



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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., dieciocho (18) de julio de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 17001-23-33-000-2021-00164-01 (26773)
Demandante: MABE COLOMBIA SAS
Demandado: DIAN
Temas: Renta 2016. Gastos. Prueba.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por las partes, demandante y demandada, contra la sentencia del 8 de abril de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Caldas, Sala de Decisión, que resolvió¹:

«PRIMERO: DECLÁRASE la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 102412020000001 del 23 de enero de 2020 -confirmada en sede de reconsideración mediante Resolución 1539 del 10 de marzo de 2021-, que modificó la declaración de renta presentada por Mabe Colombia S.A.S. por el año gravable 2016; únicamente en lo referente a la imposición de una sanción por inexactitud.

SEGUNDO: DECLÁRASE que Mabe Colombia S.A.S. no se encuentra obligada al pago de la sanción por inexactitud dispuesta en la Liquidación Oficial de Revisión No. 102412020000001 del 23 de enero de 2020 -confirmada en sede de reconsideración mediante Resolución 1539 del 10 de marzo de 2021-.

TERCERO: NIÉGANSE las demás pretensiones formuladas por la sociedad Mabe Colombia S.A.S. en contra de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – Dian.

CUARTO: SIN COSTAS en esta instancia. [...].».

ANTECEDENTES

El 17 de abril de 2017, MABE COLOMBIA SAS² presentó la declaración inicial del impuesto sobre la renta por el año gravable 2016, en la cual registró una pérdida de \$4.520.744.000 y un saldo a favor de \$10.829.119.000³, devuelto mediante la Resolución 62829000844411 del 7 de junio de 2017⁴.

¹ Documento 84 expediente digital.

² Su objeto principal comprende las siguientes actividades «1. La fabricación, ensamblaje, transformación, producción, compra, venta, distribución, arrendamiento, importación y exportación por cuenta propia o de terceros de toda clase de productos o aparatos de uso doméstico comercial, agrícola o industrial a gas, eléctricos o no tales como neveras, refrigeradores, congeladores, compresores, estufas, aparatos de cocina, lavadoras y secadoras de ropa, lavavajillas, aparatos de acondicionamiento ambiental, calentadores y enfriadores de agua y otros artículos similares, así como de partes y componentes para las mismos, y 2. La prestación de servicios de ensayo y calibración [...]». Fl. 50 documento 3 expediente digital

³ Fl. 44 c.a.

⁴ Fls. 325-326 c.a.



El 16 de mayo de 2019, previos autos de verificación y requerimientos ordinarios, la sociedad corrigió la declaración para disminuir el valor de la pérdida a \$3.599.156.000, conservando el mismo saldo a favor⁵.

El 23 de mayo de 2019, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Manizales formuló el Requerimiento Especial 102382019900002⁶, en el que propuso desconocer gastos operacionales de ventas (*comisiones por \$7.491.063.000*) e imponer sanciones por inexactitud del 100 % (*\$40.828.000*) y por rechazo de la pérdida declarada (*\$899.789.000*), con lo cual fijó un saldo a favor de \$9.847.674.000. La sociedad respondió este acto⁷.

El 23 de enero de 2020, la División de Gestión de Liquidación de la citada dirección seccional, mediante la Liquidación Oficial de Revisión 102412020000001, mantuvo el desconocimiento de los gastos y modificó la sanción por inexactitud para fijarla en \$899.789.000, con lo cual, el saldo a favor se liquidó en \$9.888.502.000⁸.

Contra el anterior acto se interpuso recurso de reconsideración⁹, decidido negativamente en la Resolución 1539 del 10 de marzo de 2021, por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN¹⁰.

DEMANDA

MABE COLOMBIA SAS, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, formuló las siguientes pretensiones:

«1.1. Pretensiones principales

PRIMERA. Que se declare la nulidad total de los siguientes actos administrativos por haber sido expedidos con violación a las normas nacionales a las que hubieren tenido que sujetarse y por adolecer de una falsa motivación:

1. Liquidación Oficial de Revisión No. 102412020000001 del 23 de enero de 2020 emitida por la División de Gestión de Fiscalización (A) de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Manizales, por medio de la cual se modifica la liquidación privada de corrección No. 91000619426399 del 16 de mayo de 2019 correspondiente al impuesto sobre la renta del año gravable 2016.

2. Resolución 1539 del 10 de marzo de 2021, por medio de la cual la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN confirma la Liquidación Oficial de Revisión No. 102412020000001 del 23 de enero de 2020.

SEGUNDA. Que, como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho, se declare que la liquidación privada de corrección con formulario No. 1112608367278 y número interno de la DIAN/Adhesivo 91000619426399, presentada por Mabe Colombia el 16 de mayo de 2019 correspondiente al impuesto

⁵ Fl. 353 c.a.

⁶ Fls. 374 a 405 c.a.

⁷ Fls. 419 a 441 c.a.

⁸ Fls. 64 a 108. Documento 3 expediente digital

⁹ Fls. 616 a 646 c.a.

¹⁰ Fls. 109 a 130. Documento 3 expediente digital



sobre la renta del año gravable 2016 ha quedado en firme. Igualmente, que se declare que Mabe Colombia no está obligada a pagar ninguna suma a la DIAN por concepto de mayores impuestos, intereses, sanciones y actualizaciones.

TERCERA. Que se condene en costas a la parte demandada.

1.2 Pretensiones subsidiarias.

PRIMERA. En el caso de no prosperar las pretensiones principales, que se declare la nulidad parcial de los actos administrativos referidos en la primera pretensión principal, con fundamento en los argumentos que se exponen en el numeral 5.2.3 de la presente demanda.

SEGUNDA. Que, como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho, se declare que, de los gastos operacionales de ventas que pretenden rechazar los actos demandados (\$7.491.063.000), es plenamente deducible la suma de \$3.650.149.866. Igualmente, que se declare que las sumas por concepto de mayores impuestos, intereses, sanciones y actualizaciones se ajusten en proporción a la admisión de la deducción comentada.

TERCERA. Que se condene en costas a la parte demandada».

Invocó como normas violadas, las que se enuncian a continuación:

- Artículos 10, 42, y 137 del CPACA y,
- Artículos 107, 647, 742 y 743 del Estatuto Tributario

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

Violación por indebida aplicación de los artículos 107, 742 y 743 del ET, y 10 del CPACA. Los actos acusados desconocieron: i) las pruebas aportadas en sede administrativa, que demostraron la realización de las actividades de Mabe México como comisionista de Mabe Colombia, para la compra de materias primas y producto terminado; ii) el cumplimiento del requisito de necesidad comercial de las comisiones pagadas como remuneración por los servicios de Mabe México y, iii) la obligación de aplicar las sentencias de unificación del Consejo de Estado.

Las apreciaciones de la liquidación de revisión de que no existe evidencia de que Mabe México interviniera en la consecución de los proveedores, y que la compra de la mercancía se realizara en el exterior, no tienen soporte legal, porque no existe una limitación para exigir, como requisito de deducibilidad del gasto, que la operación de la comisionista solo se circunscriba a la consecución de proveedores del exterior, para entregar directamente los suministros al comprador colombiano.

En sede administrativa se acreditó que las negociaciones internacionales realizadas por Mabe México con proveedores internacionales le permitieron a la actora acceder a productos de mejores calidades y con condiciones de precio favorables. Sí, por razones logísticas y financieras fueron proveedores locales (*vinculados económicamente a las matrices con las que Mabe México negoció los contratos*) los que realizaron las ventas en favor de Mabe Colombia, ello no afecta la deducibilidad del pago de comisiones recibido por Mabe México.

La afirmación de la Administración, en el sentido de que no se evidenció en el contrato de comisión el desarrollo de las labores a las que Mabe México estaba



obligada es falsa y viola los artículos 742 y 743 del ET. La estructura del Grupo Mabe comprende un sistema especializado de actividades desarrollado por las entidades que lo conforman, en el que las sociedades mexicanas prestan la mayoría de los servicios necesarios para las fábricas del grupo, las cuales celebran los contratos con los proveedores internacionales que suministran la materia prima y el producto terminado, directamente, o a través de sus vinculadas en cada país, como en el caso de Mabe Colombia, quien se beneficia de las negociaciones internacionales del grupo.

Los contratos marco de suministro, sobre los que la Administración se limitó a indicar que estaban en inglés, y que algunos correspondían a otros periodos, prevén condiciones generales dentro de las que se destacan el precio base de los bienes *-mínimo o máximo-*, lo que necesariamente implica que deban ajustarse a las cantidades compradas, la tasa de cambio y otras condiciones comerciales específicas de cada uno de los mercados cubiertos por el contrato. Esa fue la labor que desarrolló Mabe México en ejecución del contrato de comisión en favor de la actora, teniendo en cuenta su experticia, conocimiento especializado del mercado y de los productos y poder de negociación.

Dichas actividades se demuestran con los correos electrónicos de Mabe México, en los cuales pide la actualización de precios, mejores condiciones de entrega, nuevos productos y gestiona otras circunstancias contractuales, negociaciones adelantadas con los proveedores de Mabe Colombia que tienen subordinadas en Colombia (*Novakem, Huntsman, Brus, Américas Styrenics y Rehau*), a través de las cuales se despacharon los productos.

La DIAN señaló que algunos correos estaban en inglés y que ya habían sido analizados; sin embargo, no fueron valorados, lo que evidencia una ausencia de análisis en los actos acusados. Si la autoridad hubiera revisado estas pruebas, habría entendido que Mabe México desarrolla una labor relativa a la gestión de precios y condiciones comerciales con proveedores en el exterior, que venden sus mercancías a Mabe Colombia mediante sus vinculadas en el país.

En la mayoría de estos correos (*negociaciones de precios y posteriores informes con Rehau, Américas Styrenics, Bundy, Novakem-Arkema y Huntsman*), la actora le solicita a la sociedad mexicana informar los precios con sus proveedores, o negociar nuevos en favor de Mabe Colombia; en los correos con *Midea y Haier* se verifica que el servicio se prestó de la misma forma que con proveedores sin subordinadas en Colombia, en los que no solo se negocian nuevos precios, sino que se pide su disminución por volumen. También se aportaron los correos sobre la actualización de precios solicitada por Mabe México a *Galanz y Kerong*, comunicada a Mabe Colombia, quien le solicitó actualizar la lista de precios con sus proveedores.

Esos correos y sus anexos, con valor probatorio según la jurisprudencia del Consejo de Estado, evidencian la gestión comercial de Mabe México y el carácter esencial del gasto por comisiones, para la obtención de renta; de otra forma, no se habrían podido obtener los bienes necesarios para la fabricación de electrodomésticos en las condiciones y cantidades requeridas. Además, la negociación por volumen que hace Mabe México para el grupo impacta directamente los precios y la posibilidad de mejorar el desempeño de la actora.



Diferentes proveedores de la actora (*Américas Styrenics, Brus Refrigeration, Huntsman, Rehau, Asinza, Embraco (Whirpool), Galanz, Midea y Sung Shin Co*), no vinculados al grupo Mabe, certificaron que las negociaciones de precios y productos se realizaron con la intervención directa de Mabe México. Aunque la DIAN expresamente admitió que las certificaciones evidencian la participación de Mabe México en las negociaciones con dichos proveedores, confundió dicho reconocimiento con argumentos relativos a la necesidad del gasto, concluyendo que la intervención de dicha sociedad no era necesaria para desarrollar el objeto social.

Tales conclusiones desconocen el desarrollo del objeto social de la actora y el funcionamiento del grupo multinacional al que pertenece, al igual que la negociación internacional con proveedores que suministran materias primas o producto terminado a las empresas del grupo. Lo anterior se profundizó cuando la DIAN indicó que no era necesario incurrir en un gasto por comisiones a un intermediario en el exterior, cuando las compras de bienes que realizó la actora se hicieron a proveedores nacionales, lo cual sustentó en la existencia de un departamento de compras en el organigrama de la sociedad, y en el hecho de que la razón social de la actora bastaba para que los proveedores locales le ofrecieran mejores condiciones.

Conforme a lo previsto en el artículo 107 del ET y a las reglas dos y cuatro de la sentencia de unificación del 26 de noviembre de 2020, se probó que los pagos por comisiones a Mabe México no solo fueron necesarios para el desarrollo de su objeto social, sino que son normalmente incurridos por las entidades pertenecientes a grupos multinacionales para optimizar sus roles en el desarrollo de los objetivos empresariales del respectivo grupo.

Según el estudio de precios de transferencia de Mabe México del año 2016, esta sociedad participa en la cadena de suministro del grupo, para obtener mejores precios y menor riesgo de mercado al seleccionar a los proveedores, y garantizar una mayor eficiencia en la logística para el suministro de materia prima y productos a diferentes jurisdicciones, entre ellas, Colombia.

El estudio explica la relación comercial existente entre la actora y Mabe México, evidenciando la prestación de servicios de comisión que se ejecuta para mejorar las condiciones comerciales de adquisición de materias primas y productos terminados de Mabe Colombia. Las labores de Mabe México permiten a la actora acceder a mercados internacionales de proveedores con presencia en el país.

El hecho de que las compras se realicen directamente a proveedores nacionales no desnaturaliza las labores de negociación y gestión comercial realizadas por Mabe México; por el contrario, materializan las actividades de intermediación de la sociedad mexicana, al permitir que las entidades colombianas representantes de los proveedores extranjeros pudieran suministrar las mercancías a la actora.

El informe maestro del grupo multinacional del año 2016 señala las razones comerciales que justifican el servicio prestado por Mabe México y describe la negociación, la cadena de suministro como proceso coordinado en el grupo, lo que justifica la intervención de Mabe México como comisionista.



Tanto el estudio de precios de transferencia como el informe maestro establecen la razonabilidad comercial de la intermediación y, cómo coadyuvan con la negociación y compra de bienes y materias primas para las entidades del grupo, no tiene fundamento lo manifestado por la DIAN al señalar que, «frente a dichos documentos se precisa que lo que ellos demuestran, no se encuentra en discusión».

Dicha afirmación desconoce el alcance de las labores de Mabe México; la representación comercial que realiza esta sociedad en el exterior en favor de la actora, no significa que el suministro de bienes deba ejecutarse por una entidad del exterior, en tanto permite el acceso de Mabe Colombia a proveedores internacionales quienes, en función de su organización y disponibilidad de mercancías, deciden que las operaciones de suministro las concreten sus vinculadas en Colombia.

Cuando la demandada afirma que un tercero independiente no estaría dispuesto a pagar estas comisiones, desconoce el valor probatorio del estudio de precios de transferencia presentado por Mabe México en su país por el año 2016, el cual evidencia que la operación cumplió el principio de plena competencia.

La posición de la DIAN de que no era necesario el pago de comisiones a Mabe México, bajo el entendido de que las labores de negociación y fijación de condiciones las desarrolló la actora con su departamento de compras es improcedente, porque el hecho de que una empresa tenga un área interna de compras no significa que no pueda acudir a terceros intermediarios, para ampliar su espectro de proveedores, y mejorar los costos en la adquisición de bienes.

El objeto y las obligaciones del contrato de comisión suscrito con Mabe México denotan un conjunto de actividades de diferente índole, que superan las actividades generales de contacto y concreción de compras que realiza el departamento de compras de la sociedad; ello se prueba con la certificación de la representante legal de la actora, que evidencia el rol del departamento de compras, las labores de la comisionista, el aumento de la rentabilidad de la compañía y, las diferentes ventajas comparativas derivadas de la intervención de Mabe México en la determinación global de las condiciones de compra de materias primas y productos terminados.

El aparte del estudio de precios de transferencia traído por la DIAN, que describe la función del departamento de compras, no es pertinente, ni conducente para demostrar la supuesta falta de necesidad del servicio prestado por Mabe México; la negociación de precios y consecución de proveedores y materias primas que desarrolla esta sociedad no excluye la labor del departamento de compras de la actora, porque el contrato no evita que este ejecute sus funciones, sino que busca mejorar la eficiencia en el acceso al mercado internacional y la economía de escala. Esta prueba se apreció indebidamente cuando no se analizó el subcapítulo de servicios recibidos de compañías vinculadas, en el que se evidencia la realidad de la prestación del servicio de Mabe México, por lo que la comisión pagada cumple con los requisitos del artículo 107 del ET, para su deducibilidad.

Los actos acusados no analizaron otras pruebas allegadas, que demuestran la necesidad del servicio como comisionista (*informes de planeación estratégica para la compra de resinas y químicos realizada por Mabe México, en los que Colombia representa*



aproximadamente un 5% de las compras de químicos realizadas a nivel global a Huntsman, y aproximadamente un 12% de las compras de resinas a nivel global realizadas a Americas Styrenic), las cuales ilustran que, las labores de determinación de la estrategia para la adquisición de resinas y químicos llevadas a cabo por Mabe México, tiene una influencia directa en las compras que realiza la actora, en tanto las adquisiciones representan un porcentaje relevante de las compras a estos dos proveedores.

Está demostrado el requisito de necesidad del gasto por comisiones, por tratarse de una expensa realizada en una situación de mercado que le permitió a la sociedad desarrollar, conservar o mejorar la actividad generadora de renta, ya que la intervención del comisionista: *i) mejoró las condiciones contractuales de adquisición de materia prima y productos terminados (precio, calidad, plazos de entrega, entre otros); ii) le permitió a la compañía cumplir los estándares del grupo, ofreciendo electrodomésticos de calidad internacional y posicionando a la compañía con mayor fuerza en el mercado y, iii) garantizó el acceso permanente a proveedores de altas calificaciones, asegurando el abastecimiento de productos para el cumplimiento de los compromisos comerciales con sus clientes.*

La razonabilidad de esta erogación cumplió los criterios enunciados en la sentencia de unificación como: *i) mejorar la capacidad para reducir costos por la compra de materiales y producto terminado para venta, dado que obtiene, gracias a las negociaciones internacionales, una buena relación precio/calidad; ii) pudo acceder a proveedores internacionales (con o sin filiales en Colombia) para acceder a productos de mejor calidad y menor precio derivado de una negociación internacional realizada por Mabe México y, iii) el modelo de gestión de negocios de la actora justifica el pago de la comisión, pues resulta de los roles que cada entidad cumple en el grupo.*

Mabe México desempeña actividades de planeación y estrategia sobre la identificación, gestión y negociación internacional de los proveedores de las empresas del grupo, labor que evidencia la necesidad de que la actora, como beneficiaria del servicio y encargada de la comercialización de los productos fabricados, remunerare la intermediación que le permite asegurar su desempeño.

Violación de los artículos 42 y 137 del CPACA por indebida aplicación. Los actos acusados fueron falsamente motivados, porque se basaron en una valoración probatoria errónea y desconocieron el cumplimiento del requisito de necesidad del gasto por comisiones pagadas a Mabe México.

Los actos demandados se basaron en un análisis insuficiente de las pruebas aportadas, al desconocer la existencia, ejecución y necesidad de los servicios prestados por Mabe México; si se hubieran considerado todas las evidencias disponibles y comprendido el rol de Mabe México y la actora dentro del grupo Mabe, se habría reconocido la normalidad que tiene en el mercado internacional la utilización de vinculadas para prestar servicios como negociadores y gestores comerciales en la adquisición de bienes y servicios requeridos por empresas manufactureras, con el objeto de lograr ventajas comerciales comparativas.

La falsa motivación también se advierte en que los actos solo se refirieron a las comisiones derivadas de compras realizadas a proveedores colombianos (\$3.840.913.134), sin explicar el rechazo de las comisiones derivadas de compras



a proveedores extranjeros (\$3.650.149.866), pretendiendo un rechazo de deducciones superior, ya que no existió motivación frente al rechazo de las comisiones estas últimas. Por ello, de no acogerse las pretensiones principales de la demanda, se solicita de manera subsidiaria que se declare que las comisiones por \$3.650.149.866 son deducibles, con base en que, respecto de estas, no se presentó ningún tipo de motivación que justificara su rechazo.

Violación del artículo 647 del Estatuto Tributario por indebida aplicación. La sanción impuesta en los actos acusados es inaplicable, dado que la actora no realizó las conductas reprochadas en este artículo. Además, se interpretó correctamente el artículo 107 del ET, dado que el gasto por comisiones cumple con los requisitos de deducibilidad.

La sociedad no declaró información inexistente, inexacta, falsa, equivocada, incompleta o desfigurada, dado que el gasto por comisiones fue real, provino de una relación contractual debidamente ejecutada, se trató de una remuneración pactada a precios de mercado, era necesario con criterio comercial dada la normalidad y utilidad que los servicios de comisionistas internacionales tienen para el desarrollo de la actividad productora de renta de la actora y, su monto correspondió al valor facturado por Mabe México, y pagado por la actora.

Aunque la DIAN corrigió los errores en los que incurrió en el requerimiento especial (*al reconocer que el artículo 647-1 ET no establece una sanción adicional, sino el método para determinar las sanciones por inexactitud y corrección*), y en la liquidación de revisión (*admitir que no se debía efectuar retención en la fuente sobre el pago por comisiones en virtud del CDI suscrito con México, dado que solo este país podía someter a imposición el beneficio empresarial, no siendo aplicable el artículo 121 ET*), insistió, sin fundamento, en la imposición de la sanción por inexactitud, porque no se verificó el cumplimiento de los requisitos de deducibilidad del artículo 107 del ET.

La afirmación de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, según la cual no se verificaron los requisitos del artículo 107 del ET, es inexacta y no corresponde al análisis de los actos demandados, porque la única crítica que hizo la autoridad sobre esta norma se concretó en la supuesta ausencia de necesidad del gasto, bajo el supuesto de que no era necesario para la actora, por contar con un departamento interno de compras y tener la marca «Mabe» en su razón social.

De las pruebas aportadas, de una interpretación seria del artículo 107 del ET y de la sentencia de unificación del Consejo de Estado, surge que el pago realizado cumple el requisito de necesidad de los gastos deducibles, por lo que el debate jurídico no versó sobre el desconocimiento o inaplicación de la ley, sino que se enmarcó en una discusión sobre el alcance del criterio de necesidad.

Además de que la actora no está incurso en las causales de inexactitud, cumplió los presupuestos para que exista una interpretación razonable del artículo 107 del ET ya que, evaluando la razonabilidad y criterio comercial del pago de las comisiones a la sociedad mexicana, determinó que era una expensa necesaria, cumpliendo los parámetros acogidos por la DIAN en su doctrina, y los criterios del Consejo de Estado, siendo aplicable la causal de exoneración.



OPOSICIÓN

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda y solicitó condenar en costas a la demandante, con fundamento en lo siguiente¹¹:

Dentro del criterio comercial al que alude el artículo 107 del ET, en las actividades desarrolladas por la actora no era necesario el pago de comisiones a su vinculada en México, para que «*planee, supervise y controle el proceso de compras de los productos requeridos por la Compañía*», pues el departamento de compras de la actora realizó esta labor, hecho soportado en la documentación comprobatoria de precios de transferencia 2016, sin que exista prueba de que Mabe México, con ocasión del contrato de comisión, ejecutara esa labor en el periodo, ya que se evidenció que las compras por las que se pagaron comisiones se hicieron a proveedores en Colombia y no a proveedores del exterior.

Los documentos aportados -*contrato de servicio por comisión suscrito con Mabe México, y contratos celebrados por esta con Américas Styrenics y Huntsman*-, no desvirtúan que el departamento de compra de la actora fue el encargado de contactar y negociar con los proveedores, sin que exista prueba que Mabe México realizara actividades para ello. En el contrato de suministro con *Huntsman* se observa que la actora negocia directamente los productos y materia prima con estos proveedores. En el contrato con *Américas Styrenics* no existe prueba de que los productos comprados por la actora sean a los que este alude.

Las sociedades *Huntsman Colombia Ltda.; Compañía Global de Pinturas; Novaken; Brus Refrigeration Of Colombia Ltda, Rehau SAS y Américas Styrenics de Colombia Ltda.*, con quienes se realizaron las compras que generaron las comisiones pagadas por la actora, son sociedades nacionales, domiciliadas en Colombia, y se constituyeron en el país como se establece en el artículo 12-1 del ET.

El contrato de servicio por comisión se suscribió para encontrar proveedores en el exterior, porque el departamento de compras de la actora está capacitado y desempeñó la labor de encontrar proveedores en Colombia, sin necesidad de acudir a Mabe México. El presunto servicio prestado por esa sociedad no se ejecutó en el exterior, ya que encontraron en Colombia los proveedores que vendieron y despacharon desde el territorio colombiano.

Si bien las certificaciones de los proveedores *Rehau SAS y Américas Styrenics de Colombia Ltda.*, indican que Mabe México intervino en las negociaciones, no permiten verificar si esta desarrolló actividades relacionadas con la compra de mercancías, pues no se anexan soportes o se detallan las supuestas operaciones de planeación, coordinación y negociación en el año 2016, o que tuvieran vinculación con las empresas proveedoras en el país, quienes vendieron y despacharon las mercancías.

Se acreditaron los presupuestos para aplicar la sanción por inexactitud, toda vez que la sociedad declaró pérdidas fiscales y gastos por mayores valores a los reales, sin que exista diferencia de criterio sobre la aplicación de deducibilidad del

¹¹ Documento 59 expediente digital



gasto por comisiones, que exonerara a la actora de la multa, ya que debió cumplir los requisitos exigidos por el artículo 107 del ET.

TRÁMITE EN PRIMERA INSTANCIA

Mediante auto del 17 de febrero de 2022¹², se declaró saneado el proceso, se incorporaron como pruebas los documentos aportados por las partes y se dio traslado para alegar de conclusión. El litigio se concretó en resolver si: «*¿Los pagos realizados por Mabe Colombia a Mabe S.A. C.V. por concepto de comisiones cumplen con los requisitos de deducibilidad que permitan la inclusión de dicho gasto en la depuración del impuesto de renta y complementarios -año gravable 2016-? En caso negativo; ¿Lo anterior, conlleva válidamente a la imposición de la sanción por inexactitud regulada por el Estatuto Tributario en sus artículos 647 y siguientes?*».

SENTENCIA APELADA

El Tribunal anuló parcialmente los actos acusados, levantó la sanción por inexactitud, negó las demás pretensiones de la demanda y no condenó en costas, con fundamento en lo siguiente¹³:

Los pagos por comisiones a Mabe México, por la gestión del proceso de compras de materias primas y productos terminados, incluidos en la declaración de renta del año gravable 2016, no cumplen los requisitos de deducibilidad, porque no se acreditó que correspondieran a expensas necesarias.

El fundamento del gasto es el contrato de comisión celebrado con Mabe México, el cual señala que esta actuará como representante de la actora en el exterior, para la concertación de acuerdos y condiciones de compra de materia prima y productos terminados. Lo anterior pone en duda la aptitud del acuerdo para justificar los referidos pagos por comisiones, sobre compras hechas en el territorio nacional, entre las que se destacan las realizadas a proveedores con establecimientos ubicados en Manizales, donde se sitúan las instalaciones de la actora, siendo incomprensible la necesidad de contratar a un tercero ubicado en el exterior, para la gestión de las compras requeridas por la sociedad.

La demandante suscribió un contrato por las comisiones por intermediación en la compra de productos por *USD1.500.000*, modificado por un pago equivalente al 4.5 % de todas las compras efectuadas que, como se comprobó según factura del año gravable 2016 por *USD2.525.133*, significó un incremento representativo en los valores cancelados por concepto de comisiones, sin que se hayan hecho otras modificaciones -*obligaciones de las partes, garantía de resultados, aumento de responsabilidades*- que den razón de cómo esta erogación era necesaria para «*desarrollar, conservar o mejorar la actividad generadora de renta*» de Mabe Colombia.

La actora no explicó por qué era necesario para su actividad generadora de renta incrementar el valor de todas las compras de materia prima y productos terminados en un 4.5 %, aumentando, en consecuencia, el valor de producción o

¹² Documento 70 expediente digital.

¹³ Documento 84 expediente digital.



comercialización de cada uno de los bienes que negocia en el giro ordinario de sus negocios. El aumento en los costos de producción y comercialización debía acompañarse de las explicaciones que permitieran aseverar cómo ese 4.5 % de sobrecostos le permitía, por ejemplo, obtener descuentos por encima de dicho porcentaje en aquellas compras que son gestionadas por Mabe México.

Sobre las compras a proveedores en el exterior, la actora aportó una serie de correos electrónicos, con los cuales pretendió acreditar la necesidad de que Mabe México gestionara su proceso de compras; sin embargo, estas pruebas demuestran que la concertación de precios y mejores condiciones de compra requirió la participación de funcionarios de Mabe Colombia. Estos correos, no acreditan la necesidad de contratar a Mabe México para gestionar la compra de productos, pues demuestran que eran funcionarios de la actora quienes realizaban la concertación de condiciones y otros acuerdos comerciales, y que contaba con la capacidad de gestionar sus propios procesos de compras de materiales, sin necesidad de incurrir en un sobrecosto adicional por comisiones.

Se destacan los contratos celebrados por Mabe México con proveedores internacionales como «*Brazeway inc*» o «*Bundy Refrigeration*» en los que no se suscriben cláusulas o condiciones comerciales que incumban directamente a Mabe Colombia, sino que la intervención de dicha comisionista se limitó a concertar acuerdos para ella misma, y no como lo dispone el contrato de comisión, en calidad de representante de Mabe Colombia.

De la declaración informativa de precios de transferencia del año 2016, presentada a la autoridad fiscal mexicana, que según la demandante acredita la necesidad del gasto, se advierte que las erogaciones efectuadas a Mabe México retribuyen la función de esta como controlante o directora del proceso de compras del grupo empresarial; empero, del mismo estudio se desprende que el contrato de comisiones por compras solo se estableció con Mabe Colombia.

Aunque Mabe México advierte efectuar la misma gestión en las compras de todas las filiales de su grupo empresarial (*El Salvador, Venezuela, Chile, Ecuador, Guatemala, Perú, Honduras, entre otras*), según la «*descripción detallada de las operaciones celebradas*» incluida en el informe de precios de transferencia, con la única filial con la que tiene un contrato de prestación de servicios de intermediación es con la actora. Esto desdibuja la finalidad económica que pudiera tener esta intermediación, lo que pone al contrato de comisión celebrado entre dichas vinculadas, en un plano de obtención de un beneficio tributario *-reducción de la base gravable por mayores ingresos-* y no económico.

No procede la sanción por inexactitud, pues los actos acusados no cuestionaron la veracidad y exactitud de los pagos a favor de Mabe México, los cuales existieron, sino la deducibilidad de estos, atendiendo al criterio de necesidad previsto en el artículo 107 del ET. Si bien la actuación de la actora se enmarca en el verbo rector determinado por el artículo 647 del ET como inexactitud sancionable *-inclusión de deducciones inexistentes o inexactas-*, también encaja en la excepción establecida en el párrafo segundo de este, al haberse fundado dicha inclusión de deducciones, en una interpretación razonable del derecho aplicable.



RECURSOS DE APELACIÓN

La **demandante** solicitó revocar la sentencia apelada y acceder a las pretensiones de la demanda, por lo siguiente¹⁴:

La posición del Tribunal, según la cual, el cambio de la remuneración pactada en el contrato de servicios por comisión vigente en el año 2016 es injustificado, y la falta de necesidad en el gasto, no tuvo en cuenta que la remuneración inicialmente pactada correspondió a las situaciones económicas y de mercado existentes en el año 2006, por lo que era razonable que la remuneración en favor de Mabe México se incrementara en un periodo de 10 años.

Dicha posición no se basa en un análisis sobre el crecimiento o disminución del mercado en el que participa la actora y desconoce los estudios de precios de transferencia que el grupo multinacional desarrolló entre los años 2006 y 2016, según los cuales era más razonable valorar la remuneración de Mabe México como un porcentaje respecto de las compras en las que había intervenido como comisionista e intermediario comercial.

Lo anterior se evidencia en el informe local de precios de transferencia de Mabe México del año 2016, en el que se analiza del servicio de intermediación comercial, concluyendo que la comisión pagada en el periodo es razonable desde la perspectiva comercial y de mercado, así como en el informe maestro de precios de transferencia del grupo por el mismo año, pruebas aportadas con la demanda.

La interpretación del *a quo*, según la cual el 4.5 % a que se refiere el contrato de servicios de comisión corresponde a un incremento en el valor de las compras de materia prima y producto terminado, y que es un sobrecosto injustificado, no tiene relación con la realidad del contrato analizado y lleva a una conclusión errónea.

La cláusula segunda del *Addendum* al contrato de servicios por comisión del año 2016, no se refiere al aumento en los costos de adquisición de los bienes, sino a la nueva remuneración para Mabe México, que corresponde a un porcentaje calculado sobre el valor de las compras que realice Mabe Colombia de los productos que requiere la fabricación y comercialización de electrodomésticos.

Es errado calificar la remuneración como una «*importante erogación*», para indicar que su cuantía es exagerada frente a las actividades del comisionista, ya que, como se demostró y no es objeto de controversia, el monto de las comisiones pagadas en el año gravable 2016, cumple el principio de plena competencia, sin que sean desproporcionadas. Aceptar esta posición significa negar el valor técnico y probatorio de la documentación de precios de transferencia, que lleva a una conclusión contraria.

El *a quo* valoró indebidamente las pruebas, al considerar que es incomprensible la necesidad de contratar a un tercero en el exterior para gestionar compras locales, pues ello refleja la falta de entendimiento del proceso de compras de grupos multinacionales, y de la forma en la que Mabe México realiza su gestión comercial en favor de las entidades del grupo. No es incomprensible la utilización de un

¹⁴ Documento 87 expediente digital.



comisionista internacional que permita el acceso de la actora a proveedores internacionales (*algunos con entidades vinculadas en Colombia*), en condiciones óptimas de mercado.

El hecho de que las compras se hicieran a proveedores nacionales ubicados en Colombia, incluida la ciudad de Manizales, no desnaturaliza las labores de Mabe México, las cuales consisten en la planeación estratégica, negociación y seguimiento a los proveedores internacionales que cumplen los estándares exigidos por el grupo, para participar en su red mundial de procura de materias primas y producto terminado; dentro de las obligaciones del contrato de comisión se encuentra la de identificar las facilidades logísticas que ofrecen los potenciales proveedores, entre ellas, que tengan operaciones o representación en Colombia.

El hecho de que los contratos de compraventa o suministro se concreten entre la actora y las entidades filiales de los proveedores del exterior, no puede entenderse como evidencia de la falta de necesidad del gasto; por el contrario, la negociación y seguimiento internacional realizado por Mabe México, permite identificar e implementar ventajas logísticas, como lograr que las proveedurías se materialicen con proveedores locales, para así hacer la operación más eficiente, evitando sobrecostos de aduanas, fletes, seguros y transporte.

Falla el *a quo* en la debida apreciación de las respuestas dadas por los proveedores locales, que solo reflejan la relación directa entre la actora y aquellos, sin que se puedan tomar como prueba a favor o en contra de la existencia y necesidad de la intermediación comercial de Mabe México, que se realiza y concreta en los contratos celebrados con los proveedores internacionales, como se evidencia en estos y en las certificaciones de los mismos proveedores, las cuales no fueron tachadas de falsedad y, por lo tanto, tienen valor probatorio.

Los correos electrónicos demuestran la interacción cotidiana y relevante entre Mabe Colombia y Mabe México; entender que la participación de funcionarios de Mabe Colombia en las comunicaciones con los proveedores, desconoce el cumplimiento del requisito de necesidad para la deducibilidad del gasto, niega los diferentes roles del departamento local de compras de la actora, y el corporativo de materiales de Mabe México.

Además de los correos electrónicos, dicha diferenciación está probada en las siguientes certificaciones, que no fueron controvertidas ni tachadas de falsas en la primera instancia: «a) *certificación de la representante legal de la sociedad, donde evidencia el rol del departamento de compras de Mabe Colombia, las labores desarrolladas por el comisionista, el aumento de la rentabilidad de la compañía y, las diferentes ventajas comparativas derivadas de la intervención de Mabe México en la determinación global de las condiciones de compra de materias primas y productos terminados y, b) la certificación del representante legal y el director corporativo de materiales de Mabe México, en la cual identifican los roles, diferencias y necesidad de coexistencia del equipo corporativo de compras de materiales de Mabe México, y el departamento de compras local, según la política de compras del grupo*».

El Tribunal, al señalar que no es entendible por qué el único contrato de prestación de servicios se dio con Mabe Colombia, interpreta de manera incorrecta el informe local de precios de transferencia y desconoce que esta no es la única entidad del grupo que presta ese tipo de servicios. Las labores de comisión y gestión



comercial pueden ser prestadas por una de dos entidades: *Controladora Mabe S.A. de C.V. o Mabe S.A. de C.V. (Mabe México)*. Durante el año gravable 2016, el servicio de intermediación en favor de la actora fue prestado por Mabe México, y en los años gravables posteriores por *Controladora Mabe S.A. de C.V.*

No se valoraron las siguientes pruebas: informe maestro de precios de transferencia del grupo Mabe del año 2016; informes de planeación estratégica de Mabe México para productos químicos y resinas año 2016; certificaciones de los representantes legales de Mabe Colombia y Mabe México, y el estudio «*consideraciones sobre cadena de suministro y actividades de Procurement*» de EY México el 7 de septiembre de 2021.

Las comisiones que remuneraron el servicio de intermediación prestado por Mabe México son deducibles, toda vez que, mediante la ejecución del contrato de servicios por comisión, probada con los correos electrónicos, certificaciones y demás documentos que obran en el expediente, dicha sociedad prestó sus servicios de planeación, supervisión y control del proceso de compras de los productos requeridos por la actora durante el año gravable 2016.

Estos correos y sus anexos, en los que siempre se incluye a Colombia en la información relacionada con precios, negociación y características de los productos, evidencian la gestión comercial de Mabe México y el carácter esencial del gasto por concepto de comisiones para la obtención de renta de la actora. Si este contrato no se hubiera ejecutado, Mabe Colombia no habría obtenido la totalidad de bienes necesarios para la fabricación de electrodomésticos en las condiciones y cantidades necesarias. Adicionalmente, la negociación por volumen que hace Mabe México para el grupo tiene un impacto directo en los precios, razón por la cual la demandante tiene la posibilidad de mejorar su desempeño.

La sentencia desconoció la forma en que los grupos multinacionales (*que fabrican bienes*) realizan su cadena de suministro y establecen las estrategias comerciales para el aprovisionamiento de materias primas y productos terminados. Es común que los grupos empresariales internacionales adopten un mecanismo de aprovisionamiento híbrido, en el cual existe una interrelación entre las labores gerenciales y estratégicas de los equipos corporativos de procura de bienes y los departamentos locales que ejecutan las compras. Para demostrar la normalidad de esta estructuración contractual, se aportó el estudio realizado por EY México el 7 de septiembre de 2021, que no deja dudas del carácter normal y necesario que tiene la contratación de entidades (*externas o del mismo grupo empresarial*), dedicadas a las labores de dirección y gerenciamiento, tendientes a la identificación y escogencia de los proveedores requeridos para el desarrollo eficiente de las empresas dedicadas a la fabricación y comercialización de bienes.

Las características y objetivos del departamento de compras de la sociedad son diferentes a los de Mabe México como comisionista, pues la negociación a nivel macro, realizada internacionalmente por la sociedad mexicana, establece los parámetros para que, posteriormente, el departamento de compras pueda ejecutar sus labores de adquisición de materias primas y producto terminado.

Se cumplieron los requisitos de la sentencia de unificación del Consejo de Estado para la deducibilidad de las comisiones, ya que la expensa: se realizó razonablemente en una situación de mercado; real o potencialmente permitió



desarrollar, conservar o mejorar la actividad generadora de renta, en la medida en que mejoró las condiciones contractuales de adquisición de materia prima y productos terminados (*precio, calidad, plazo de entrega, entre otros*); le permitió a la actora cumplir los estándares del grupo, ofreciendo productos de calidad internacional, posicionando a la compañía con mayor fortaleza en el mercado, y garantizó el acceso permanente a proveedores de las más altas calificaciones, asegurando el abastecimiento de productos para el cumplimiento de los compromisos comerciales con sus clientes.

La **DIAN** solicitó revocar la sentencia de primera instancia y negar las pretensiones de la demandante¹⁵ al considerar que no existe una diferencia de criterio sobre la aplicación de la legislación interna a la deducibilidad del gasto por comisiones que exonere a la actora de la sanción por inexactitud. Se demostró, y así lo aceptó el *a quo*, que la demandante utilizó la deducción por pago de comisiones con el único fin de obtener un beneficio tributario, al erosionar la base gravable del impuesto de renta y, de esa manera, pagar un menor impuesto, circunstancia contraria a derecho que no se enmarca en el error en la interpretación, como motivo de exculpación de la sanción, dado que la actora no realizó una interpretación de la norma que la indujera, erróneamente, a declarar los pagos por comisión realizados a su vinculada en México, sino que se amparó en la norma, con la intención de pagar menos impuestos.

TRÁMITE EN SEGUNDA INSTANCIA

Por auto del 26 de enero de 2023, se admitieron los recursos de apelación interpuestos por las partes y se concedió el término previsto en el artículo 247 [4 a 6] del CPACA, para que los sujetos procesales se pronunciaran¹⁶. La **actora** solicitó acoger las peticiones del recurso de apelación y desestimar el presentado por la DIAN¹⁷, quien solicitó negar las pretensiones de la demanda bajo la creencia de que no existió por parte de la actora una interpretación razonable de la normativa aplicable. De no declararse la nulidad de los actos acusados debe mantenerse la conclusión del *a quo*, en el sentido de que sí se presentó una diferencia de criterios basada en una interpretación razonable de la ley tributaria aplicable, según los argumentos de la demanda y del recurso de apelación.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2016, presentada por MABE COLOMBIA SAS.

En los términos de los recursos de apelación interpuestos por las partes, demandante y demandada, se debe establecer si el *a quo* incurrió en una indebida valoración probatoria, al confirmar el desconocimiento de los gastos por concepto de comisiones, y si era procedente la imposición de la sanción por inexactitud.

¹⁵ Documento 89 expediente digital

¹⁶ Índice 5 en Samai.

¹⁷ Índice 13 en Samai.



La Administración desconoció gastos operacionales de ventas por \$7.491.063.000, correspondientes a las comisiones pagadas a Mabe S.A. de C.V., en adelante, Mabe México, en cuanto no evidenció la necesidad del gasto, al considerar que se trató de una labor que desempeñó el departamento de compras de la actora y, que las compras por las cuales se pagaron dichas comisiones se realizaron a proveedores ubicados en Colombia, sin que se probara la participación de la sociedad mexicana en la ejecución de dichas operaciones, actuación avalada por el *a quo*, el cual cuestionó, además, la remuneración pactada en el contrato suscrito por la actora con su vinculada del exterior.

Para la actora, el Tribunal erró en la valoración de las pruebas del proceso, estimación que lo llevó a conclusiones desacertadas, respecto al valor de la comisión del contrato, al carácter necesario de la erogación discutida, y a la interacción de las áreas de compras de las compañías vinculadas.

Así las cosas, se analizará si, conforme a las pruebas que obran en el proceso, el gasto por concepto de comisiones cumplió el requisito de necesidad de que trata el artículo 107 del ET para su deducibilidad, único aspecto cuestionado por la Administración.

Teniendo en cuenta que la Sala, en procesos con similitudes fácticas y jurídicas a las aquí analizadas, abordó la deducibilidad de este tipo de expensas, reiterará, en lo pertinente, el criterio expuesto en dichas providencias¹⁸.

El referido artículo 107, establece que son deducibles las expensas realizadas durante el año o periodo gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad, sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad.

En cuanto al requisito de necesidad a que alude la norma, la Sala, en la sentencia de unificación del 26 de noviembre de 2020¹⁹, fijó la siguiente regla: «2. **Las expensas necesarias son aquellas que realiza razonablemente un contribuyente en una situación de mercado** y que, real o potencialmente, **permiten desarrollar**, conservar o mejorar la **actividad generadora de renta**. La razonabilidad comercial de la erogación se puede valorar con criterios relativos a la situación financiera del contribuyente, las condiciones del mercado donde se ejecuta la actividad lucrativa, el modelo de gestión de negocios propio del contribuyente, entre otros [...]». Se resalta.

Conforme a dicho criterio, la necesidad debe juzgarse atendiendo a las condiciones individuales de los contribuyentes, razón por la cual les corresponde a los obligados tributarios demostrar las circunstancias pertinentes, pues el artículo 167 del CGP dispone que las partes tienen la carga de probar el «*supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen*».

En esa medida, la cuarta regla de decisión jurisprudencial de la providencia de unificación dispuso que 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

¹⁸ Sentencia del 24 de agosto de 2023, Exp. 26436, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, en la que se reiteran las sentencias del 23 de marzo y 20 de abril de 2023, Exp. 25885 y 26205, Actor: Bavaria S.A.

¹⁹ Sentencia de Unificación 2020CE-SUJ-4-005 del 26 de noviembre de 2020, Exp. 21329, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez.



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. Se colige entonces que, cuanto más concreto sea el cuestionamiento de la autoridad tributaria respecto de la aplicación y alcance de los requisitos del artículo 107 del ET, mayor será la carga argumentativa y probatoria del administrado para desvirtuarla.

En el *sub examine* están acreditados los siguientes hechos:

- El 19 de diciembre de 2006, la demandante y Mabe México, suscribieron un «*contrato de servicios por comisión*»²⁰, con efectos a partir del 1.º de enero del mismo año, para que esta última sociedad, en calidad de agente de la primera, planeará, supervisará, y controlará el proceso de compras de los productos requeridos por la actora, a través de políticas y procedimientos que garantizaran el suministro y abastecimiento oportuno de bienes y servicios en las cantidades y calidades requeridas por la compañía, al menor costo posible.

Asimismo, acordaron el pago de una comisión para remunerar el referido servicio de intermediación, la cual se pactó inicialmente en un valor en dólares, precisando que, en caso de renovación automática, se pactaría y dejaría por escrito para la nueva vigencia anual. En el año 2007, por medio del «*convenio modificador privado*»²¹, se modificó la cláusula atinente a la comisión para señalar que, por este año, sería equivalente al 4 % del valor de las compras netas de los productos. Para el año 2016, conforme al «*segundo adendum al contrato de servicios por comisión*»²², pactaron que la actora le pagaría a la sociedad mexicana una comisión equivalente al 4.5 % del valor de las compras netas de los productos.

Para planear, supervisar y controlar el proceso de compra de materiales directos e indirectos, se establecieron como obligaciones del agente -*Mabe México*- que:

«[...] 2.1 Realice labores de investigación de mercados con el fin de **buscar proveedores de Los Productos teniendo para ello en cuenta las cantidades, requisitos de calidad y materiales requeridos para la labor de manufactura de la “COMPañÍA”**.

2.2 Genere y **ejecute estrategias de materiales directos e indirectos mediante el análisis de información para obtener reducciones de costos en dichos materiales**.

2.3 **Diseñe y aplique procedimientos y políticas para la compra de materiales indirectos, mediante el conocimiento detallado de todas las operaciones de la “COMPañÍA”, obteniendo una mejora continua en las operaciones a través de la estandarización de Los Productos**.

2.4 **Realice negociaciones con los proveedores a nivel corporativo utilizando las diferentes sinergias existentes, mejorando así precios, condiciones, servicio, calidad y productividad**.

2.5 **Mida el desempeño de proveedores, analizando información generada en periodos determinados, buscando mejorar el mismo y fijar las acciones correctivas necesarias**.

2.6 **Identifique, evalúe, seleccione y desarrolle a los proveedores de Los Productos [...]**. Se resalta.

²⁰ Fls. 150 a 155. Documento 77 expediente digital

²¹ Fls. 156 a 158. Documento 77 expediente digital

²² Fl. 160. Documento 77 expediente digital



- Para explicar la forma como Mabe México participa en la cadena de suministro del grupo empresarial del que hace parte la actora, se allegó la declaración informativa «*Archivo local*» presentada por esta a la autoridad tributaria mexicana para el año 2016²³, en la que se destacan, los siguientes aspectos:

«*Cadena de suministro*

Como parte de las estrategias en la cadena de suministro está el **determinar un número de proveedores que surtan cada materia prima, a fin de obtener mejores precios en función de un volumen más alto sin caer en riesgos de centralizar todas las compras en un solo proveedor.**

Asimismo, **se considera el costo de entrega del insumo ya que en función del origen puede encarecer el producto (...).** Cada que se incorpora un proveedor a la cadena de suministro se fija el esquema de trabajo de cómo se trabajará en el día a día en cuánto al resurtido.

Mabe busca tener un horizonte de planeación a largo plazo considerando el estimado de ventas mensuales, la planeación de producción y capacidades de plantas, políticas de inventarios, correcta distribución entre los almacenes y nivel de servicio pactado con cada uno de los clientes, con lo cual se logra una correcta operación diaria de secuencias de producción, ruteo de camiones y contenedores y tiempos de entrega acordado con los clientes.

A su vez **Mabe calcula los Lead Times y costos para poder movilizar la mercancía, buscando mejores rutas para cada localidad con lo cual se integran todos los puntos de entrega para hacer un ciclo en la red logística con la mayor optimización; (...).**

Con lo anterior, **Mabe busca desarrollar un esquema de entrega de planta a cliente directo para evitar un exceso en el manejo de materiales y una reducción en el tiempo de entrega considerable, lo que incrementa el nivel de servicio y rotación de inventarios. (...)**

En la cadena de suministro de Mabe se accionan múltiples funciones (compras, manufactura, logística internacional y local, etc.) y el éxito en el servicio a clientes se da solamente si todas las áreas están coordinadas de forma que el flujo es uniforme». Se destaca.

- De los contratos de suministro allegados se seleccionaron los suscritos por Mabe México con *Huntsman Colombia Ltda.*²⁴, y *Américas Styrenics de México S. de RL de CV* y *Américas Styrenics de Colombia Ltda.*, en cuanto correspondieron a las compras de mayor cuantía efectuadas por la actora: \$42.891.062.231 y \$27.072.656.150, respectivamente²⁵.
- De la revisión del contrato de suministro celebrado en el año 2016 por Mabe México con los proveedores *Américas Styrenics de México S. de RL de CV* y *Américas Styrenics de Colombia Ltda.*, se advierte que el convenio se celebró con la finalidad de «**asegurar un suministro constante, oportuno y adecuado de los productos de su negocio para programar y desarrollar mejor sus esfuerzos de venta y servicio a sus clientes y de esta manera beneficiar a sus clientes**» y de «**reagrupar bajo este acuerdo las compras y suministro de Productos para México, Colombia y Costa Rica**»; así, se pactaron cláusulas relativas a los precios, volúmenes, calidad y entrega de los productos en cada uno de dichos países. Se resalta.

²³ Fls. 440 a 719. Documento 77 expediente digital

²⁴ Fls. 270 a 285. Documentos 77 y 5 expediente digital

²⁵ Información tomada del Requerimiento Especial. Fl. 377 c.a.



En los anexos D²⁶ y Y²⁷, se estipularon las condiciones de envío y logística de entrega de los productos STYRON y A-TECH para Mabe Colombia acordándose que «**el proveedor paga una tarifa por la disponibilidad permanente de 2 camiones a granel para el comprador en Colombia. La cantidad de camiones necesarios y la tarifa correspondiente se calcularon con base en el volumen pronosticado por la planta del comprador en Colombia y solicitado al proveedor, y el supuesto de que los camiones tolva tendrían viajes consecutivos. Todas las entregas de productos serán directas, sin escalas entre la planta de Cartagena del Proveedor y la planta de Manizales del comprador**». Se resalta

- En el contrato de suministro con *Huntsman Colombia Ltda.*, en el que actuaron como compradoras Mabe México y Mabe Colombia, se observa que se fijaron condiciones específicas frente a los productos adquiridos -RUBINATE y RUBITHERM-, en cuanto a la entrega y uso de estos en Colombia.
- Asimismo, se allegaron correos electrónicos entre la actora y Mabe México que dan cuenta de las negociaciones de precios con *Américas Styrenics*, y de los ajustes al contrato con *Huntsman*, en los que se informan los cambios en los precios de los productos por parte de Mabe México a Mabe Colombia.

De la valoración en conjunto del anterior acervo probatorio -que se considera suficiente-, y siguiendo las reglas de la sana crítica, se advierte que la deducción en discusión atiende a las exigencias de necesidad para su procedibilidad.

En cuanto al monto de la comisión, aspecto que cuestionó el *a quo*, se precisa que es de la esencia de los contratos a título oneroso, que la cláusula relativa al precio o remuneración, según el tipo contractual, se reajuste anualmente atendiendo diversas circunstancias, como son los cambios en las condiciones del mercado. En la declaración informativa «*archivo local*» de Mabe México por el año 2016, se concluyó que la comisión cobrada por esta sociedad correspondió a «*contraprestaciones consistentes a aquellas que hubieran pactado partes no relacionadas bajo circunstancias de negocio similares, por lo que cumple con precios de transferencia*»²⁸, aspecto no cuestionado el proceso, con lo cual, carece de sustento lo considerado por el Tribunal.

Ahora bien, sobre el requisito de necesidad, la Sala ha acudido a criterios como la obligatoriedad de la expensa por una disposición legal, el cumplimiento de obligaciones empresariales o de la costumbre mercantil, pues dada la particularidad de cada caso, los criterios generales que orientan al juez para dictaminar si la expensa es normalmente acostumbrada no resultan objetivos y fáciles de aplicar. Por ello, advirtió que no basta que la expensa esté probada, sino que es menester que la prueba permita inferir que esta sí se subsume en criterios de necesidad, de proporcionalidad y de relación de causalidad con la actividad productora de renta.

Es una práctica comercial reconocida y habitual que las empresas pertenecientes a un mismo grupo empresarial o respecto de las cuales exista vinculación económica, realicen entre sí operaciones de venta de bienes o de prestación de servicios, pues su objetivo, como unidades de explotación económica, es el de desarrollar su objeto social a fin de mantener o incrementar su actividad

²⁶ Fls. 206-207. Documento 77 expediente digital

²⁷ Fl. 208. Documento 77 expediente digital

²⁸ Fl. 523. Documento 5 expediente digital



productora de renta; en consecuencia, no es extraño que partes relacionadas o vinculados económicos, nacionales o del exterior, como en el caso en estudio, realicen diversas transacciones a título oneroso.

Mabe México, a quien se le asignó dentro del grupo la labor de negociación con los proveedores a fin de obtener las materias primas requeridas para la fabricación de los productos comercializados por las compañías vinculadas, entre ellas, Mabe Colombia SAS, en cumplimiento de dicha labor y del contrato de prestación de servicios de intermediación celebrado con la actora que dio lugar al pago de la comisión, suscribió con distintos proveedores extranjeros y nacionales contratos de suministro de materiales en los que concertó, entre otros aspectos, precios, volúmenes, condiciones de entrega y calidad, tendientes a hacer más eficiente el proceso productivo de la compañía.

Por su parte, Mabe Colombia, para desarrollar las actividades de su objeto social que, en esencia, son la producción y venta de electrodomésticos, debía incurrir en la expensa cuestionada a fin de conseguir, a través de la intermediación realizada por la sociedad mexicana, la materia prima requerida para fabricar los productos que comercializa, ventas que le permitieron obtener ingresos en el periodo discutido. En efecto, como lo certificó la representante legal de la compañía²⁹, como consecuencia de la intervención de Mabe México y la negociación que logró globalmente para la adquisición de mayores volúmenes de bienes para las empresas del grupo, la sociedad redujo sus costos de materia prima y producto terminado aumentando su rentabilidad.

Además, hizo constar que las labores de desarrolladas por la comisionista llevaron a que la actora pudiera tener ventajas comparativas, respecto de empresas que cuentan con un corporativo internacional de negociación, como: «4.1. *obtener y conservar mejores condiciones contractuales con los proveedores. 4.2. acceder a proveedores internacionales y a sus filiales en Colombia. 4.3. fortalecimiento en la solicitud de cotizaciones a nuevos proveedores, 4.4. mejora en la calidad de los productos y en los tiempos de entrega*».

Por lo tanto, para la Sala, la comisión pagada a Mabe México le permitió a la actora desarrollar, conservar y mejorar su actividad productora de renta, en términos de calidad y eficiencia, pues sin la intervención de esta no hubiera podido acceder a la materia prima requerida para fabricar y vender sus productos, lo cual incidió positivamente en su actividad productora de renta, en cuanto representó para la sociedad una fuente generadora de ingresos, con lo cual se satisface el requisito de necesidad, a la luz del artículo 107 del ET, y lo precisado por la jurisprudencia.

Por último, no tienen asidero los cuestionamientos de la Administración y el *a quo*, sobre la intervención del departamento de compras de la actora, pues es lógico que las áreas de abastecimiento de las compañías vinculadas en el proceso de compra de las materias primas –*controladora de materiales, en el caso de Mabe México, y departamento de compras en Mabe Colombia*–, se articulen para concretar las negociaciones celebradas que, como se indicó, impactan en el proceso productivo de la demandante.

Demostrada la procedencia de la deducción debatida, por el cumplimiento del requisito de necesidad señalado en el artículo 107 del ET, no hay lugar a la

²⁹ FI. 934. Documento 5 expediente digital



imposición de la sanción por inexactitud, por lo cual, prospera el recurso de apelación de la demandante, no así el interpuesto por la entidad demandada.

Conforme a lo expuesto, se modificarán los ordinales primero y segundo de la sentencia apelada para declarar la nulidad de los actos acusados y, a título de restablecimiento del derecho, la firmeza de la liquidación privada del impuesto sobre la renta por el año gravable 2016. En lo demás, la confirmará.

Finalmente, de conformidad con lo previsto en los artículos 188 del CPACA y 365 del CGP, no se condenará en costas (*gastos del proceso y agencias en derecho*), comoquiera que no se encuentran probadas en el proceso.

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

FALLA

1.- MODIFICAR los ordinales primero y segundo de la sentencia del 8 de abril de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Caldas, Sala de Decisión, los cuales quedan así:

«**PRIMERO: Anular** la Liquidación Oficial de Revisión 10241202000001 del 23 de enero de 2020, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Manizales, y su confirmatoria, la Resolución 1539 del 10 de marzo de 2021, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, actos administrativos por medio de los cuales se modificó la declaración del impuesto sobre la renta por el año gravable 2016, presentada por MABE COLOMBIA SAS.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **declarar** la firmeza de la declaración de renta del año gravable 2016 presentada el 16 de mayo de 2019, por MABE COLOMBIA SAS».

2.- CONFIRMAR en lo demás, la sentencia apelada.

3.- Sin condena en costas.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase. La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN