**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN CUARTA**

**Consejero ponente: MILTON CHAVES GARCÍA**

**Bogotá D.C., veinticuatro (24) de octubre de dos mil diecinueve (2019)**

**Radicación número: 73001-23-33-000-2014-00701-01(22226)**

**Actor: CORREDORES DE PRODUCTOS AGROPECUARIOS S.A. – COPROAGRO S.A.**

**Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN**

**FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 14 de septiembre de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo del Tolima, mediante la cual accedió a las pretensiones de la demanda[[1]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38886" \l "_ftn1" \o ").

La parte resolutiva de la sentencia apelada dispuso lo siguiente:

*“****PRIMERO: DECLARAR****la nulidad de la Resolución de Liquidación Oficial No. 092412014000003 expedida por la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Ibagué el 31 de enero de 2014 y de la Resolución No. 092362014000001 del 14 de julio del 2014, por medio de la cual la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales confirmó en su integridad el aludido acto administrativo, de conformidad con lo señalado en la parte considerativa de este proveído.*

***SEGUNDO:****A título de restablecimiento del derecho,****DECLARAR****la firmeza de la declaración de renta y complementarios presentada por la Sociedad Corredores de Productos Agropecuarios, Corpoagro S.A. por el período gravable 2010, de acuerdo a la parte motiva de este proveído.*

***TERCERO:****Condénese en costas a la parte demandada, para lo cual se fija el equivalente a un (1) salario mínimo legal mensual vigente por concepto de agencias en derecho, de conformidad con las razones que han sido expuestas. Por Secretaría liquídense.*

***CUARTO:****Una vez en firme, archívese el expediente.”*

**ANTECEDENTES**

El 14 de abril de 2011, CORREDORES DE PRODUCTOS AGROPECUARIOS S.A. – COPROAGRO S.A., presentó la declaración de renta por el año gravable 2010, en la que registró un impuesto a cargo de $11.719.000 y un saldo a favor de $178.580.000.

En desarrollo del programa de fiscalización (FS) Saldos a favor, la DIAN profirió Auto de Apertura No. 092382012000122 de 27 de febrero de 2012, por el que ordenó iniciar la investigación sobre la declaración de renta presentada por la contribuyente.

Previo Requerimiento Especial[[2]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38886" \l "_ftn2" \o "), la DIAN, mediante Liquidación Oficial de Revisión 092412014000003 de 31 de enero de 2014[[3]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38886" \l "_ftn3" \o "), modificó la liquidación privada del impuesto sobre la renta del año 2010 de la sociedad demandante en el sentido de incrementar el impuesto a cargo a $88.421.000, imponer una sanción por inexactitud de $122.723.000, un saldo a favor de $101.878.000, para un total a pagar de $20.845.000.

Por Resolución 092362014000001 de 14 de julio de 2014[[4]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38886" \l "_ftn4" \o "), la DIAN confirmó en reconsideración el acto recurrido. Este acto se notificó el 17 de julio de 2014[[5]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38886" \l "_ftn5" \o ").

**DEMANDA**

La sociedad CORREDORES DE PRODUCTOS AGROPECUARIOS S.A. en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del C.P.A.C.A., formuló las siguientes pretensiones[[6]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38886" \l "_ftn6" \o "):

*“****PRIMERA.****Solicito al Honorable Tribunal Contencioso Administrativo del Tolima, declarar la nulidad de los siguientes actos administrativos, todos ellos proferidos por la UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES –DIRECCIÓN SECCIONAL DE IMPUESTOS Y ADUANAS DE IBAGUÉ:*

*1. Resolución de Liquidación Oficial No. 092412014000003 de Enero 31 de 2.014, y,*

*2. Resolución que resuelve recurso de reconsideración No. 092362014000001 del 14 de julio de 2.014, notificada el 17 del mismo mes, proferidas por la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Ibagué.*

***SEGUNDA:****En consecuencia y a título de restablecimiento del derecho, solicito se declare en firme la declaración de renta y complementarios presentada por COPROAGRO por el año gravable 2.010”.*

El demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

·      Artículos 13, 29, 83, 95, 121 y 363 de la Constitución Política de Colombia.

·      [Artículo 107](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=155) del Estatuto Tributario.

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

Los actos administrativos demandados desconocen la deducción de los pagos efectuados a terceros a título de comisiones, siendo que dichos pagos se hicieron con la finalidad de adquisición de negocios de intermediación.

En efecto, la razón de las comisiones está en el hecho de que cada uno de los molinos accionistas (sociedades anónimas) de COPROAGRO S.A., hicieron la gestión para conseguir que los proveedores de arroz paddy o en cáscara registraran las operaciones de venta de este producto en la Bolsa Mercantil de Colombia a través de ellos. Por lo anterior, se les canceló una bonificación bajo la modalidad de comisión que determinaron de acuerdo al volumen de los ingresos obtenidos por cada uno de los clientes presentados y que registraron sus transacciones comerciales en COPROAGRO (esta última quien obra como comisionista de bolsa).

En este caso son deducibles dichas comisiones, en la medida en que están acreditados los requisitos de necesidad y causalidad conforme con lo dispuesto en el [artículo 107](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=155) del Estatuto Tributario, pues toda actividad desplegada por COPROAGRO en orden a incrementar su volumen de negocios antes la Bolsa Mercantil de Colombia va encaminada al desarrollo de su objeto social. Igualmente, el gasto rechazado es proporcional porque fue establecido a partir de los valores fijados en el mercado.

Sostuvo que la DIAN rechazó la deducción con fundamento en la vinculación existente entre la demandante y los beneficiarios de los pagos, es decir, los accionistas de COPROAGRO, a pesar que de dicha vinculación no se deriva una relación de dependencia, control o subordinación, pues realmente corresponde a una intermediación que realizan las sociedades anónimas molineras con los vendedores de arroz paddy a cambio del pago de una comisión.

Manifestó que la Administración no desvirtuó los argumentos de defensa expuestos e hizo una interpretación errónea del [artículo 107](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=155) del Estatuto Tributario, por lo que vulneró el debido proceso de la contribuyente, máxime cuando la DIAN no práctico las pruebas solicitadas por la demandante.

Finalmente, dijo que los actos administrativos acusados adolecen de falsa motivación, puesto que estimaron que los pagos de las comisiones consistían en un traslado de utilidades realizado con el único propósito de evadir impuestos.

**CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, para lo cual, sostuvo, en síntesis, lo siguiente[[7]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38886" \l "_ftn7" \o "):

Los pagos efectuados por la demandante a título de bonificación por comisiones no son deducibles del impuesto sobre la renta, por cuanto no se cumplen los presupuestos del [artículo 107](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=155)del Estatuto Tributario.

De los testimonios de terceros que se dedican a la agricultura, se pudo constatar que no existe relación de causalidad entre el gasto y la actividad que le genera renta a la contribuyente, pues la actividad de registro de clientes en la Bolsa Nacional Agropecuaria, hoy Bolsa Mercantil de Colombia, no se ejecuta o realiza por parte de la sociedad demandante.

Si bien es cierto que es costumbre mercantil el pago de las comisiones por parte de las sociedades corredoras de bolsa en desarrollo de su objeto social, dicha práctica no cumple con los presupuestos que establece la ley tributaria, más aun cuando en el trámite administrativo se demostró que la actora no realiza ninguna actividad de asesoría para que los agricultores realicen sus transacciones a través de esta sociedad. En consecuencia, se entiende que el pago por concepto de comisiones no es una expensa necesaria y, por lo mismo, no se cumple con el requisito de proporcionalidad que establece la norma citada para efectos de su deducibilidad.

Sostuvo que en el acta de inspección tributaria se precisaron cuáles fueron las pruebas recaudadas que llevaron al convencimiento de que la actora no ejecuta la actividad comercial de los socios de COPROAGRO, específicamente, de asesoría de agricultores para que coloquen sus productos en la Bolsa Mercantil de Colombia. Pruebas que fueron puestas en conocimiento de la demandante, quien tuvo la oportunidad de controvertirlas y no lo hizo.

Finalmente, la Administración expuso en la liquidación oficial de revisión los argumentos y las razones del rechazo de las pruebas solicitadas con ocasión de la respuesta al requerimiento especial, por lo que no se violó el derecho al debido proceso de la sociedad demandante.

**SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo del Tolima, mediante sentencia del 14 de septiembre de 2015[[8]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38886" \l "_ftn8" \o "), resolvió i) acceder a las pretensiones de la demanda; y ii) condenar en costas a la parte demandante. Las razones fueron las siguientes:

El gasto en que incurrió COPROAGRO por el pago de las comisiones, reúne la condición de causalidad, necesidad y proporcionalidad con la actividad productora de renta, porque sin la intermediación de sus asociados para la obtención de clientes interesados en negociar sus productos en la bolsa agropecuaria no hubiere sido posible obtener la renta registrada en su declaración.

De manera que el gasto guarda una estrecha relación inescindible con la actividad que le genera renta, pues se trata de contratos de intermediación comercial que tienen por fin incrementar el volumen de negocios ante la Bolsa Mercantil de Colombia. Además, es proporcional con la renta obtenida, por cuanto si bien representa algo más del 48.02% del total de ingresos por comisión frente a los ingresos operacionales, resulta ser un guarismo muy beneficioso para la sociedad.

En un caso similar entre las mismas partes[[9]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38886" \l "_ftn9" \o "), el Tribunal precisó que es una costumbre y práctica comercial reconocida a las sociedades corredores de bolsa, que en desarrollo de su objeto social, paguen comisiones a las personas naturales o jurídicas (terceros, socios o accionistas) que intervengan en la referencia de clientes por las transacciones que sus referidos llegaran a finalizar. Por lo anterior, concluyó que los pagos que habían sido registrados por la sociedad Coproagro S.A. por concepto de comisiones cumplían los requisitos del [artículo 107](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=155) del E.T.

Con fundamento en lo anterior, declaró la nulidad de la liquidación oficial de revisión y de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración confirmando la decisión. En consecuencia, declaró la firmeza de la declaración privada.

Finalmente, condenó en costas a la parte demandada y fijó como agencias un salario mínimo legal mensual vigente.

**RECURSO DE APELACIÓN**

**La parte demandada presentó recurso de apelación contra la anterior decisión con fundamento en los siguientes argumentos****[[10]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38886" \l "_ftn10" \o "):**

La actividad comercial de los socios o asociados de COPROAGRO es de asesoría a los agricultores para que coloquen sus productos en la bolsa agropecuaria y no se trata de corretaje, por cuanto los socios o asociados no son personas ajenas a la sociedad sino que pertenecen a la misma. El pago de comisiones solamente procede cuando la persona que realiza la actividad de comisionista es ajena a la empresa, en virtud de un contrato de mandato en el cual se otorga dicha facultad.

El socio o asociado al realizar la actividad comercial está ejecutando el objeto social de la empresa y como contraprestación por su labor recibe utilidades, no siendo admisible recibir por dicha actividad doble contraprestación, el pago de comisiones o utilidades, cuando lo que están realizando es la ejecución del comisionista, actividad propia de la sociedad demandante.

De conformidad con los testimonios que obran en el expediente administrativo y que fueron puestos en conocimiento de la actora, sin que haya sido objeto de contradicción, se determinó que COPROAGRO no realizó actividades como intermediario o comisionista, específicamente, en la asesoría de agricultores para efectuar sus transacciones ante la bolsa agropecuaria. En consecuencia, no debieron ser canceladas las comisiones a los socios de la demandante y, por ende, este gasto que no tiene el carácter de expensa necesaria según lo previsto en el [artículo 107](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=155) del E.T.

En este caso la deducción solicitada por concepto de las comisiones que le fueron canceladas a los socios o asociados de COPROAGRO, no cumple con los requisitos de necesidad, causalidad y proporcionalidad, toda vez que en el trámite administrativo se demostró que la actividad comercial de registro de clientes en la bolsa nacional agropecuaria no se ejecuta o se realiza por parte de la sociedad demandante.

La carga de la prueba la tenía la actora y a pesar de que tuvo conocimiento de las pruebas recaudadas en la inspección tributaria al momento en que le fue notificada la liquidación oficial de revisión, no las controvirtió en el recurso de reconsideración.

Adicionalmente, sostuvo que la sentencia proferida dentro del proceso 2012-00174 que tuvo en cuenta el Tribunal para adoptar la decisión de primera instancia, se encuentra en apelación en el Consejo de Estado y en dicho proceso se practicó un dictamen pericial de oficio que no fue objeto de traslado a este expediente, por lo que no se puede tener como prueba, pues de lo contrario se vulneraría el derecho al debido proceso y de contradicción.

**ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La **parte demandante** insistió en los argumentos expuestos en la demanda[[11]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38886" \l "_ftn11" \o "). Agregó que el *a quo*reconoció la deducción por el pago de comisiones dada su relación de conexidad, necesidad y proporcionalidad con la actividad productora de renta.

La **parte demandada**reiteró lo expuesto en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación[[12]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38886" \l "_ftn12" \o ").

El **Ministerio Público**no emitió concepto.

**CONSIDERACIONES DE LA SALA**

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la DIAN, la Sala debe decidir sobre la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 092412014000003 de 31 de enero de 2014, mediante la cual la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre la renta presentada por CORREDORES DE PRODUCTOS AGROPECUARIOS S.A. por el año gravable 2010, y de la Resolución 092362014000001 de 14 de julio de 2014, que confirmó el anterior acto administrativo.

Específicamente, la Sala deberá determinar si los pagos por concepto de comisiones realizados por la demandante, son deducibles en la declaración del impuesto de renta del año gravable 2010, en tanto que para la DIAN, la demandante no cumplió con los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad previstos en el [artículo 107](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=155) del E.T. En criterio de la demandada, la sentencia de primera instancia se sustenta en un dictamen pericial decretado de oficio en un proceso diferente, lo cual desconoce el derecho al debido proceso.

Para resolver si las comisiones pagadas por la demandante cumplen con los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad previstos en el [artículo 107](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=155) del E.T. y, en consecuencia, son deducibles en la declaración del impuesto de renta, la Sala reitera el criterio expuesto en sentencia del 22 de febrero de 2018, exp. 20478[[13]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38886" \l "_ftn13" \o "), en el que se estudió un caso similar entre las mismas partes.

Para la procedencia de las deducciones, el [artículo 107](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=155) del Estatuto Tributario dispone que *“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.”* La norma también prevé que “*la necesidad y proporcionalidad de las expensas debe determinarse con criterio comercial, teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad y las limitaciones establecidas en los artículos siguientes”.*

En el caso bajo estudio, la sociedad CORREDORES DE PRODUCTOS AGROPECUARIOS S.A. tiene como objeto social la celebración de contratos o negocios jurídicos de comisión y/o de corretaje a través de las bolsas de productos agropecuarias establecidas dentro o fuera del territorio colombiano para la negociación, compra y venta de bienes y productos y servicios agropecuarios, agroindustriales sin la presencia física de estos y sus derivados financieros, así como de títulos, valores, índices, comodities de origen o de destinación agrícola, pecuaria, agropecuaria, minera, pesquera industrial, comodities energéticos, climáticos, hidrocarburos y sus derivados, unidades de renta de emisión de gases y los bienes homogéneos destinados al mercado de compras públicas[[14]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38886" \l "_ftn14" \o ").

En el año 2010, los agricultores suministraron el arroz paddy que adquirió COPROAGRO S.A. para su posterior venta en la BOLSA NACIONAL AGROPECUARIA (actualmente BOLSA MERCANTIL DE COLOMBIA). Según lo afirmado por la actora, a través de sus socios se realiza una gestión para facilitar la venta.

COPROAGRO S.A. cumple una función de intermediación en la negociación entre los agricultores y la BOLSA MERCANTIL DE COLOMBIA, la cual realiza transacciones en el mercado bursátil. De esta manera el mercado de bienes y servicios agropecuarios se pone a disposición en la bolsa de valores y disminuye los riesgos a que se enfrentan los agricultores. Así la contraprestación de COPROAGRO S.A. consiste en la utilidad de las ventas y de las inversiones que realice con la BOLSA MERCANTIL DE COLOMBIA.

Mediante las Actas Nos. 111 del 10 de mayo de 2010[[15]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38886" \l "_ftn15" \o ") y 113 del 9 de julio de 2010[[16]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38886" \l "_ftn16" \o "), respectivamente, la junta directiva de COPROAGRO S.A. aprobó a favor de sus socios accionistas las siguientes comisiones:

*“El Doctor Álvaro Hernán Ruíz, expone a la Junta Directiva los resultados obtenidos en el período Enero-Marzo de 2010, con el fin de autorizar el pago de la bonificación del 50% autorizado mediante el acta de Junta Directiva No. 074 del 05 de octubre de 2007:*

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **ACTA 111** | | | |
| **Accionista** | **Ingreso generado** | **Participación en el ingreso** | **Comisión aprobada** |
| Arrocera  La Esmeralda | $7.827.102 | 4,48% | $3.913.551 |
| Arroz Diana | $91.254.494 | 52,27% | $45.627.247 |
| Molino Florhuila | $16.667.348 | 9,55% | $8.333.674 |
| Molinos Roa | $24.259.920 | 13,90% | $12.129.960 |
| Unión de Arroceros | $34.574.526 | 19,80% | $17.287.263 |
| **Total** | **$174.583.390** | **100%** | **$87.291.695** |

*“El Doctor Álvaro Hernán Ruíz, expone a la Junta Directiva los resultados obtenidos en el período Abril-Junio de 2010, con el fin de autorizar el pago de la bonificación del 50% autorizado mediante el acta de Junta Directiva No. 074 del 05 de octubre de 2007:*

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **ACTA 113** | | | |
| **Accionista** | **Ingreso generado** | **Participación en el ingreso** | **Comisión aprobada** |
| Arrocera  La Esmeralda | $7.769.070 | 3,93% | $3.884.535 |
| Arroz Diana | $89.679.942 | 45,37% | $44.839.971 |
| Molino Florhuila | $17.150.238 | 8,68% | $8.575.119 |
| Molinos Roa | $25.151.370 | 12,72% | $12.575.685 |
| Unión de Arroceros | $57.904.478 | 29,30% | $28.952.239 |
| **Total** | **$197.655.098** | **100%** | **$98.827.549** |

De la información registrada en las actas de la junta directiva de COPROAGRO, se extrae que la bonificación y/o comisión es una retribución a los accionistas para incentivar su gestión en las negociaciones de la empresa. Este gasto en que incurre la sociedad, eventualmente puede cumplir la finalidad de incentivar la actividad económica puesto que conlleva a que los accionistas incrementen las negociaciones con los agricultores y ello derive en mayores ventas a la BOLSA MERCANTIL DE COLOMBIA.

Dicha erogación fue aprobada por la Junta Directiva en el mes de mayo y julio del período gravable 2010, es decir, cuando en algunos casos las negociaciones ya se habían efectuado, de manera que no se constata que la erogación en efecto haya permitido la actividad desarrollada. Más aún, la falta de oportunidad para determinar el gasto denota que dicho pago no tiene la naturaleza de gasto para el momento de su autorización, puesto que ya se habían percibido los ingresos de las transacciones. Sobre el particular, la forma en que fue aprobada la bonificación teniendo en cuenta la participación del ingreso generado por los accionistas, permite inferir que la comisión es un pago o retribución de las utilidades.

Dentro a la investigación tributaria, se recibieron los testimonios de algunos terceros sobre el procedimiento llevado a cabo en relación con las ventas de los productos agropecuarios efectuadas a los molinos a través de la Bolsa Nacional Agropecuaria, entre los cuales se destacan los siguientes[[17]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38886" \l "_ftn17" \o "):

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **TESTIMONIO RENDIDO POR** | **CÉDULA DE CIUDADANÍA** | **TESTIMONIO RENDIDO** |
| José Uriel Acosta Varón | 93.381.025 | Se dedica a la Agricultura, billares y canchas de tejos; Vendió arroz y maíz por los años 2010 y 2011 al Molino Unión de Arroceros; recibió $1.000.000 por hectárea en efectivo, $2.500.000 como préstamos en insumos comprometiéndose a vender la cosecha a dicho Molino; no recibió información sobre comisionista de bolsa, no sabe quién es CORPOAGRO y pago comisiones por vender a través de la Bolsa Nacional Agropecuaria, según soportes comisión del 0,333%. |
| Adriana Arango Castro | 65.630.965 | Se dedica a siembra de arroz; Vendió Arroz a los Molinos de Boluga, Unión, Roa y Colombia por los años 2010 y 2011, no recibió créditos o préstamo sobre insumos agropecuarios; no recibió información sobre comisionista de bolsa, no pago comisiones por vender directo a los Molinos; recoge la cosecha de arroz y procede a venderla al respectivo molino sin ninguna intermediación; según soportes, no realizó transacciones a través de bolsa. |
| Germán Pérez Parra | 14.243.919 | Es comerciante; Vendió carne a terceros, no realizó ninguna transacción con los molinos y no recibió ninguna asesoría por parte de COPROAGRO, para canalizar la venta a través de esa empresa y que realizó pagos por comisión y los porcentajes son los que figuran en los documentos que aportan. |
| José Javier Palma Forero | 93.407.724 | Se dedica a labores de campo, cultivo de arroz, que vendió cosecha de arroz a Molino Roa y que el molino le suministra los insumos, semillas y abonos, posteriormente recoge la cosecha, la lleva al molino y me hacen los descuentos que ellos llaman cartera, pero que no recibe ninguna información de COPROAGRO, ni del molino en cuanto a la gestión de realizar la venta a través de la Bolsa Nacional Agropecuaria. No suministró documentos soportes de las transacciones. |

De lo anterior, se evidencia que los agricultores no conocen la gestión que realizan los molinos socios de CORPOAGRO, para lograr que dichos agricultores realicen sus transacciones a través de la sociedad demandante, pues no reciben ninguna asesoría sino que se limitan a llevar la cosecha al molino (socio) para realizar la correspondiente venta sin conocer la intervención de COPROAGRO ante la BOLSA MERCANTIL DE COLOMBIA.

Precisamente la Administración consideró en el acto liquidatorio lo siguiente:

*“[…] a pesar de ser autónoma la decisión de los agricultores de si la operación se realizaba a través de la Bolsa Mercantil de Colombia, o no, al conocer el beneficio que esto le traería, para que se le practicara retención en la fuente o no; a estas personas, básicamente agricultores de arroz paddy, no les interesaba en ningún momento con qué corredor de bolsa se hacía la operación; máxime que por orden de gerencia de los molinos socios, la instrucción era que se realizara a través de COPROAGRO S.A. Adicionalmente, se corrobora que la decisión de definir con qué corredor de bolsa se hacía la operación, no era del agricultor, si no del molino socio de COPROAGRO S.A., quien al momento de registro, era prácticamente el dueño del producto; toda vez que era quien lo había comprado y le había suministrado al agricultor los insumos, abonos, anticipos, asesoría, etc.; además, la razón de ser de la creación de COPROAGRO S.A., por parte de los molinos socios, fue precisamente esa, que los productos se registraran a través de este corredor de bolsa y no de otro.*

*[…] es claro que el investigado pretendió rebajar sus impuestos sobreestimando las deducciones con pagos innecesarios y desproporcionados, sin relación alguna, que por sí solos, no generan en forma directa un ingreso, porque ya tienen clientes fijos que según la prueba testimonial no sabían que vendieron a través de la Bolsa Nacional Agropecuaria, es decir, con o sin el gasto de comisiones, siempre se generan los ingresos operacionales para los molinos y habrá ventas a través de su otra empresa (COPROAGRO) ante la Bolsa Nacional Agropecuaria”.*

Aunado a lo anterior, se advierte que el gasto surgió a partir de una decisión tomada por la Junta Directiva de COPROAGRO en los meses de mayo y julio del año 2010 con fundamento en lo autorizado mediante el acta de Junta Directiva No. 074 del 05 de octubre de 2007. Esta medida era beneficiosa al momento de aprobarse, teniendo en cuenta el volumen de los ingresos generados por parte de los accionistas, sin embargo, la escogencia del porcentaje de la bonificación es discrecional del órgano administrativo de la sociedad y no existen elementos de juicio que justifiquen la tasación de la mencionada bonificación.

En este caso, la proporcionalidad del gasto de bonificación y/o comisión aprobado por la junta directiva, osciló en el 50%, de modo que la magnitud de la expensa fue tasada al arbitrio del órgano decisorio de la compañía, lo cual no mide la incidencia del gasto en la actividad productora de renta, es decir, no se tiene certeza de que sea proporcional frente al ingreso.

En ese orden de ideas, el gasto no fue originado conforme se desarrollaba la actividad económica en el año fiscal de 2010 y la demandante no probó las gestiones realizadas por los accionistas que, a su juicio, incidieron en la actividad productora de renta. Por lo tanto, no se demostró la necesidad y la proporcionalidad del gasto para la procedencia de la deducción solicitada en la declaración privada.

Es de anotar que los actos administrativos demandados fueron debidamente motivados, pues la DIAN expuso las razones y argumentos que tuvo en cuenta para adoptar la decisión. Así mismo, en aras de garantizar el debido proceso y el derecho de defensa y contradicción, la Administración dio a conocer a la contribuyente cada una de las actuaciones desplegadas y las pruebas que la llevaron al convencimiento de que las comisiones canceladas a los accionistas de la demandante no cumplían con los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad para efectos de su deducibilidad.

Por lo anterior, prospera el cargo de la apelación. En consecuencia, se revoca la sentencia apelada y, en su lugar, se niegan las pretensiones de la demanda.

**Sanción por inexactitud**

Habida consideración que se encuentra demostrado que el contribuyente declaró deducciones inexistentes, debe mantenerse la sanción por inexactitud. Además, se encuentra que en este caso no se presenta una diferencia de criterios en relación con la interpretación del derecho aplicable porque, como se observó, las pretensiones de la sociedad demandante se resolvieron desfavorablemente por falta de soporte probatorio.

No obstante, el artículo 282 parágrafo 5 de la Ley 1819 de 2016 reconoció, expresamente, la aplicación del principio de favorabilidad en materia sancionatoria[[18]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38886" \l "_ftn18" \o ").

Por su parte, los artículos 287 y 288 de la citada ley modificaron los artículos [647](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=804) y [648](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=805) del Estatuto Tributario, en el sentido de señalar que la sanción por inexactitud corresponde al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en la liquidación oficial y el valor declarado.

Así, de conformidad con el principio de favorabilidad y por ser, en este caso, menos gravosa la sanción prevista en los artículos 287 y 288 de la Ley 1819 de 2016, que la establecida por las normas vigentes al momento en que se impuso la sanción, equivalente al 160%, procede la reliquidación de la sanción por inexactitud a la tarifa general del 100%[[19]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38886" \l "_ftn19" \o ").

Cálculo de la sanción por inexactitud:

|  |  |
| --- | --- |
| **SANCIÓN POR INEXACTITUD** | |
| Saldo a favor declarado (sin sanciones) | 178.580.000 |
| Saldo a favor determinado (sin sanciones) | 101.878.000 |
| Base sanción por inexactitud | 76.702.000 |
| Tarifa: Ley 1819/17 art 288 | 100% |
| **Sanción por inexactitud** | **76.702.000** |

Las razones anteriores son suficientes para revocar la sentencia apelada. En su lugar, la Sala anula parcialmente los actos demandados, en cuanto al monto de la sanción por inexactitud que se ajusta en aplicación del principio de favorabilidad a **$76.702.000** y, a título de restablecimiento del derecho, fija como saldo a favor, por concepto de impuesto de renta del año gravable 2010, la suma de **$25.176.000****[[20]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38886" \l "_ftn20" \o ")**. En lo demás, niega las demás pretensiones de la demanda.

**Condena en costas**

Con fundamento en el artículo 188 del CPACA, el Tribunal condenó en costas a la parte vencida y fijó como agencias en derecho, un salario mínimo legal mensual vigente. Esta decisión se mantiene porque no fue apelada por la demandada.

En relación con la condena en costas en segunda instancia, la Sala no condenará en costas porque no obra elemento de prueba que demuestre las erogaciones por ese concepto, como lo exige para su procedencia el artículo 365 del CGP, aplicable por disposición del artículo 188 del CPACA.

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

**FALLA**

**PRIMERO: REVOCAR**la sentencia apelada por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia. En su lugar, quedará así:

*“****PRIMERO: DECLARAR****la nulidad parcial de la Liquidación Oficial No. 092412014000003 del 31 de enero de 2014 y de la Resolución No. 092362014000001 del 14 de julio del 2014, en cuanto al monto de la sanción por inexactitud que se ajusta en aplicación del principio de favorabilidad a****$76.702.000****.*

***SEGUNDO:****Como restablecimiento del derecho,****FIJAR****a cargo de la sociedad CORREDORES DE PRODUCTOS AGROPECUARIOS S.A. – COPROAGRO S.A. como saldo a favor, por concepto de impuesto de renta del año gravable 2010, en la suma de****$25.176.000****.*

***TERCERO:****Negar las demás pretensiones de la demanda”.*

**SEGUNDO: NEGAR**la condena en costas en esta instancia.

Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen y cúmplase.

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

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**

Presidente de la Sección

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

**MILTON CHAVES GARCÍA**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**

[[1]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38886" \l "_ftnref1" \o ") Folios 1432 a 1438 c. p. 2

[[2]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38886" \l "_ftnref2" \o ") Folios 611 a 626 c. p. 3

[[3]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38886" \l "_ftnref3" \o ") Folios 914 a 955 c. p. 4

[[4]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38886" \l "_ftnref4" \o ") Folios 1281 a 1316 c. p. 4

[[5]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38886" \l "_ftnref5" \o ") Folios 1316 c. p. 4

[[6]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38886" \l "_ftnref6" \o ") Folio 85 c. p. 1

[[7]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38886" \l "_ftnref7" \o ") Folios 1320 a 1337 c. p. 4

[[8]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38886" \l "_ftnref8" \o ") Folios 1432 a 1438 c. p. 4

[[9]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38886" \l "_ftnref9" \o ") Sentencia del 24 de junio de 2013, exp. 2012-00174, M.P. Carlos Arturo Mendieta Rodríguez.

[[10]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38886" \l "_ftnref10" \o ") Folios 1443 a 1447 c. p. 4

[[11]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38886" \l "_ftnref11" \o ") Folios 32 a 35 c. p. 5

[[12]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38886" \l "_ftnref12" \o ") Folios 36 a 40 c. p. 5

[[13]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38886" \l "_ftnref13" \o ") C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

[[14]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38886" \l "_ftnref14" \o ") Folios 3 a 6 c. p. 1

[[15]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38886" \l "_ftnref15" \o ") Folios 706 a 708 c. p. 3

[[16]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38886" \l "_ftnref16" \o ") Folios 700 a 702 c. p. 3

[[17]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38886" \l "_ftnref17" \o ") Folios 1219 y 1220 c. p. 4

[[18]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38886" \l "_ftnref18" \o ") **Ley 1819 de 2016, artículo 282.**Modifíquese el [artículo 640](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=795) del Estatuto Tributario el cual quedará así:/ **“**[**Artículo 640**](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=795)**. Aplicación de los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad en el régimen sancionatorio.** Para la aplicación del régimen sancionatorio establecido en el presente estatuto se deberá atender a lo dispuesto en el presente artículo./ […]/ **Parágrafo 5.** El principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior.”

[[19]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38886" \l "_ftnref19" \o ") En este sentido se pronunció la Sala en la sentencia del 13 de diciembre de 2017, exp. 21210, C.P. Milton Chaves García.

[[20]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38886" \l "_ftnref20" \o ") Saldo a favor determinado sin sanciones [101.878.000] menos sanción por inexactitud liquidada por el Consejo de Estado– favorabilidad [$76.702.000].