos del país donde está ubicado*». No obstante, la actora ha señalado que en todos los casos es ella quien presta el asesoramiento técnico, que las agencias, solo coordinan su prestación por parte de la sociedad productora, hoy actora así: «*Es por ello que la asesoría técnica en asuntos más complejos es realizada directamente desde la fábrica y no por el agente principal o el local.*»¹⁹.

Al hilo de lo anterior, no resultaba suficiente acreditar formalmente la operación, en la medida en que la Administración desvirtuó la realidad de las operaciones, lo que prevalece sobre la formalidad acreditada. Sobre el particular, ha sido criterio reiterado de esta Sección en la sentencia del 6 de agosto de 2020, expediente 23579, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez (E):

«A estos efectos, se pone de presente que si bien la factura o el documento equivalente constituye la prueba documental idónea para soportar la compraventa de mercancías, su aporte no impide que la DIAN ejerza su facultad fiscalizadora para verificar la realidad de la transacción que esos documentos registran.

Por tal razón, si la Administración requiere al contribuyente la comprobación de la realidad de esas operaciones, sin que la misma sea soportada, o recauda pruebas que logran probar su inexistencia, esas operaciones y los beneficios tributarios que se derivan de las mismas, deben rechazarse.

Para ello, la DIAN cuenta con los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto estos sean compatibles con las normas tributarias (art. 742 E.T.).».

Así, aunque formalmente documentada la figura de la agencia comercial, el análisis integral de las pruebas obrantes en el proceso evidencian la irrealidad de la operación, su falta de sustancialidad, de lo que deriva en improcedente el pago por concepto de comisiones que pretende hacer valer la actora.

Finalmente, debe precisarse que no le asiste razón al demandante cuando sostiene que el requisito de necesidad, no es exigible para la deducibilidad de gastos por pago de comisiones, lo que concluye a partir de que la disposición hace referencia a la relación de causalidad, que no a la necesidad.

¹⁹ Folio 50 c2



No resulta de recibo lo anterior, primero porque el artículo 107 del Estatuto Tributario, no previó excepción alguna al señalar “*Son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad*” y segundo porque la referencia a la relación de causalidad que hace el artículo 121 *ibídem*, tiene otro alcance.

En efecto, el señalamiento de este precepto, en el sentido de que “*los contribuyentes podrán deducir los gastos efectuados en el exterior, que tengan relación de causalidad con rentas de fuente dentro del país, siempre y cuando se haya efectuado la retención en la fuente si lo pagado constituye para su beneficiario renta gravable en Colombia*”, gravita en torno a la diferenciación entre los gastos del exterior que tienen relación de causalidad con rentas de fuente nacional, versus los gastos del exterior que tienen relación de causalidad con rentas de fuente extranjera, lo que resulta muy relevante, si se tiene en cuenta que tratándose de los segundos, esto es, de los gastos del exterior para generar rentas de fuente extranjera se predica su plena deducibilidad, con prescindencia de que no se hayan sujetado a retención en la fuente, por no haber obligación de hacerla.

Repárese que, el alcance de la disposición (Art. 121 E.T) es completamente diferente al del artículo 107 del Estatuto Tributario, contentivo de las condiciones generales de deducibilidad de cualquier gasto, esto salvo que, el propio legislador haya relevado la expensa del cumplimiento de alguna de las condiciones de deducibilidad allí previstas, tal es el caso del gasto de GMF que puede deducirse con prescindencia de su relación de causalidad²⁰, para dar un ejemplo.

Por todo lo expuesto, no se le dará prosperidad a este cargo de apelación y, en tal virtud se mantendrá el desconocimiento del gasto por valor de \$847.693.971.

4. Deducción de honorarios por asesoría legal por \$290.847.000

Concluyó el *a quo* que, le asistía razón a la DIAN, bajo la consideración de que estas erogaciones carecían de relación de causalidad con la actividad generadora de renta de la compañía, que se efectuaron por mera liberalidad de la actora para procurar, no su defensa, sino la de uno de sus administradores.

La actora se opone a lo anterior, manifestando que la relación de causalidad de los citados gastos, con la actividad productora de renta de la empresa, se encuentra demostrada en el proceso, toda vez que de no incurrirse en ellos, posiblemente, habría tenido que destinarse gran parte de su renta a sufragar los resultados adversos, que de tales litigios pudieran derivarse.

Al respecto, la Sala destaca que mediante Sentencia de Unificación de la Sección del 26 de noviembre de 2020, (exp. 21329, C.P. Julio Roberto Piza) se precisó el alcance y contenido de los requisitos generales de deducibilidad de que trata el artículo 107 del Estatuto Tributario, con fundamento en las siguientes reglas, que serán tenidas en cuenta en la presente providencia.

«1. Tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta, todas las expensas realizadas por el contribuyente en desarrollo o ejecución de la actividad productora de renta. Para establecer el nexo causal entre el gasto y la actividad lucrativa, no es determinante la obtención de ingresos ni el enunciado del objeto social del sujeto pasivo.

²⁰ Artículo 107 del Estatuto Tributario



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 (...)*»

A efectos de demostrar que el gasto satisface los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, la actora aportó:

- Factura Nro. 158 del 18 de febrero de 2011 por la suma de \$30.000.000 expedida por Ortiz Gutiérrez & Asociados Ltda. por «Prestación de asesoría jurídica y representación judicial ante la Corte Constitucional dentro del incidente de nulidad instaurado dentro de la acción de tutela radicada con el No. 2.458.581.» (fl.726 cp1B). A esta se acompaña comunicación y auto admisorio de la acción de tutela promovida por Manuel De Bernardi Campora contra el laudo y la providencia del 27 de febrero de 2009 que declaró infundado el recurso de anulación instaurado contra dicho laudo del Tribunal de Arbitramento de la Cámara de Comercio de Medellín. En ese proceso se vinculó como tercero a AMTEX S.A. (fls.727 a 729 cp1B).
- Factura Nro. 159 del 18 de febrero de 2011 por la suma de \$100.000.000 expedida por Ortiz Gutiérrez & Asociados Ltda. por «Prestación de asesoría jurídica y representación judicial dentro del proceso de responsabilidad civil radicado No. 05001310300620070000800 –(Comisión de Éxito).» (fl.778 cp1B), junto con la propuesta de prestación de esos servicios profesionales, en cuyo punto 2 se lee «Comisión de éxito: La suma de cien millones de pesos m/te (\$100.000.000.00) más IVA de obtener una sentencia favorable a los intereses de Amtex S.A. Esta suma deberá ser pagada dentro de los cinco (5) días siguientes a la presentación de la correspondiente factura.» (fl.780 cp1B). En la demanda se precisa que corresponde al «proceso civil de responsabilidad de administradores» (fl.64 cp).
- Factura Nro. 27143 del 1° de septiembre de 2011 por la suma de \$150.000.000 expedida por Posse Herrera & Ruíz S.A. «Por servicios profesionales prestados, en relación con el asunto de la referencia, según acuerdo.» - Referencia: 0002-RESPONSABILIDAD ADMINISTRADORES, Caso: 1267/0002 (fl.781cp1B). Anexa a esta se encuentra el documento «Términos del Servicio ('Engagement Letter') Proceso de Responsabilidad de Administradores» del 2 de septiembre de 2010, dirigido a Amtex S.A. (fls.782 y 783 cp1B), así como el Acta de Asamblea Ordinaria de Accionistas del 30 de abril de 2008 en la que se aprobó que la compañía asumiera la totalidad de los honorarios de los abogados de cualquier especialidad, con motivo de la defensa de sus funcionarios o directivos por la denuncia penal instaurada por el señor Sala Ceriani (fls.818 y 819 cp1B), al igual que el Acta de Asamblea Ordinaria de Accionistas del 22 de marzo de 2013, en la que se acordó que la Amtex S.A. asumiría los honorarios de abogados por las actuaciones relacionadas con la sentencia T-790 de 2010 que declaró la nulidad del laudo arbitral del año 2007. (fls.840 a 842 cp1B).
- Factura Nro. 24694 del 1° de abril de 2011 por la suma de US\$670 (\$1.253.302) expedida por Posse Herrera & Ruíz S.A. «Por servicios profesionales prestados, en relación con el asunto de la referencia, según detalle de gastos y tiempos anexos.» - Referencia: 5-ASESORÍA JURÍDICA, Caso: 1267/0005 (fl.870 cp1B). Que la actora explica obedece a la asesoría prestada en una inspección practicada por la Superintendencia de Sociedades.
- Factura Nro. 26110 del 16 de junio de 2011 por la suma de \$5.881.250 expedida por Posse Herrera & Ruíz S.A. «Por servicios profesionales prestados, en relación



con el asunto de la referencia, según detalle de gastos y tiempos anexos.» - Referencia: 8-CONCEPTO PAGO DE DIVIDENDOS, Caso: 1267/0008 (fl.871 cp1B).

- Factura Nro. 26109 del 16 de junio de 2011 por la suma de US\$2.084 (\$3.712.438) expedida por Posse Herrera & Ruíz S.A. «Por servicios profesionales prestados, en relación con el asunto de la referencia, según detalle de gastos y tiempos anexos.» - Referencia: 5-ASESORÍA JURÍDICA, Caso: 1267/0005 (fl.870 cp1B). La que sustenta corresponde a la asesoría sobre pasivos pensionales, por lo que anexa Oficio de la Superintendencia de Sociedades Nro. 300-155117 del 21 diciembre de 2010 sobre la normalización del pasivo pensional a nombre de Amtex S.A. (fls.873 a 875 cp1B).

De los gastos anteriormente descritos, encuentra la Sala que unos fueron «asumidos» para la representación de administradores de la compañía, no propendían por la defensa de la demandante, mientras que otros corresponden a asuntos propios del actora.

En relación con los primeros, la Sala encuentra que no se demostró de qué manera su representación litigiosa incidía o repercutía en la actividad desarrollada por Química Amtex S.A, no resulta suficiente la mera afirmación de potenciales riesgos futuros para la compañía. No se satisfacen los presupuestos de deducibilidad consagrados en el artículo 107 del Estatuto Tributario y en tal virtud, se mantendrá su rechazo

Diferente situación se advierte respecto de los gastos incurridos para la asesoría y representación judicial del proceso en el que fue vinculada la compañía como tercero o los relacionados con la asesoría para la gestión de asuntos propios de la actividad de la compañía, tal es el caso de la inspección practicada por la Superintendencia de Sociedades, pagos de dividendos y el pasivo pensional, cuya gestión sólo podía encomendarse a personal calificado, considerada la especialidad de los temas, satisfaciendo los requisitos de deducibilidad previstos en el artículo 107 del Estatuto Tributario.

En consecuencia, se acepta el gasto por honorarios en cuantía de \$40.847.000 y se mantendrá el rechazo en la suma de \$250.000.000.

5. Deducción por pagos a miembros de junta directiva \$13.400.000 y por servicios de transporte por \$907.668

Este cargo se concreta en el rechazo de los gastos incurridos con Camilo Ernesto Montoya Zuluaga, correspondiente a sus honorarios como miembro de la junta directiva de Amtex S.A por valor de \$13.400.000, y con Sebastián Ortega Mejía en cuantía de \$907.668, valor que aduce la demandante contabilizado por error a nombre de este tercero.

Se advierte que si bien el cuestionamiento se hacía extensivo a los gastos con los señores Eladio Echavarría Agudelo (\$1.440.000) y Juan Carlos Blandón Palacio (\$1.500.000), con ocasión de la respuesta al requerimiento especial, la actora aceptó la glosa, por lo que solo procede señalar que conforme con ese allanamiento parcial, se mantiene el rechazo de la suma de \$2.940.000 en la correspondiente liquidación que se efectuará en esta instancia.



Retomando los pagos discutidos por las partes en este cargo, la Sala observa que los pagos relativos a Camilo Ernesto Montoya Zuluaga y Sebastián Ortega Mejía se rechazaron por incumplir el requisito contenido en el literal c) del artículo 177-2 del Estatuto Tributario²¹, esto es:

«**Artículo 177-2. No aceptación de costos y gastos.** No son aceptados como costo o gasto los siguientes pagos por concepto de operaciones gravadas con el IVA:

(...)

- c) **Los realizados a personas naturales no inscritas en el Régimen Común, cuando no conserven copia del documento en el cual conste la inscripción del respectivo vendedor o prestador de servicios en el régimen simplificado.** Se exceptúan de lo anterior las operaciones gravadas realizadas con agricultores, ganaderos y arrendadores pertenecientes al régimen simplificado, siempre que el comprador de los bienes o servicios expida el documento equivalente a la factura a que hace referencia el literal f) del artículo 437 del Estatuto Tributario.» (Énfasis de la Sala)

Puntualmente sobre el gasto por honorarios como miembro de junta directiva de Camilo Ernesto Montoya Zuluaga, la demandante argumenta que, tratándose de un servicio no gravado con IVA, no debía acreditarse la inscripción del beneficiario del pago en el régimen simplificado de IVA.

Para la Sala, le asiste razón a la apelante, comoquiera que la limitación prevista en el artículo 177-2 del Estatuto Tributario, se encuentra referida exclusivamente a las operaciones gravadas con IVA, lo cual o corresponde al caso concreto, puesto que en los términos del artículo 5° del Decreto 1372 de 1992: «**Los ingresos provenientes de la relación laboral o legal y reglamentaria no están sometidos al impuesto sobre las ventas. Así como tampoco los ingresos que perciban los socios industriales como contraprestación a su aporte, ni los honorarios percibidos por los miembros de juntas directivas.**» (Énfasis de la Sala)

Por lo anotado, procede aceptar el gasto en cuestión. Prospera este cargo de la apelación.

En lo que atañe al pago a nombre del señor Sebastián Ortega y que la actora explica obedece a un error en la contabilización, dado que correspondía al proveedor de servicios Codesco BPO S.A.S. La Sala observa que desde la respuesta al requerimiento especial la actora puso en conocimiento de la Administración esa justificación para lo cual aportó la factura expedida a su cargo por tales servicios, así como el registro contable de esos pagos.

Sin embargo, la DIAN no le dio crédito, porque en su criterio, las explicaciones y pruebas debieron ser remitidas a la actuación administrativa antes de que corriera el término de respuesta al acto previo en comento, lo cual contraviene el artículo 744 del Estatuto Tributario, en cuanto establece que para estimar el mérito de las pruebas, éstas deben obrar en el expediente, por alguna de las siguientes circunstancias: «3. **Haberse acompañado o solicitado en la respuesta al requerimiento especial o a su ampliación**», entre otras circunstancias. Por tal razón entrará la Sala a efectuar el examen correspondiente.

Obra en el expediente, la factura de venta Nro. 000000065 del 30 de noviembre de 2011 correspondiente a los servicios prestados por Codesco BPO S.A.S. por un

²¹ Antes de ser modificado por el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016, luego sustituido por el artículo 20 de la Ley 2010 de 2019.



total de \$179.877.849²², así como el registro contable de esos pagos²³, este último también anexo a la demanda²⁴ con un mayor detalle en el que se aprecian los códigos de los beneficiarios de los pagos y respalda el dicho de la actora en cuanto a que por una equivocación en el dígito tres (3) del código 99630 del tercero Coodesco BPO S.A.S., el cual se introdujo en el sistema como cero (0), registró dicho pago al señor Sebastián Ortega con código 99600. En ese anexo contable, se observa además el registro de los diferentes pagos efectuados con cargo a la póliza de servicios outsourcing por \$179.877.849 en medio de los cuales aparece un único registro a nombre del señor Sebastián Ortega con código 99600 por la suma de \$907.668.

Dado que los documentos aportados son coincidentes con la explicación suministrada por la actora, la Sala encuentra procedente el gasto.

En consecuencia, prospera el cargo de apelación por los gastos que componían esta glosa en cuantía de \$13.400.000, y de \$907.668.

6. Deducción por asistencia técnica por \$88.823.360

En el acto demandado, la DIAN desconoció gastos por asistencia técnica en la suma de \$88.823.360, y que correspondían a gastos efectuados a diferentes profesionales especializados en el tema de productos químicos.

Fundamentó esta glosa la DIAN en que el servicio del ingeniero Hugo De Notta, no había sido prestado para la sociedad demandante, lo cual determinó a partir del texto de la factura que señala: «*Servicios Profesionales de evaluación fabril para optimización de Procesos para mejorar la rentabilidad de AMTEX S.A. prestados en Buenos Aires, Rep. Argentina*». Se advierte que, el valor rechazado por este concepto fue \$88.823.360, suma diferente a la señalada en la factura, como se analizará adelante.

Sobre esta glosa, señala el apelante que de acuerdo con las pruebas aportadas, la calidad de los servicios profesionales prestados por el señor Hugo De Notta no pueden ser aplicadas a la actividad de Amtex Argentina que solamente se dedica a la producción de CMC, producto químico que no cuenta con las propiedades sobre las cuales el referido profesional es especialista, esto es, las emulsiones y dispersiones.

Para dilucidar este debate, resulta menester partir de la definición de asistencia técnica, contenida en el artículo 2 del Decreto 2123 de 1975, compilado en el artículo 1.2.1.2.1 del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016 y que consiste en la asesoría dada mediante contrato de prestación de servicios incorporales, para la utilización de conocimientos tecnológicos aplicados por medio del ejercicio de un arte o técnica, lo cual comprende también el adiestramiento para la aplicación de los conocimientos. Al hilo de esto, ha sostenido la Sección en sentencia del 12 de febrero de 2004²⁵ que: «*no es lo mismo la 'asistencia técnica' que los 'servicios técnicos' pues la primera se supone que se caracteriza por la transmisión de conocimientos a terceros y la segunda comprende tan solo la aplicación directa de la técnica por un operario sin transmisión de conocimientos.*».

²² Folio 1688 ca3

²³ Folio 1689 ca3

²⁴ Folios 893 a 897 cp1B

²⁵ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 12 de febrero de 2004, expediente 13623, CP. Juan Ángel Palacio Hincapié.



Así, el solo hecho de señalarse como prestado un servicio desde el exterior, no resulta suficiente para descartar que hubiese tenido como destinatario una entidad colombiana en tanto, la asesoría técnica no requiere el desplazamiento, no exige la presencia del técnico.

Para el caso objeto de análisis se observa una factura de venta emitida el 5 de diciembre de 2011 por el ingeniero Hugo De Notta a la sociedad Amtex S.A. con domicilio en la calle 46 Nro. 41-69 de Itagüí Colombia, por la suma de US\$4.000 (fl.93 ca1), cuyo concepto es: «*Servicios Profesionales de evaluación fabril para optimizar procesos para mejorar la rentabilidad de Amtex S.A. prestados en Buenos Aires, Rep. Argentina.*». También obra la orden de pago expedida por la contribuyente a favor del citado profesional en la suma de US\$4.000 (fl.92 vltto ca1).

A partir de lo anterior, no encuentra la Sala razón para el rechazo de este gasto, primero porque el soporte pone de presente que el servicio recayó sobre Amtex S.A, en tanto señala que su finalidad era mejorar la rentabilidad de esa compañía y segundo, porque se trataba de un servicio calificado contratado con un experto en las sustancias y el producto que desarrollaba la compañía (explicado esto con suficiencia por la actora) que se enmarcaba en una asistencia técnica (aspecto no debatido en el proceso), servicio que como se analizó, era susceptible de ser prestado desde el exterior.

Ahora bien, respecto del valor de este servicio, da cuenta la factura de que el honorario del ingeniero en mención, fue US\$4.000, equivalente a COP\$7.755.000 (liquidado a la TRM de \$1.938,83, según folio 249 del cuaderno de antecedentes), que no la suma de \$88.823.360 glosada por la DIAN, por lo que carece de sustento el rechazo de la suma de \$88.823.360. En consecuencia se levantará el valor glosado por la Administración; así quedará reflejado en la liquidación del tributo que se realizará en esta providencia.

Prospera el cargo de apelación.

7. Deducción por pagos de seguros de vida por \$28.413.794 y \$11.078.554

La entidad demandada rechazó gastos por seguros de vida a empleados y a ejecutivos, por valor de \$28.413.794 y \$11.078.554 respectivamente, sustentada en que se trataba de gastos innecesarios para desarrollar la actividad productora de renta de la contribuyente, que en consecuencia no satisfacían los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario.

El Tribunal señaló que los pagos por seguro de vida a empleados y ejecutivos de la compañía no son deducibles porque no cumplen el requisito de causalidad ni de necesidad para desarrollar la actividad productora de esta.

Por su parte la apelante sostuvo que el pago de seguros de vida a empleados y ejecutivos de Amtex S.A. se derivan de una obligación de la convención y el pacto colectivo, y que el pago de seguro a ejecutivos fue realizado de forma conjunta con los honorarios devengados por los miembros de junta directiva.

Observa la Sala que la Convención Colectiva y el Pacto Colectivo de Trabajo de Amtex S.A. para las vigencias 2009 a 2011, pone de presente el artículo 10²⁶ que,

²⁶ Folios 559 y 572 ca1



la actora contrajo la obligación de sufragar los seguros de vida contratados para todos sus trabajadores.

A este respecto conviene señalar que el artículo 467 del Código Sustantivo del Trabajo preceptúa que una convención colectiva de trabajo es la que se celebra entre uno o varios empleadores o asociaciones patronales y uno o varios sindicatos o federaciones sindicales de trabajadores para fijar las condiciones que regirán los contratos de trabajo durante su vigencia. Igualmente. La Sección Segunda de esta Corporación²⁷ ha indicado respecto de la convención colectiva: «[l]a Sala puede definir que la convención colectiva es un acto jurídico plurilateral, solemne, de orden público, protegido por la Constitución Política y el ordenamiento legal, fuente de derecho, vinculante en derechos y obligaciones en los contratos de trabajo y relaciones laborales de quienes lo suscribieron por el tiempo que duren aquellas relaciones laborales y mientras estén vigentes los acuerdos colectivos pactados». (subraya la Sala).

Los pactos colectivos de trabajo, por su parte, son los acuerdos solemnes que se suscriben en los mismos términos y bajo las mismas reglas de las convenciones colectiva del trabajo, pero en relación con trabajadores no sindicalizados (art. 481 ib.)

Para la Sala, lo precisado en precedencia, resulta suficiente para concluir que el gasto por concepto de los seguros de vida para empleados de Amtex S.A. derivados de la convención y/o del pacto colectivo, cumplían los requisitos previstos en el artículo 107 del ordenamiento tributario nacional para su deducibilidad y, muy específicamente la necesidad y la relación de causalidad, comoquiera que se correspondía a condiciones laborales de obligatoria observancia. Por lo tanto, prospera el cargo de apelación sobre este gasto por valor de \$28.413.794

Respecto del seguro de vida pagado a los ejecutivos de Amtex S.A., no puede predicarse lo mismo, habida cuenta que la actora se limitó a aportar la póliza y las correspondientes cuentas de cobro de este seguro, dejando de lado sustentar y probar que tales pagos se dieron en acatamiento de un convenio laboral o en cumplimiento de una obligación empresarial o de política corporativa.

A estos efectos, conviene recordar el criterio jurisprudencial de la Sentencia de Unificación de la Sección del 26 de noviembre de 2020, exp. 21329, C.P. Julio Roberto Piza): «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 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.»

Al hilo de lo anterior, advierte la Sala que, la actora no acreditó la relación de causalidad y necesidad de la expensa, no se probó la afirmación del apelante en cuanto a que el seguro de vida a ejecutivos hacía parte del reconocimiento por las actividades desarrolladas en la junta directiva.

En las condiciones anotadas, la Sala encuentra procedente la deducción por concepto de seguros de vida para los empleados por valor de \$28.413.794; no así los pagos efectuados por seguros de vida a ejecutivos en la suma de \$11.078.554, por lo que se mantendrá su rechazo.

²⁷ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda. Sentencia del 11 de mayo de 2017, expediente 68001-23-31-000-2008-00408-02(0330-12), CP. César Palomino Cortés.

**8. Costos de ventas - costos indirectos de producción por \$230.141.000**

Se discute la procedencia de costos de ventas en cuantía de \$230.141.000 valor que la DIAN rechazó a partir de las inconsistencias encontradas en los diferentes cálculos de los costos que implicaban una indebida distribución de los costos indirectos de producción por parte de la actora.

El Tribunal consideró que los CIF fueron distribuidos con base en un cálculo erróneo porque no se limitó a las unidades producidas, lo que origina errores en la distribución de los costos indirectos de producción y en la determinación de los costos de ventas, y en esa medida, dio la razón a la Administración.

La apelante controvierte lo anterior, señalando que, efectuó dicho cálculo con estricto apego a los artículos 58 y 62 del Estatuto Tributario, aunado a que la Administración no cuestionó el monto total de esos CIF, sino el porcentaje de asignación de los costos, y que por tanto no es objeto de cuestionamiento la procedencia del costo.

Verificado el expediente se encuentra que respecto de la distribución de los CIF, el contribuyente aportó los siguientes documentos:

En visita del 8 de enero de 2013, la contadora de la sociedad allegó el siguiente cálculo²⁸:

		CIF	Base distribucion			Cifras en costos	
Costos de producción	66.086.254.872,00	11.301.308.343,33	54.784.946.528,67	84%	9.534.424.013,69	9.198.918.526,70	335.505.486,99
Productos en proceso	2.475.817.897,00	361.837.129,33	2.113.980.767,67	3%	367.903.781,47	361.837.129,33	6.066.652,14
Productos en proceso	9.779.116.361,00	1.740.552.687,30	8.038.563.673,70	12%	1.398.980.548,17	1.740.552.687,30	341.572.139,13
TOTAL	78.341.189.130,00		64.937.490.970,04	100%	11.301.308.343,33		

El mismo día se remite correo electrónico en el que se informa²⁹:

COSTOS VARIABLES DE PRODUCCIÓN	55.854.489.718,70
CIF (GASTOS DE FABRICA)	10.231.765.155,70
% CIF/COSTOS VARIABLES	18.319%
INVENTARIO INICIAL PRODUCTO EN PROCESO INCLUYE CIF	1.299.174.321,07
INVENTARIO INICIAL PRODUCTO EN TERMINADO INCLUYE CIF	5.840.842.108,08
TOTAL INVENTARIO INICIAL	7.140.016.429,15
INVENTARIO FINAL PRODUCTO EN PROCESO SIN CIF	2.113.980.768,55
INVENTARIO FINAL PRODUCTO TERMINADO SIN CIF	8.038.563.674,36
TOTAL INVENTARIO FINAL	10.152.544.442,91
Valor Máximo de CIF para inventarios	1.859.804.842,83
APLICACIÓN DE PORCENTAJE PARA INVENTARIO FINAL	12.012.349.285,74

COSTO DE VENTAS	
TOTAL INVENTARIO INICIAL	7.140.016.429,15
MAS COSTOS VARIABLES DE PRODUCCION	55.854.489.718,70
MAS CIF (GASTOS DE FABRICA)	10.231.765.155,70
MENOS TOTAL INVENTARIO FINAL Con Cálculo de CIF	(12.012.349.285,74)
Producción	61.213.922.017,81
COSTOS DE VENTAS SOLICITADO EN DECLARACION DE RENTA	
TOTAL COSTOS RENGLON 51 DECLARACION RENTA	66.976.952.000,00
MENOS COSTOS COMERCIALIZADOS NACIONAL	3.821.557.972,11
MENOS COSTOS COMERCIALIZADOS EXTERIOR	574.822.350,70

²⁸ Folio 212 ca1

²⁹ Folio 213 ca1



MENOS COSTOS INMOBILIARIOS	1.969.333.680,85
TOTAL COSTOS DE VENTA (PRODUCCIÓN)	60.611.237.996,34
VALOR DEJADO DE SOLICITAR	602.684.021,47

El 10 de enero de 2013 la sociedad allegó un nuevo escrito suscrito por el representante legal suplente³⁰:

Costos variables de producción	\$55.854.489.718,70
CIF (Gastos de Fabrica)	\$10.231.765.155,70
% CIF / Costos variables	18%
Inventario inicial producto en proceso incluye CIF	\$1.299.174.321,07
Inventario inicial producto terminado incluye CIF	\$5.840.842.108,08
TOTAL INVENTARIO INICIAL	\$7.140.016.429,15
Inventario final producto en proceso sin CIF	\$2.113.980.768,55
Inventario final producto terminado sin CIF	\$8.038.563.674,36
TOTAL INVENTARIO FINAL	\$10.152.544.442,91
APLICACIÓN DE PORCENTAJE PARA INVENTARIO FINAL	\$11.980.002.442,63
COSTOS DE VENTAS	
Total inventario inicial	\$7.140.016.429,15
Mas costos variables de producción	\$55.854.489.718,70
Mas CIF (Gastos de Fabrica)	\$10.231.765.155,70
Menos total inventario final	(\$11.980.002.442,63)
TOTAL COSTO DE VENTA	\$61.246.268.860,92

Se advierte de lo anterior que la información reportada por la actora no fue consistente, puesto que reportó valores diferentes por los mismos conceptos. Se observa que, inicialmente informó los CIF por valor de \$11.301.308.343,33 y los costos de producción, base de distribución por valor de \$ 54.784.946.528,67, información que luego modificó así: los CIF en \$10.231.765.155,70 y los costos de producción en \$55.854.489.718,70. Tal como lo observó la DIAN, con la segunda información, disminuyó una parte del valor que había reportado como CIF en cuantía de \$1.069.543.188, valor en el que incrementó los costos de producción.

Repárese que el valor del inventario final, luego de aplicar los CIF es diferente en dos de los documentos aportados por el actor, en uno es de \$12.012.349.285,74, mientras que en el otro, es de \$11.980.002.442.

Lo anterior fue advertido y cuestionado por la DIAN, en los siguientes términos: «el cálculo presenta diferencias significativas con el primer cálculo, puesto que la sociedad cambió \$1.069.543.190 que inicialmente presentaron como CIF, lo llevaron como un mayor valor del costo de producción variable aumentando la base de distribución de los CIF y por lo tanto disminuyendo el porcentaje de distribución de los CIF.», sobre el segundo documento constató: «este cálculo y el costo resultante no son procedentes, toda vez que al aumentar los costos variables y disminuir los CIF obviamente se disminuye el porcentaje de aplicación de los CIF y se carga un mayor valor a los costos de producción variable incrementando así el costo de venta.», y frente al tercer documento «este cálculo presenta el mismo procedimiento del anterior, adicionalmente cuando están valorando el inventario final punto 6.6 le adicionan un valor de CIF de \$1.827.458.000 sin justificación alguna.», no obstante, observa la Sala que, la parte actora no explicó ni justificó estos cuestionamientos.

³⁰ Folios 227 reverso y 228 ca1



Dadas las irregularidades anteriores, la entidad demandada realizó el cálculo de distribución de los CIF, para lo cual partió de la información suministrada inicialmente por la actora, lo que la llevó a establecer un costo de venta por valor de \$60.381.097.000, que frente al solicitado por el contribuyente de \$60.611.238.000 arrojaba un mayor costo de ventas por valor de \$230.141.000. Sin embargo, este cálculo no fue desvirtuado por la parte actora. No confrontó ni reparó en las variables y el procedimiento de la entidad demandada, como correspondía.

Dadas las inconsistencias en la información remitida por la actora, la que además no fue respaldada con prueba contable ni siquiera en esta instancia, no encuentra la Sala mérito para desestimar el cálculo efectuado por la entidad demandada que no solo no fue desvirtuado por la actora, sino que además encuentra la Sala razonable y ajustado a la dinámica contable y fiscal.

En consecuencia, se confirmará el rechazo de los costos de venta por valor de \$230.141.000. No prospera el cargo de apelación.

9. **Condena en costas**

Sobre la condena en costas se precisa que el Tribunal condenó en costas a la demandante por ser la parte vencida en el proceso, sin embargo, debe tenerse en cuenta que según el numeral 5° del artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable al caso concreto por expresa remisión del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, cuando en la sentencia de segunda instancia prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas o pronunciar condena parcial, expresando los fundamentos de su decisión. Aplicando esta regla, no se condenará en costas a la demandada, además porque no obra prueba de su causación, como lo exige el numeral 8 del referido artículo 365.

10. **Allanamiento de la actora**

En lo que concierne al argumento de la apelante en cuanto a que le fue imposible materializar el allanamiento expresado en la respuesta al requerimiento especial por haber operado la firmeza de la declaración, lo que resta señalar a la Sala luego de resolver que la liquidación privada no está en firme, es que ante la aceptación de la actora frente a la improcedencia de la deducción por indemnización por daño en vehículo ajeno (\$13.400.000) y pagos efectuados a personas no inscritas en el RUT (\$2.940.000), estas deben mantenerse en la liquidación que se practicará en esta instancia.

11. **Liquidación**

La Sala declarará la nulidad parcial de los actos administrativos demandados porque no procedía el rechazo de los siguientes pagos: *i)* \$40.847.000 por honorarios por asesoría legal; *ii)* \$13.400.000 por honorarios de miembros de junta directiva; *iii)* \$907.668 por transporte; *iv)* \$88.823.360 por asistencia técnica; y, *v)* \$28.413.794 por seguros de vida a empleados.

Y se mantendrá el rechazo de los gastos por concepto de: *i)* comisiones por ventas en el exterior en la suma de \$847.693.971; *ii)* honorarios de asesoría legal por \$250.000.000; *iii)* seguro de vida para ejecutivos por \$11.078.554; *v)* costos de



venta por \$230.141.000; vi) indemnización por daño a vehículo ajeno por \$13.400.000; y, v) pagos a personas no inscritas en el RUT por \$2.940.000. Se aclara que estos dos últimos fueron aceptados por la actora al inicio de la actuación administrativa.

Se tiene, entonces, como liquidación en esta instancia, la siguiente:

Concepto	Liquidación privada	Liquidación Oficial	Consejo de Estado
Total patrimonio Liquidado	65.776.291.000	65.776.291.000	65.776.291.000
Total ingresos netos	84.754.895.000	84.754.895.000	84.754.895.000
Costo de venta	66.970.641.000	66.740.500.000	66.740.500.000
Otros costos	6.311.000	6.311.000	6.311.000
Total Costos	66.976.952.000	66.746.811.000	66.746.811.000
Gastos Opera. de Administración	6.774.356.000	6.774.356.000	6.774.356.000
Gastos Opera. de Ventas	8.899.439.000	7.601.935.000	7.774.327.000
Deducción inversiones en activos fijos	0	0	0
Otras deducciones	1.963.837.000	1.963.837.000	1.963.837.000
Total deducciones	17.637.632.000	16.340.128.000	16.512.520.000
Renta líquida del ejercicio o Perdida líquida	140.311.000	1.667.956.000	1.495.564.000
Renta líquida	140.311.000	1.667.956.000	1.495.564.000
Renta presuntiva	1.988.093.000	1.988.093.000	1.988.093.000
Renta líquida gravable	1.988.093.000	1.988.093.000	1.988.093.000
Impuesto sobre la renta gravable	656.071.000	656.071.000	656.071.000
Descuentos tributarios	164.018.000	164.018.000	164.018.000
Impuesto neto de renta	492.053.000	492.053.000	492.053.000
Total impuesto a cargo	492.053.000	492.053.000	492.053.000
Autorretenciones	1.836.644.000	1.836.644.000	1.836.644.000
Otros conceptos	360.000	360.000	360.000
Total retenciones año gravable	1.837.004.000	1.837.004.000	1.837.004.000
Sanciones	0	0	0
Total saldo a pagar	0	0	0
Total saldo a favor	1.344.951.000	1.344.951.000	1.344.951.000

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

FALLA

Revocar la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo del Antioquia. En su lugar, dispone:

1. **Declarar** la nulidad parcial de Liquidación Oficial de Revisión Nro.112412015000063 del 20 de mayo de 2015 mediante la cual la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín de la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2011.
2. A título de restablecimiento del derecho se declara que la liquidación del impuesto sobre la renta del año gravable 2011 a cargo de la demandante corresponde a la practicada por esta Corporación e inserta en la parte motiva de esta sentencia.



3. Sin condena en costas en ninguna de las dos instancias.

Cópiese, notifíquese y comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen.
Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente

(AUSENTE CON PERMISO)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO