

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
SECCIÓN CUARTA**

**CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**

**Bogotá D.C., veintidós (22) de febrero de dos mil dieciocho  
(2018)**

**Referencia:** Medio de Control de Nulidad y Restablecimiento del  
Derecho – Ley 1437

**Radicación:** 73001-23-33-000-2012-00174-01 (20478)

**Demandante:** CORREDORES DE PRODUCTOS AGROPECUARIOS  
S.A.

**Demandado:** UAE DIAN

**Temas:** Renta 2007. Deducciones. Comisiones

**SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la DIAN contra la sentencia del 24 de junio de 2013, dictada por el Tribunal Administrativo del Tolima, que resolvió:

Primero: DECLÁRESE la nulidad de la liquidación oficial de revisión No. 092412011000026 expedida por la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Ibagué el 15 de junio de 2011 y de la Resolución No. 900.132

del 16 de julio de 2012 por medio de la cual la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales confirmó en su integridad la liquidación oficial de revisión No. 092412011000026, de conformidad con lo señalado en este proveído.

En consecuencia con lo anterior, y a título de restablecimiento del derecho,

Segundo: DECLÁRESE la firmeza de la declaración de renta y complementarios presentada por la sociedad Corredores de Productos Agropecuarios S.A. COPROAGRO S.A. por el año gravable 2007.

Tercero: Condénase en costas a la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN, conforme lo dispone el artículo 188 del CPACA, para lo cual se fija un (1) salario mínimo legal mensual vigente por concepto de agencias en derecho y se ordena que por secretaría se realice la correspondiente liquidación de gastos procesales, en los términos del artículo 393 del Código de Procedimiento Civil.

## **ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA**

- El 23 de abril de 2008 Corredores de Productos Agropecuarios S.A. presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2007, en la cual registró un impuesto de \$76.473.000 y un saldo a favor de \$87.887.000.
- El 14 de julio 2010, mediante el Requerimiento Especial 0923201000026 la DIAN propuso modificar la declaración antes referida, en el sentido de incrementar el impuesto a \$301.192.000, imponer una sanción por inexactitud de \$359.550.000, para un total a pagar de \$496.392.000 (fols. 64 a 88).
- El 15 de junio de 2011, mediante la Liquidación Oficial de Revisión 092412011000026 la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios presentada por la demandante por el año gravable 2007. Al respecto, se determinó el impuesto en cuantía de \$301.192.000 y un saldo a pagar de \$136.842.000. La DIAN no impuso sanción por inexactitud (fols. 10 a 42).

- El 16 de julio de 2012, la DIAN, mediante la Resolución 900.132, confirmó la liquidación oficial de revisión (fols. 43 a 63).

## **ANTECEDENTES PROCESALES**

### **La demanda**

Corredores de Productos Agropecuarios S.A., en adelante COPROAGRO S.A., formuló las siguientes pretensiones:

**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 092412011000026 del 15 de junio de 2011, por medio de la cual se profirió liquidación oficial de revisión a COPROAGRO por el año gravable 2007.
2. Resolución 900.132 del 16 de Julio de 2012, por medio de la cual se confirmó íntegramente la liquidación oficial de revisión.

**SEGUNDA.** En consecuencia y a título de restablecimiento de derecho, solicito se declare en firme la declaración de renta y complementarios presentada por COPROAGRO por el año gravable 2007.

### **Normas violadas**

La demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 13, 29, 83, 95, 121 y 363 de la Constitución.
- Artículo 107 del Estatuto Tributario.

## **El concepto de la violación**

Aduce que los actos administrativos controvertidos desconocen la deducción de los pagos efectuados a terceros a título de comisiones, a pesar de que estaban acreditados los requisitos de necesidad y proporcionalidad conforme al artículo 107 del ET.

Sostiene que la DIAN rechaza la deducibilidad debido a la vinculación existente entre la demandante y los beneficiarios de los pagos, quienes son accionistas de COPROAGRO S.A. Con todo, de dicha vinculación no se deriva una relación de dependencia o subordinación.

En ese sentido, considera que los actos administrativos demandados violan el alcance interpretativo del artículo 107 del ET.

Adicionalmente la demandada no desvirtuó los argumentos de defensa expuestos, de manera que se transgrede el debido proceso.

Expresa que el gasto incurrido era necesario puesto que corresponde a los pagos de los beneficiarios de las comisiones, quienes gestionaron la consecución de nuevos clientes para que estos a su vez, realizaran transacciones en la Bolsa Nacional Agropecuaria a través de COPROAGRO S.A. (esta última quien obra como comisionista de bolsa).

Igualmente el prenotado gasto rechazado, era proporcional en la medida en que fue establecido a partir de los valores fijados por el mercado.

De otra parte, 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.

Por último, aduce la violación del debido proceso porque la DIAN no practicó las pruebas solicitadas por la demandante.

### **La contestación de la demanda**

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda.

Dijo que los pagos efectuados por la demandante a título de bonificación por comisiones no eran deducibles del impuesto sobre la renta en el entendido de que no son indispensables o imprescindibles para la generación de la renta, de modo que incumplen el requisito de necesidad previsto en el artículo 107 del ET.

Agrega que la expensa en discusión no corresponde a un gasto de los normalmente acostumbrados en la actividad desarrollada por la demandante.

Que en el curso de la investigación, la DIAN realizó una visita a VALLE BURSÁTILES S.A., miembro y comisionista de la Bolsa Nacional Agropecuaria, de la que pudo constatar que los pagos realizados a terceros no son necesarios para el ejercicio de la actividad de intermediación.

Finalmente, la operación comercial que originó los pagos cuya deducción es rechazada, fue empleada por la actora a fin de

beneficiar a sus socios y evitar practicar las retenciones en la fuente a título de IVA.

### **La sentencia apelada**

El Tribunal Administrativo del Tolima accedió a las pretensiones de la demanda. En consecuencia, declaró la nulidad de los actos administrativos demandados y declaró la firmeza de la declaración privada.

Dijo que de acuerdo con la prueba pericial decretada de oficio en el proceso, es una costumbre mercantil que las empresas paguen comisiones a los terceros que referencien clientes, sin importar que se trate de accionistas o de vinculados económicos.

Añade que según la experticia, las comisiones pagadas por la memorialista atendían las exigencias de deducibilidad del artículo 107 del ET, al paso que dicha expensa corresponde a un gasto que no un dividendo ni una utilidad, máxime si se tiene en cuenta que fueron declarados como ingresos por los beneficiarios, en sus respectivas declaraciones de renta.

El tribunal advirtió que el dictamen pericial fue ratificado por el auxiliar de la justicia en la audiencia inicial y que, además, hizo las aclaraciones solicitadas por la DIAN en esa oportunidad.

Manifiesta que conforme al artículo 241 de CPC, el juez al momento de valorar la prueba pericial verifica la competencia de los peritos, la firmeza, precisión y claridad de sus fundamentos, así como los demás medios de prueba obrantes en el proceso.

En este sentido, afirma que el dictamen pericial estaba debidamente fundamentado, las conclusiones eran claras, firmes y tenían una secuencia lógica que le otorgaban convicción al apercibido jurídico y que, de cualquier manera, en el expediente no obraba otra prueba que lo desvirtuara.

Concurrentemente declaró la nulidad de los actos enjuiciados y condenó en costas a la DIAN conforme al artículo 181 del CPACA.

### **El recurso de apelación**

La DIAN apeló la sentencia y sustentó el recurso en los términos que a continuación se sintetizan.

Reitera los argumentos del escrito de contestación.

Adicionalmente, expresa que el dictamen pericial decretado de oficio, se limita a mencionar conceptos generales expedidos por la Superintendencia de Sociedades que se refieren a la práctica comercial de pagar comisiones, pero que no hacen referencia específica a la actividad económica que desarrolla la demandante.

A su turno, dice que los ingresos obtenidos por los comisionistas beneficiarios de los pagos en discusión eran superiores a los percibidos por el ejercicio de la actividad principal a la que se dedican y que, en consecuencia, la erogación en discusión era desproporcional.

Invoca el artículo 1287 del C de Co, según el cual la comisión es una especie de mandato que encomienda la ejecución de uno o varios negocios a una persona dedicada profesionalmente a esa actividad.

Así, en el caso concreto está acreditado que los beneficiarios de los pagos realizados por COPROAGRO S.A. no se dedicaban de manera profesional a la actividad de la comisión, según lo exige la precitada norma mercantil.

Con fundamento en lo anterior, el dictamen pericial no era la prueba idónea, pertinente, conducente y útil para acreditar que las comisiones pagadas por la demandante atendían a las exigencias del artículo 107 del ET. Que, además, el tribunal pasó por alto las pruebas recaudadas por la DIAN las cuales demuestran que los pagos no se acostumbran en la actividad desarrollada por COPROAGRO S.A.

### **Alegatos de conclusión**

Las partes presentaron alegatos de conclusión en los siguientes términos:

#### **De la parte demandante**

COPROAGRO S.A. sostiene que en el recurso de apelación no es la oportunidad procesal para cuestionar el dictamen pericial decretado por el tribunal. Que, en todo caso, la DIAN no formuló ninguna objeción en contra del dictamen.

#### **De la parte demandada**

La DIAN reiteró los argumentos expuestos en la apelación.



## **Concepto del Ministerio Público**

El Ministerio Público solicitó confirmar la sentencia apelada.

Señaló que la DIAN en audiencia de 21 de mayo de 2013, no objetó el dictamen pericial decretado por el tribunal así que la prueba fue debidamente recaudada.

Frente a los pagos realizados por la demandante a título de comisiones, eran deducibles del impuesto sobre la renta de acuerdo con el artículo 107 del ET.

## **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 nro. 09241201100026, del 15 de junio de 2011, mediante la cual la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios presentada por CORREDORES DE PRODUCTOS AGROPECUARIOS S.A. por el año gravable 2007, y de la Resolución nro. 900.132, del 16 de junio de 2012 que confirmó el anterior acto administrativo.

La Sala deberá determinar si los pagos por concepto de comisiones realizados por la demandante, son deducibles en la declaración del impuesto de la renta y complementarios del año gravable 2007, en tanto que para la DIAN, la demandante incumplió los requisitos de necesidad y proporcionalidad previstos en el artículo 107 del ET. En criterio de la demandada, la sentencia de primera instancia se sustenta en un dictamen pericial decretado de oficio lo cual desconoce las pruebas recaudadas en sede administrativa.

## **Del caso concreto**

## Pruebas relacionadas con el punto de discusión

Interesa resaltar los siguientes documentos:

- CORREDORES DE PRODUCTOS AGROPECUARIOS S.A. es una sociedad cuyo objeto social consiste en:

(...) 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, commodities de origen o de destinación agrícola, pecuaria, agropecuaria, minera, pesquera industrial, commodities energéticos, climáticos, hidrocarburos y sus derivados, unidades de renta de emisión de gases y los bienes homogéneos destinados al mercado de compras públicas (...) (fols. 4 a 8).

- La junta directiva de COPROAGRO S.A. mediante las Actas nros. 74 y 78, del 5 de octubre de 2007 y de 19 de enero de 2008, respectivamente, aprobó a favor de sus socios accionistas las siguientes comisiones:

ACTA 074			
Accionista	Ingreso generado	Participación en el ingreso	Comisión aprobada
Arrocera La Esmeralda S.A.	\$33.099.510	3,63	\$16.549.755
Arroz Diana S.A.	\$347.905.258	38,12	\$173.952.629

Molino Florhuila S.A.	\$189.792.942	20,8	\$94.896.462
Molinos Roa S.A.	\$266.080.904	29,15	\$133.040.452
Unión de Arroceros S.A.	\$75.768.006	8,3	\$37.884.003
<b>Total</b>	<b>\$912.646.602</b>	<b>100</b>	<b>\$456.323.301</b>

ACTA 078			
Accionista	Ingreso generado	Participación en el ingreso	Comisión aprobada
Arrocera La Esmeralda S.A.	\$12.534.780	3,72	\$6.267.390
Arroz Diana S.A.	\$122.513.264	36,32	\$61.256.632
Molino Florhuila S.A.	\$38.700.196	11,47	\$19.350.098
Molinos Roa S.A.	\$121.972.946	36,16	\$60.986.473
Unión de Arroceros S.A.	\$41.599.220	12,32	\$20.779.610
<b>Total</b>	<b>\$377.280.406 (sic)</b>	<b>100</b>	<b>\$168.640.203</b>

(fols. 276 a 280 ca).

- El 23 de abril de 2008, COPROAGRO S.A. presentó la declaración del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2007. Registró por concepto de gastos operacionales el valor de \$1.081.150.000, y un saldo a favor en la suma de \$87.877.000 (fols. 2 ca).

- El 6 de agosto de 2008, la actora solicitó la devolución del saldo a favor liquidado en la declaración del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2007 (fol. 1 ca).

- El 4 de febrero de 2010, la DIAN profirió los autos nros. 092382010000018 y 092382010000015, a través de los cuales

decretó la práctica de inspecciones tributaria y contable, respectivamente.

- El 15 de abril de 2011 la representante legal de COPROAGRO S.A. rindió declaración a los funcionarios de la DIAN, y en lo pertinente indicó que la sociedad demandante:

(...) nació por idea de los molineros de la región del Tolima, Huila y Valle (...) con el ánimo de realizar todos los negocios de arroz y subproductos ante la modalidad de oferta y demanda ante la Bolsa Nacional Agropecuaria- hoy Bolsa Mercantil-. La razón de ser de Coproagro S.A. es representar a los molinos socios, y en general, a los productores del sector agropecuario para facilitar la comercialización por intermedio de oferta y demanda ante la Bolsa Nacional Agropecuaria, cobrando la comisión y el costo que establece la BNA.

Asimismo adujo:

(...) en relación con la comisión por arroz paddy, los molinos nos tienen asignado un espacio físico para que la persona encargada de los agricultores, quien es funcionaria y depende de los molinos socios, hagan la labor comercial para que el agricultor de arroz lleve o registre sus negocios por intermedio de COPROAGRO S.A. ante la bolsa nacional agropecuaria, y debe exigirle en todos los casos la siguiente documentación: (...) Los molinos socios, le hacen firmar al agricultor de arroz, una liquidación, en donde aparece la cantidad, la variedad, el precio, toda la condición de la operación y ahí dice que se registrará con COPROAGRO S.A., a cambio de una comisión y costo de registro ante la BNA. La comisión para COPROAGRO S.A. y el costo de registro para la Bolsa Nacional Agropecuaria, es pagada por el agricultor y descontada por el Molino socio de la liquidación de la venta de arroz paddy que le hace el agricultor al mismo Molino, quien es el intermediario de

COPROAGRO S.A. (...). Para este caso de la comisión recibida de los agricultores por venta de arroz paddy a través de la BNA, por intermedio de COPROAGRO S.A., no existe mandato alguno otorgado por el agricultor de arroz a COPROAGRO S.A., para la intermediación, sino que, en la liquidación del arroz que expide el Molino al agricultor por compra de arroz paddy, se estipula que esa operación se registrará en la Bolsa Nacional Agropecuaria por intermedio de COPROAGRO S.A. y esta labor la efectúa la funcionaria del Molino quien ha hecho la labor o la gestión para que el agricultor registre sus ventas a través de COPROAGRO S.A. (...) (fols. 22 y 23).

- Mediante el Requerimiento Especial nro. 0622382010000026, del 14 de julio de 2010, la DIAN modificó la declaración del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2007, presentada por la actora. Particularmente, glosó la deducción declarada en cuantía de \$660.940.000, determinó un impuesto a cargo por valor de \$136.842.000 y propuso una sanción por inexactitud en la suma de \$359.550.000 (fols. 64 a 88).

-Respuesta al anterior requerimiento especial, radicado por la actora el 8 de octubre de 2010 (fols. 89 a 105).

-Liquidación Oficial de Revisión nro. 092412011000026 de 15 de junio de 2011 (fols. 10 a 39).

- Recurso de reconsideración interpuesto el 16 de agosto de 2011 (fols. 106 a 128).

-Dictamen pericial decretado de oficio por el Tribunal Administrativo del Tolima mediante auto de proferido en audiencia inicial de 18 de marzo de 2013 (fol. 217). La experticia fue allegada el 26 de abril de 2013 (fol. 232 vto.).

## **Dictamen pericial decretado de oficio por el tribunal**

El 18 de marzo de 2013 el Tribunal Administrativo del Tolima decretó las pruebas documentales aportadas con la demanda y la contestación. Asimismo decretó de oficio la prueba pericial consistente en lo siguiente:

Teniendo en cuenta que el asunto materia de la controversia reviste caracteres complejos y técnicos, para que le permitan al Despacho pronunciarse de fondo, es preciso decretar de oficio una prueba pericial con profesional especialista en impuestos, para lo cual se nombra de la lista de auxiliares de la justicia a Dra. Yamile Flores, a quien se le comunicará esta determinación y si acepta se le dará posesión dentro de los diez días siguientes del término legal, contado a partir de dicha fecha, con diez (10) días para rendir el correspondiente informe. La citada profesional deberá conceptuar sobre:

Si en la práctica comercial las sociedades comisionistas ante la Bolsa Mercantil de Colombia, acostumbran a pagar comisiones a sus accionistas o vinculados económicos, por la presentación de clientes que registren las transacciones comerciales a través de éstas (sic).

Si las deducciones registradas por CORPOAGRO en la declaración de renta del año gravable 2007, a título de comisiones a sus accionistas, tienen la connotación de ser una expensa necesaria a la luz del artículo 107 del ET.

En el evento de no ser una expensa necesaria, qué tipo de connotación tendría; o a contrario sensu, si es un dividendo es menester considerarlo base gravable del impuesto de renta (fols. 217 y 218).

Por su parte, el auxiliar de la justicia resolvió las preguntas objeto del dictamen, así:

Punto: 1

De acuerdo con lo conceptuado por la Superintendencia de Sociedades, es costumbre y práctica comercial de toda empresa o negocio, la modalidad de pagar comisiones a personas naturales o jurídicas que intervengan en la referencia de clientes por las transacciones que se lleguen a finiquitar, esto desde luego sin interesar si son accionistas, socios o vinculados económicos, pues con esta práctica lo que se busca es aunar esfuerzos para que las Empresas Comerciales obtengan mayores ingresos derivados de sus operaciones comerciales que para este caso se trata de comisiones.

En este orden de ideas, en el año la sociedad denominada CORREDORES PRODUCTOS AGROPECUARIOS S.A. en este caso que nos ocupa, no sería excepcional contar con el concurso de sus accionistas que promuevan las actividades comerciales en procura de que la empresa obtenga mayores beneficios de orden económico, máxime cuando la Sociedad CORREDORES DE PRODUCTOS AGROPECUARIOS S.A., COPROAGRO S.A., presentó OFERTA MERCANTIL IRREVOCABLE en calidad de oferente.

Punto: 2

Teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad, revisados y analizados los registros contables de la sociedad CORREDORES DE PRODUCTOS AGROPECUARIOS S.A., COPROAGRO S.A., puede constatarse que los pagos realizados por la empresa, bajo el rubro comisiones, cumplen con lo

requerido en el artículo 107 del Estatuto Tributario en razón a que:

Que las actividades productoras de renta, tomados los ingresos operacionales relacionados en la Declaración de Renta del período gravable 2007, registra el valor de \$1.260 millones de pesos y que para obtener esos ingresos, el (sic) empresa CORREDORES DE PRODUCTOS AGROPECUARIOS S.A., COPROAGRO S.A., fue necesario efectuar gastos por valor de \$1.081.000 (sic) de pesos, de los cuales registra \$660.940.000 pesos, como comisiones pagadas a accionistas, en la cuenta de gastos operacionales diversos, luego existe una connotación y/o relación de causalidad de que trata el Art. 107 del ET registrado en la contabilidad como un gasto administrativo Cuenta 5195 del Plan único de Cuentas (PUC) (fols. 229 a 232).

Como bien se aprecia, la pericia recae sobre asuntos de derecho que están proscritos a los auxiliares de la justicia. En este sentido el tribunal erró en la formulación del cuestionario que debía absolver el perito, teniendo en cuenta que los dictámenes periciales no pueden resolver asuntos jurídicos que competen al juzgador pues las experticias cumplen una función de **apoyo científico, técnico o artístico** según voces del artículo 233 del CPC (vigente para la época del decreto de la prueba), actualmente artículo 226 CGP. Al respecto, el cuestionario de la experticia conlleva a que el perito califique como necesarias las deducciones declaradas por la contribuyente y ello, desde luego, usurpa la función asignada al funcionario judicial quien debe determinar tal situación.

Si bien la Administración no objetó por error grave la prenotada pericia, ello no sana la irregularidad contenida en la misma, toda vez que el juzgador puede restar validez al momento de valorar la prueba (art. 241 CPC).



Vale decir, la Sala no tendrá en cuenta la pericia decretada de oficio por el *a quo* pues carece de los requisitos para poder ser valorada como experticia técnica.

### **Sobre el requisito de necesidad y proporcionalidad de las deducciones**

Como primera medida se rememora que la demandante considera que los actos combatidos incurren en falsa motivación puesto que la DIAN concluyó sin ningún sustento fáctico que los pagos realizados por concepto de comisiones, en realidad constituyeron un traslado de utilidades. A su turno, la autoridad tributaria insiste en que las expensas incumplieron los requisitos de necesidad y proporcionalidad.

Conviene recordar que las deducciones de los gastos deben cumplir los requisitos previstos en el artículo 107 del ET, esto es, las expensas deben tener relación de causalidad con la actividad productora de renta, necesidad y proporcionalidad.

En torno al requisito de la necesidad del gasto este corresponde a que las expensas sean las normales de la actividad económica, las requeridas dentro del giro ordinario de los negocios; es decir, que sin ellas los bienes o servicios no estén listos para su enajenación o prestación del servicio, o más aún, no se conserven en condiciones de ser administrados, distribuidos y comercializados<sup>1</sup>. En dicho contexto, existen gastos forzosos que por su puesto son necesarios y algunos que sin ser obligatorios son necesarios habida consideración de su provecho en la actividad comercial desarrollada por el contribuyente.

---

<sup>1</sup> Consultar Consejo de Estado, sentencia de 24 de julio de 2008, expediente nro. 16302.

Por su parte, el requisito de proporcionalidad del gasto también está relacionado con la actividad económica del contribuyente, pero en este caso, la proporción incide frente al aporte que realiza dicho gasto a la posibilidad de llevar a cabo una actividad económica. En este sentido, el gasto garantiza que se pueda efectuar la actividad, pero además el gasto se proporciona según las condiciones de cada unidad económica -empresa, establecimiento de comercio y demás- de acuerdo con las condiciones internas de la empresa (la planta de personal, el espacio físico, las negociaciones que se efectúen, entre otras), así como de aquellas que se generan en el entorno económico (según el tipo de actividad económica que realice el contribuyente), de manera que el gasto no puede dejar en déficit a una empresa puesto que ello pondría en riesgo su existencia. En otras palabras, la proporcionalidad del gasto alude a la medida y a la prudencia del gasto con miras a obtener un provecho.

Ahora bien, en el año 2007 los agricultores proveyeron el arroz paddy que adquirió COPROAGRO S.A. para su posterior venta en la BOLSA NACIONAL AGROPECUARIA (actualmente BOLSA MERCANTIL DE COLOMBIA). Según el dicho de la actora, sus socios (denominados molinos), realizan una gestión para facilitar la venta.

En ese orden, 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 el BMC.

Al efecto la Sala observa que según el Acta nro. 074, del 5 de octubre de 2007, la junta directiva de COPROAGRO S.A. decidió

aprobar a favor de sus socios, el pago de una «bonificación del 50% bajo la modalidad de comisión», así:

El Doctor Álvaro Hernán Ruiz, propone a la junta directiva pagar una bonificación del 60%, 55%, 45%, **con el fin de incentivar el crecimiento en volumen y en utilidades de la Compañía, a cada uno de los molinos que según la participación en el volumen y comisiones de los negocios generados por cada uno de los clientes presentados y que registraron operaciones con COPROAGRO S.A., presentando la siguiente información al 30 de septiembre de 2007:**

Accionista	Ingresos generados	Partic % ingreso	40%	50%	55%	60%
Arrocera La Esmeralda S.A.	33.099.510	3,63	14.894.780	16.549.755	18.204.731	19.859.706
Arroz Diana S.A.	347.905.258	38,12	156.557.366	173.952.629	191.347.892	208.743.155
Molino Florhuila S.A.	189.792.942	20,8	85.406.816	94.896.462	104.386.108	113.875.754
Molinos Roa S.A.	266.080.904	29,15	119.736.407	133.040.452	146.344.497	159.648.542
Unión de Arroceros S.A.	75.768.006	8,3	34.095.603	37.884.003	41.672.403	45.460.804
Total	912.646.602	100	410.690.972	456.323.301	501.955.631	547.587.961

La Junta Directiva después de analizar las ventajas de la propuesta se aprueba en forma unánime cancelar una bonificación del 50% bajo la modalidad de comisión y se liquidará en los meses de marzo, junio, septiembre y diciembre de cada año, previa autorización de la junta directiva (fols. 64 a 66) (resalta la Sala).

En ese mismo sentido la junta directiva de la actora mediante el Acta nro. 078, del 19 de enero de 2008, autorizó que en dicha anualidad se pagara una bonificación, como se detalla:

El doctor Álvaro Hernán Ruiz, expone a la Junta Directiva los resultados obtenidos en el período octubre-diciembre de 2007, con el fin de autorizar el pago de la bonificación del 50% autorizado mediante junta directiva nro. 074 del 05 de octubre de 2007.

Molino	Valor de la comisión	% Participa. ingreso	Comisión aprobada
Arrocera La Esmeralda S.A.	12.534.780	3,72	6.267.390
Arroz Diana S.A.	122.513.264	36,32	61.256.632
Molino Florhuila S.A.	38.700.196	11,47	19.350.098
Molinos Roa S.A.	121.972.946	36,16	60.986.473
Unión de Arroceros S.A.	41.599.220	12,32	20.779.610
Total	377.280.406 (sic)	100	168.640.203

La Junta directiva aprueba en forma unánime la bonificación del 50% bajo la modalidad de comisión para pagarse en enero de 2008 (fols. 276 a 280).

Según se desprende de la información que registran las actas de la junta directiva, la bonificación es una retribución para incentivar la gestión de los accionistas en las negociaciones de la empresa. Sin lugar a dudas las denominaciones de bonificaciones y/o comisiones que paga la sociedad actora a sus accionistas, son imprecisas, como quiera que ambas acepciones son comúnmente empleadas en las relaciones laborales y en el *sub lite* no se verifican contraprestaciones salariales a favor de los accionistas. En todo caso, el gasto de la bonificación 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.

Con todo, llama la atención que dicha erogación fue aprobada hacia el final del período gravable 2007, en el mes de octubre; es decir, con carácter *ex post*, cuando 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. Precisamente la Administración consideró lo siguiente:

El valor de los dividendos abobados y/o pagados a los accionistas al final del ejercicio y del período gravable, es inferior al valor de la comisión cancelada por COPROAGRO S.A. a los molinos socios, siendo más representativas las utilidades generadas antes que impuesto de \$660.940.392, que los mismos dividendos que como accionario le correspondió en el ejercicio gravable 2007, y que ascendieron a la suma de \$660.940.392:

MOLINO ACCIONISTA	VALOR DIVIDENDOS PAGADOS Y/O ABONADOS A 31/12/2007	VALOR COMISIONES PAGADAS
DIANA CORPORACIÓN S.A. (ARROZ DIANA S.A.)	\$45.080.315	\$266.237.808
MOLINOS ROA S.A.	\$45.080.315	\$198.975.269
UNIÓN DE ARROCEROS S.A.	\$45.080.315	\$58.666.610
MOLINO FLORHUILA S.A.	\$45.080.315	\$114.246.560
ARROCERA LA ESMERALDA S.A.	\$13.999.030	\$22.817.145
TOTAL	\$194.320.290	\$660.940.392

(fol. 34).

Aunado a lo anterior, se detalla que el gasto surgió a partir de una decisión tomada el 5 de octubre de 2007 por parte de la junta directiva de COPROAGRO S.A. Al efecto, aquella medida era beneficiosa al momento de aprobarse, teniendo en cuenta el volumen de los ingresos generados por parte de los accionistas y esta maleabilidad en el gasto altera la proporcionalidad de la expensa, pues 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 mentada bonificación.

Nótese que la proporcionalidad del gasto de bonificación aprobado por la junta directiva, osciló entre el 40% y el 60%, 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.

Asimismo es patente que el gasto no fue originado conforme se desarrollaba la actividad económica en el año fiscal de 2007, sino que al finalizar el período se determinó el monto de la supuesta expensa. Más aún, la memorialista no probó las supuestas gestiones realizadas por los accionistas que, según ella, incidieron en la actividad productora de renta. Consecuentemente no se demostró la necesidad y la proporcionalidad del gasto. Prospera el cargo de la apelación.

En estos términos la Sala deberá analizar los demás cargos de nulidad que propone la memorialista.

### **Violación del debido proceso y del derecho de defensa**

En criterio de COPROAGRO S.A. la DIAN transgredió el debido proceso puesto que omitió decretar unas pruebas solicitadas en la contestación del requerimiento especial.

Al respecto, una de las pruebas consistía en oficiar a los representantes legales de los beneficiarios de las comisiones a fin de que absolvieran las siguientes preguntas:

2.1 Reciben esas sociedades ofertas de comisionistas de la BOLSA MERCANTIL DE COLOMBIA, distintos a COPROAGRO, para que sus operaciones de compra de arroz paddy las hagan a través de esas sociedades?

2.2 Si la respuesta es afirmativa, indicaran si tales sociedades les ofrecen el pago de comisiones, sources fee o pagos equivalentes a cambio de la conducta anterior?

2.3 Indicarán si entre la sociedad que representan y las demás accionistas de COPROAGRO existe relación de grupo empresarial, imbricación, participaciones accionarias cruzadas o cualquier otra relación de accionistas o capital, precisando en cada caso en que consiste tal relación (fol. 104).

Igualmente, solicitó la declaración del representante legal de la Bolsa Mercantil de Colombia a fin de demostrar la actividad económica de COPROAGRO S.A. y el carácter habitual de las expensas cuestionadas<sup>2</sup>.

En torno a la procedencia de las pruebas deprecadas tanto en la sede administrativa como en la vía judicial, las autoridades deben verificar los requisitos de pertinencia, utilidad y conducencia de las pruebas conforme a los artículos 174 y 178 del CPC que regía para la época de los hechos. Según se desprende de las pruebas solicitadas por COPROAGRO, esta pretendía demostrar la habitualidad con que la sociedad pagaba a sus accionistas la mentada bonificación y/o comisión y la actividad económica de la empresa.

Ahora bien, en criterio de la Administración las pruebas no eran conducentes puesto que se debían emplear otros medios probatorios, así:

(...) se deja constancia que no es de recibo la solicitud que hace el contribuyente en respuesta al Requerimiento Especial, para que se practiquen pruebas para "demostrar el error esencial en la posición de la administración...", toda vez, que una vez proferido el Requerimiento Especial, la carga de la prueba le

---

<sup>2</sup> La actora indicó que: «Con el objeto de demostrar no solo en qué consiste la actividad económica de COPROAGRO, sino esencialmente para demostrar el carácter habitual de las expensas cuestionadas, su conexidad con la renta y proporcionalidad, solicito se tome declaración al Representante Legal de la BOLSA MERCANTIL DE COLOMBIA, antes BOLSA NACIONAL AGROPECUARIA, según cuestionario que en su momento formularé» (fol. 104).



corresponde al contribuyente, **a quien le corresponde mediante documentos idóneos, probar lo que a bien tenga; razón por la cual se considera que las pruebas no son conducentes para el presente proceso** (fol. 28) (resalta la Sala).

En consonancia con lo anterior, la Sala observa que las pruebas solicitadas por la actora, tampoco eran útiles como quiera que para la procedencia de la deducción no bastaba con demostrar la habitualidad con la que se efectuaba el gasto, en tanto la discusión se concentra en establecer si el gasto cumplía con los requisitos de necesidad y proporcionalidad (art. 107 ET). En este contexto, la autoridad tributaria estaba facultada para rechazar la prueba que solicitó COPROAGRO sin que ello conlleve la transgresión del derecho de defensa o del debido proceso, en la medida en que el medio probatorio escogido por la demandante, no era el conducente para demostrar la procedencia de la deducción discutida.

En otras palabras, no se puede endilgar violación del debido proceso cuando las pruebas solicitadas incumplen los requisitos de pertinencia, conducencia y necesidad.

Por contera, la Sala enfatiza que la falta de práctica de las pruebas solicitadas en sede administrativa no conlleva *per se* a la violación del debido proceso, dado que aún en dicho evento, la demandante puede solicitar nuevamente las pruebas que estime convenientes para demostrar los hechos de la demanda. No prospera el cargo de nulidad.

Consecuentemente, la Sala revocará la sentencia de primer grado y en su lugar, denegará las súplicas de la demanda.

Finalmente, al no encontrarse probadas, no se condenará en costas.

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: REVÓCASE** la sentencia de 24 de junio de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo del Tolima, y en su lugar:

**Segundo: NIÉGANSE** las pretensiones de la demanda promovida por CORREDORES AGROPECUARIOS S.A. contra la DIAN.

**Tercero:** Por no haberse causado, no se condena en costas.

**Cuarto: RECONÓZCASE** personaría a la abogada MARTHA LUCÍA RINCÓN BENÍTEZ, para actuar en nombre y representación de la parte demandada.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y cúmplase.

Esta providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

**MILTON CHAVES GARCÍA**

Presidente de la Sala

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**