



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

CONSEJERO PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., veintitrés (23) de marzo de dos mil veintitrés (2023)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	25000-23-37-000-2017-00654-01 (25885)
Demandante	BAVARIA S.A.
Demandado	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Temas	Impuesto a la renta. Año 2013. Precios de transferencia. Deducibilidad de pagos al exterior. Acuerdo de costos compartidos. Contratos de licenciamiento de marcas. Contrato de estabilidad jurídica. Sanción por inexactitud.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por las partes demandante y demandada contra la sentencia del 9 de julio de 2020¹, en la que el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, decidió:

«**PRIMERO: DECLÁRASE** la nulidad parcial de la Resolución No. 312412016000130 del 28 de diciembre de 2016, mediante la cual la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la DIAN le profirió a la sociedad BAVARIA S.A. liquidación oficial de revisión por el impuesto de renta del año gravable 2013; de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **TÉNGASE como liquidación** del impuesto sobre la renta del año 2013 de la sociedad BAVARIA S.A. la efectuada por esta Corporación y que obra en la parte motiva de esta providencia.

TERCERO: No se condena en costas a la parte vencida, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva (...).».

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Previo requerimiento especial², la Dirección Seccional de Grandes Contribuyentes profirió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 3124120160000130 del 28 de diciembre de 2016³, para desconocer de la declaración de renta del año gravable 2013 presentada por la actora, costos de venta por \$5.450.381.000, gastos operacionales de administración por \$63.527.792.000⁴, gastos operacionales de ventas por \$2.401.792.000 y como deducción por inversión en activos fijos reales productivos la suma de \$61.138.600.000. Todo lo anterior, derivó en un mayor impuesto neto de \$33.129.642.000. Además, sancionó a Bavaria S.A. por inexactitud en la suma de \$53.007.427.000, aplicando la tarifa del 160% sobre el mayor valor del impuesto liquidado en el acto de determinación.

La actora prescindió del recurso de reconsideración y acudió directamente a la

¹ SAMAI, índice 2 expediente digital, PDF 10, págs. 123 y 124.

² Nro. 312382016000058 del 4 de abril de 2016.

³ Fls. 1199 a 1244 de los antecedentes administrativos.

⁴ Servicios administrativos \$47.834.099.000, asistencia técnica \$13.708.819.000 y otros egresos (reembolsos a vinculadas) \$1.984.874.000.



jurisdicción contenciosa, haciendo uso del mecanismo *per saltum*, previsto en el parágrafo del artículo 720 del Estatuto Tributario.

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones⁵:

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

Liquidación Oficial de Revisión No. 312412016000130 del 28 de diciembre de 2016. Por medio de la cual la División de Gestión de Liquidación de Grandes Contribuyentes – DIAN, modificó la Liquidación Privada presentada por BAVARIA S.A. el 10 de abril de 2014 (Formulario No. 1104600004991) correspondiente al impuesto sobre la renta del año gravable 2013, determinando una nueva obligación impositiva y fijando una sanción por inexactitud.

3.2. Que en consecuencia, y a título de restablecimiento del derecho, se declare que la liquidación privada del impuesto sobre la renta presentada por BAVARIA S.A. el 10 de abril de 2014 (Formulario No. 1104600004991) correspondiente al Impuesto sobre la renta del año gravable 2013, se encuentra en firme y por tanto BAVARIA no está obligada a cancelar ni el mayor impuesto, ni la sanción por inexactitud que determinó la Administración Tributaria en el acto administrativo demandado».

A los anteriores efectos, la demandante invocó como normas violadas los artículos 29 y 228 de la Constitución Política, 107, 122, 124, 158-3, 260-1, 260-2, 260-3, 260-8, 260-11 y 647 del Estatuto Tributario, 264 de la Ley 223 de 1995, 1, 2, 3 y 4 de la Ley 963 de 2005, 67 del Decreto 187 de 1975, 1 del Decreto 259 de 1992, 20 del Decreto 4048 de 2005 (modificado por el artículo 10 del Decreto 1321 de 2011) y el Decreto 2950 de 2005 (modificado por los Decretos 133 de 2006 y 1474 de 2008).

El concepto de la violación se resume así⁶:

1. Desconocimiento de costos de ventas por pagos hechos a SABMiller Procurement GmbH (Suiza) por \$5.450.381.000. Violación de los artículos 107, 260-1, 260-2 del Estatuto Tributario y artículo 29 de la Constitución. Falsa motivación

Manifestó que el rechazo de esta partida obedece a un desconocimiento de la realidad de la operación y el régimen de precios de transferencia, que llevó a considerar que la compañía del exterior no agregó ningún valor, ni tuvo funciones que la hiciera acreedora a la comisión que remuneraba su actividad.

Para la actora, la DIAN se basó en dos supuestos equivocados que conduce a una falsa motivación de la actuación (i) el manejo de la operación en los términos de los modelos de colaboración identificados como MC1 y MC2 que afirmó no aplicaron al caso concreto (ii) que los bienes negociados por la vinculada correspondían a productos locales que se compraron en el mercado interno los cuales podían ser ejecutados por Bavaria, sin necesidad de que SABMiller Procurement interviniera.

⁵ SAMAI, índice 2 expediente digital, pdf. 31, págs. 3 y 4.

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



Explicó que Bavaria S.A. no cuenta con equipo de compras local que le permita hacer las negociaciones técnicas con algunos proveedores de bienes y servicios, y que dicha actividad es ejecutada a nivel regional o global por SABMiller quien fija los términos y condiciones de la transacción (precio, plazo, condiciones de entrega etc.), para el efecto cita los casos de las negociaciones de productos como el arroz, plásticos, marketing y vidrio, que le permitió a la compañía incrementar la base de proveedores, mejorar las condiciones de pago, mitigar el riesgo de no abastecimiento mediante acuerdos comerciales a largo plazo (5 años), absorber incrementos frente a factores como el IPC, y trae como ejemplos las contrataciones con Carvajal Empaques Colombia y Owen Illinios,

Esgrimió que el valor agregado de la participación de SABMiller Procurement consiste en el aporte de una mayor experiencia y conocimientos técnicos por parte de los equipos de compras globales y regionales para negociar a nivel internacional, versus la experiencia del equipo local, que está enfocado en la ejecución de compras locales o menores.

Recalcó que lo expresado anteriormente había sido probado a la DIAN con la respuesta al requerimiento especial, pero que la Administración omitió valorar las pruebas aportadas, de manera que adjunto a la demanda un concepto técnico preparado por el jefe de compras de Bavaria en el año 2013 (Gustavo Arbeláez) para corroborar lo mencionado.

Planteó que, es evidente que las actividades de negociación descritas en los modelos MC3 a MC5 del Acuerdo Global de Abastecimiento, las llevó a cabo en su totalidad y de manera exclusiva SABMiller Procurement, razón por la cual sí había lugar a la remuneración del servicio prestado por parte de Bavaria.

Esgrimió que el gasto cumple el criterio de necesidad establecido en el artículo 107 del Estatuto Tributario, pues Bavaria no habría logrado los mismos resultados de manera individual. Para esto resaltó que la intervención directa de SABMiller Procurement se tradujo en beneficios y mejores condiciones para Bavaria, al lograr que esta se apalancara de la escala y la experticia global, logrando que esta última obtuviera mejores condiciones de negociación de compras a nivel global, regional y local, mediante mejores prácticas ejecutables sólo por personal técnico y experto de SABMiller Procurement. Arguye como prueba los múltiples contratos que este agente global ha suscrito a nivel mundial, siendo claro que Bavaria no es su único cliente.

Enfaticó en que todas las funciones y actividades de SABMiller Procurement se encuentran detalladas en el estudio de precios de transferencia, lo cual fue confirmado por el perito independiente en el dictamen que se adjuntó a la demanda, en el que se concluyó que esa sociedad extranjera sí desarrolló funciones inherentes al servicio prestado, que Bavaria sí obtuvo beneficios derivados del servicio prestado por la vinculada del exterior y, por último, que un tercero independiente sí hubiera estado dispuesto a pagar por el servicio prestado.

Llamó la atención respecto a que, según el dictamen pericial, la operación llevada a cabo entre SABMiller Procurement y Bavaria corresponde a la que ejecutarían partes independientes, lo que implica que, para esta última, el gasto era necesario, en tanto de no incurrir en este, Bavaria no habría tenido acceso a proveedores en condiciones económicas favorables que implican una mayor rentabilidad de la compañía.



Para controvertir lo afirmado por la DIAN en cuanto a que no se probaron los beneficios obtenidos en desarrollo del contrato de abastecimiento global y, por lo mismo, que el gasto no cumple con el principio de plena competencia, se apoyó en el concepto interno del jefe de compras que da cuenta de los beneficios e ilustró en una tabla las ventajas obtenidas a partir de cada una de las negociaciones adelantadas, que soportó con pruebas anexadas a la demanda. Así, en dicha tabla, incluyó beneficios derivados de acuerdos, en las categorías de arroz, botellas PET, botellas de vidrio, vasos plásticos, neveras e inversiones de capital (CAPEX).

Así las cosas, afirmó que es evidente el desconocimiento por parte de la DIAN del artículo 260-2 del Estatuto Tributario, en tanto existe una actividad desarrollada por la vinculada del exterior que redundaba en beneficios para Bavaria, lo cual no fue desvirtuado por la demandada en sede administrativa.

2. Rechazo de gastos operacionales de administración \$63.527.792.000

Precisó que la cifra rechazada por la DIAN está conformada por el pago de: (i) servicios administrativos por la suma de \$47.834.099.000, (ii) asistencia técnica por \$13.708.819.000 y (iii) otros egresos por \$1.984.874.000.

En relación con los **gastos por servicios administrativos por valor de \$47.834.099.000**, indicó que fueron efectuados a favor de SABMiller Latin América Inc., por concepto de servicios relacionados con la gestión y administración en las áreas administrativa y de dirección, recursos humanos, soporte de negocios, gestión financiera, apoyo y soporte de impuestos, aspectos legales, tesorería, mercadeo, tecnología de la información, contabilidad financiera, manufactura y producción.

Afirmó que la DIAN vulneró el régimen de precios de transferencia y los artículos 124 y 260-8 (inciso segundo) del Estatuto Tributario, al condicionar la deducibilidad de los pagos bajo análisis a que estuvieran sujetos a retención en la fuente.

Consideró que las modificaciones introducidas por la Ley 1819 de 2016 a las normas mencionadas, evidencian que estas no exigían la retención en la fuente para la deducción del pago analizado, pues sólo con la vigencia de esta ley fue que esta clase de pagos quedó sujeto a retención en la fuente.

Planteó que el acto administrativo demandado está viciado de nulidad por falsa motivación y por errada interpretación de la ley, dado que el artículo 260-8 del Estatuto Tributario establece la improcedencia de las limitaciones a costos y gastos con vinculados cuando se cumple con el régimen de precios de transferencia, tal y como ocurre en este asunto. Consideró que, aunque este gasto no está sometido a retención, de imponerse esa carga, tal erogación sería deducible en su totalidad, ya que equivale al 6% de la renta líquida antes de computar costos y gastos, por lo que no supera el límite del 15% establecido en el artículo 122 del Estatuto Tributario, todo lo cual se acredita en el certificado de revisor fiscal allegado con la demanda.

Frente al desconocimiento de los **egresos por asistencia técnica por \$13.708.819.000**, explicó que es incorrecta la afirmación de la DIAN, según la cual a Bavaria se le adjudicó un mayor valor de gastos del que realmente le corresponde bajo el acuerdo de costos compartidos relacionado con los Cargos por Servicios de Grupo (*Group Services Charges – CSG*). Lo anterior, porque al revisar los elementos necesarios para la determinación de la porción del gasto que le correspondía asumir a Bavaria (de acuerdo con los servicios efectivamente



prestados, llave o criterio de distribución y el monto sujeto a distribución), se observa que éstos cumplen con el principio de plena competencia y, a su vez, permiten determinar adecuadamente el monto que le correspondía a Bavaria.

En cuanto a los servicios prestados dijo que este aspecto lo contempla el párrafo 7.6. de las directrices de precios de transferencia de la OCDE del año 2010 y que fue suficientemente explicado en el Apéndice N de la documentación comprobatoria, en especial, en lo que tiene que ver con la necesidad de los servicios. No obstante, la DIAN no lo tuvo en cuenta. Además, aseveró que el dictamen pericial allegado con la demanda corrobora la descripción de los servicios recibidos.

En lo que respecta a la llave o criterio de distribución, expuso que se llevó a cabo la distribución de los costos «IT», tomando como referencia los usuarios, siendo esta una recomendación de la OCDE, a partir de lo cual se determinó que según los usuarios de Colombia el porcentaje de asignación era del 39.3%, valor que es distribuido entre los tres beneficiarios de los servicios (Bavaria, Cervecería Unión y Cervecería del Valle) y en función de las ventas netas (*NPR Net Producer's Revenue*), generándose un porcentaje final de 87.5% para Bavaria, 6.3% para Cervecería Unión y 6.2% para Cervecería del Valle.

En lo referente al monto de los cargos sujetos a distribución relató que se originaron en 3 fuentes: SABMiller PLC (Londres, Reino Unido) USD24.804.000, SABMiller Latin America Inc. (Miami, Estados Unidos) USD34.702.400 y Bavaria (Colombia, Bogotá) USD11.913.309, para un total de USD71.419.709, de lo cual le correspondía a Colombia, según la llave de asignación del 39.3%, USD28.084.384.

Al respecto, precisó que los costos de SABMiller PLC (Londres) están incrementados en un 3% de *mark up* establecido y probado en el estudio de precios de transferencia. De otra parte, manifestó que el costo incurrido por SABMiller Latin América Inc. (Miami) fue de USD34.702.400, no de USD21.777.000 como lo señala la DIAN, quien descontó del valor bruto de los costos incurridos por ésta vinculada el valor asignado a Colombia (USD13.625.400), lo cual afectó la sumatoria del 100% de los costos sometidos a distribución e impidió verificar si el porcentaje asumido por Colombia efectivamente fue del 39.3%.

Finalmente, acotó que Bavaria incurrió en costos, para efectos del ACC, de USD11.913.309, de los cuales asumió la parte que le correspondía (USD4.720.084) de acuerdo con las llaves de asignación y que hace parte de los costos y gastos de la compañía, mientras que la diferencia (USD7.193.225) fue facturada a SABMiller Latin America Inc., como fue certificado por su revisor fiscal, en pesos colombianos, correspondientes a \$22.264.783.484, \$8.821.363.521 y \$13.443.419.963 respectivamente, cifras que resulta de la sumatoria de las operaciones hechas en el 2013 a una TRM promedio de \$1.869, y no a la suma de USD20.818.625, según lo aduce la Administración.

Advirtió que existen diferencias en las cifras derivada del uso diferentes tasas representativas del mercado.

En conclusión, afirmó que Bavaria no incurrió en sobrecostos, pues asumió el porcentaje que le correspondía de acuerdo con la política de distribución del acuerdo, de suerte que aplicó correctamente el principio de plena competencia y los elementos propios del régimen de precios de transferencia necesarios para justificar la procedencia de los egresos. Todo lo cual es confirmado por el dictamen pericial



aportado con la demanda.

Finalmente, respecto a los **otros egresos por la suma de \$1.984.874.000**, alegó la violación de los artículos 107 y 260-3 del Estatuto Tributario, pues corresponden a gastos por reembolsos efectuados por Bavaria a SABMiller Latin America Inc. que, en tal condición, no están sujetos a retención en la fuente dado que no constituyen ingreso para su receptor.

Señaló que la DIAN no acierta al argumentar que no se dio correcta aplicación al método PC porque Bavaria no contaba con las facturas de los proveedores que había asumido su vinculada, pues lo reembolsado es exactamente el mismo valor que el vinculado pagó al tercero en el exterior, tal como se soportó en el estudio de precios de transferencia. En esa medida, adujo que estos reembolsos cumplen los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, lo cual hace procedente la deducibilidad de este gasto.

3. Rechazo de la deducción de egresos por regalías en la suma de \$2.401.792.000

Explicó que esta glosa tiene origen en el pago que Bavaria realizó a sus vinculadas (i) SABMiller Internacional Brands Ltd. por la suma de \$166.924.312 y (ii) SABMiller Internacional B.V. en cuantía de \$3.162.955.665, a título de regalías por los derechos de manufactura y uso de marcas. De estos pagos, sostuvo que la autoridad tributaria desconoció la deducibilidad de \$114.482.529 y \$2.287.309.666, respectivamente, bajo el argumento de que los registros de los contratos no cubren la totalidad de las operaciones realizadas durante el año 2013.

En esas condiciones, endilgó a la DIAN la violación de los principios de legalidad y predeterminación de los tributos y de la primacía de lo sustancial sobre lo formal, así como de los artículos 67 del Decreto 187 de 1975 y 1 del Decreto 259 de 1992, pues estableció un requisito formal no contemplado en las normas mencionadas para la deducibilidad de los egresos por regalías. En ese sentido, dijo que ninguna de las disposiciones mencionadas establece un término o plazo para la renovación del registro.

Resaltó que la DIAN aceptó que Bavaria sí registró los contratos con SABMiller International Brands Ltd. y SABMiller International B.V., ante la autoridad competente, mediante solicitudes aceptadas del 22 de diciembre de 2011. A su vez, manifestó que la demandada aceptó que existe un registro del contrato con SABMiller International B.V. solicitado el 20 de diciembre de 2013.

Así la cosas, con fundamento en la jurisprudencia del Consejo de Estado, afirmó que, al existir registros de dichos acuerdos, los cuales tienen una prórroga debidamente registrada, no hay lugar a que la DIAN desconozca la deducción. Lo anterior, sin importar que el registro de la prórroga no se haya realizado después de la terminación de la vigencia del anterior registro, ya que no existe término legal para registrar la prórroga del contrato.

En todo caso, de no ser suficiente lo que hasta aquí se ha dicho, enfatizó que existe una solicitud de registro del contrato con SABMiller International B.V. efectuada en el sistema MUISCA del 12 de abril de 2015, que fue debidamente aceptada. Dijo que la misma situación ocurre con el contrato celebrado con SABMiller Internacional Brands Ltd. Añadió que la Administración estaba obligada a acatar los precedentes



del Consejo de Estado y aceptar la deducción de los pagos realizados por Bavaria a título de regalías, más aún cuando conocía que los contratos estaban registrados en el VUCE y que tenían un registro posterior en el sistema MUISCA.

Señaló que la inexistencia de un término de registro o de la prórroga de los contratos de importación de tecnología se hace evidente si se tiene en cuenta que, sólo hasta la expedición del artículo 72 de la Ley 1819 de 2016, que adicionó un inciso al artículo 123 del Estatuto Tributario, fue que se estableció un plazo para el registro.

4. Rechazo de la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos en cuantía de \$61.138.600.000

Consideró improcedente el rechazo de esta deducción comoquiera que la aplicación del artículo 158-3 del Estatuto Tributario fue estabilizado, conforme con la Ley 963 de 2005, el Decreto 2950 de 2005 y los documentos CONPES 3366 y 3406 de 2005, según Contrato EJ-02 suscrito el 8 de febrero de 2008 entre Bavaria y el Estado Colombiano, cuya vigencia es de 20 años. Aseveró que, en virtud de este contrato, la demandante proyectó la ejecución de una inversión de gran magnitud (\$960.351.000.000), por la que pagó una prima del 1% (\$9.603.510.000) y realizó inversiones adicionales durante el año 2013 hasta el año 2015 (por \$152.038.048.990) con una prima adicional (por \$1.520.380.489) a favor del Tesoro Nacional. Además, que a nivel empresarial estructuró sus obligaciones fiscales y contingencias bajo la legislación estabilizada.

Planteó que la garantía de estabilización no tiene ningún condicionamiento (*i. e.* el monto de las inversiones anuales según el cronograma), sino que, por el contrario, siempre que el inversionista cumpla con las condiciones propias de la estabilidad, la Nación está obligada a garantizar la aplicación de la normativa estabilizada, so pena de incumplir el contrato y de tener que resarcir los perjuicios. Destacó que, según el numeral 2 de la cláusula séptima del contrato, la garantía de estabilidad es extensiva a la totalidad de la actividad económica de Bavaria. Así las cosas, consideró que la posición de la DIAN es contraria a la Ley 963 de 2005, toda vez que no es posible negar la deducción del artículo 158-3 bajo el argumento de que en el año 2013 no había inversión pactada pues, de ser así, la garantía de estabilidad sólo sería hasta el 2012 y no por 20 años.

Con fundamento en el artículo 4 de la Ley 963 de 2005, expuso que una cosa es el cronograma de la inversión y, otro asunto, es el término de duración del contrato en concordancia con el beneficio de estabilidad, por lo que bastaba que la DIAN diera aplicación a las reglas de hermenéutica jurídica de los artículos 27 y 28 del Código Civil. Así las cosas, indicó que la garantía de estabilidad jurídica no está limitada al año en que se efectúa la inversión o el cronograma de esta.

Sin embargo, argumentó que, si en gracia de discusión no se aceptará la violación de la Ley 963 de 2005 y se considerara que el cronograma de la inversión sí tiene relevancia respecto de la duración de la estabilidad, debe tenerse en cuenta que, aunque el cronograma inicial contemplaba como último año de inversión el 2012, durante el año 2013 y hasta el año 2015, Bavaria efectuó inversiones adicionales en desarrollo del plan objeto de estabilidad, las cuales aparecen acreditadas en el informe de auditoría de PwC y la comunicación de 2015 de la Dirección de Productividad y Competitividad del Comité de Estabilidad Jurídica (anexas a la respuesta al requerimiento especial).



Esgrimió que no fue considerado por la DIAN el punto referente a las inversiones adicionales ni las pruebas en las que se sustenta este argumento, razón por la cual se configuró la transgresión del debido proceso. Adicionalmente, la limitación pretendida al artículo 158-3 del Estatuto Tributario por parte de la Administración, usurpa la facultad de legislar del Congreso y, por consiguiente, transgrede el principio de legalidad de los tributos.

Agregó que, en la medida en que la estabilización jurídica que le es aplicable a Bavaria constituye una situación jurídica consolidada, le está permitido beneficiarse de la deducción por inversión en activos fijos reales productivos durante todo el término del contrato suscrito a efectos de esa estabilidad, tal como fue expuesto por la Corte Constitucional en la sentencia C-785 de 2012.

Reprochó que la DIAN haya fundamentado el desconocimiento de la deducción en el Concepto Nro. 56 de 29 de enero de 2016 a sabiendas que esta doctrina fue corregida por el Concepto Nro. 100202208-811 de agosto de 2016, que aclaró que de la ley ni del reglamento se puede inferir que el valor de la inversión constituye un límite a los beneficios que pudieran derivarse de las normas estabilizadas, en específico, respecto del artículo 158-3 del Estatuto Tributario. Planteó que esto denota la violación de los artículos 264 de la Ley 223 de 1995 y 20 del Decreto 4048 de 2008 (modificado por el artículo 10 del Decreto 1321 de 2011).

5. Sanción por inexactitud. Violación de los artículos 647 y 260-11 del Estatuto Tributario.

Argumentó que no hay lugar a sancionar por inexactitud en los términos definidos en los artículos 260-11 y 647 del Estatuto Tributario, comoquiera que cumplió a cabalidad el régimen de precios de transferencia y no ha incurrido en conducta sancionable alguna. Resaltó que tampoco tenía cabida dicha sanción en virtud del principio de lesividad previsto en el artículo 640 *ibidem* (modificado por el art. 282, Ley 1819 de 2016), que la Administración debió aplicar. Que la demandada la sancionó sin percatarse de la ausencia de una conducta antijurídica.

Adicionalmente, dijo que se presenta una diferencia de criterios en cuanto a la aplicación de los artículos 158-3 y 260-8 del Estatuto Tributario y de la Ley 963 de 2005, entre otros, que impide que se imponga la sanción por inexactitud.

Oposición de la demanda

La DIAN contravirtió las pretensiones de la demanda⁷, con fundamento en los siguientes planteamientos:

Respecto al **rechazo de costos de ventas por pagos hechos a SABMiller por \$5.450.381.000**, dijo que esta decisión se basó en las pruebas recopiladas a lo largo de la investigación, relacionadas en el requerimiento especial, de manera que no es de recibo el argumento de la actora sobre la vulneración del artículo 29 de la Constitución. Indicó que esas compras se identifican con los modelos MC1 y MC2 del Acuerdo Global de Abastecimiento, que no da lugar al reconocimiento de comisiones, pues ésta solamente estaba prevista para los modelos MC3, MC4 y MC5, en tanto sí requerían de la intervención directa de SABMiller Procurement. Por lo tanto, indicó que se trata de un gasto que un tercero independiente no asumiría,

⁷ SAMAI, índice 2 expediente digital, pdf. 43, págs. 1 a 80.



por lo que incumple el principio de plena competencia y, adicionalmente, no tienen relación de causalidad, proporcionalidad ni de necesidad con la actividad productora de renta en los términos del artículo 107 del Estatuto Tributario.

Después de narrar las actuaciones realizadas en sede administrativa, transcribió apartes de la liquidación oficial demandada, en los que se hace referencia a la falta de demostración de los beneficios obtenidos por la actora a partir de la suscripción del contrato denominado «*Trinity Procurement GMBH – Global Procurement Framework Agreement*», en especial, en materia de mayor visibilidad en aspectos del costo, identificación de desarrollo y optimización del portafolio, así como del incremento del término de pago y la racionalización del número de proveedores, entre otros. Asimismo, añadió que allí se establece que las erogaciones objeto de rechazo no se originaron de empresas vinculadas del exterior, por lo que un tercero independiente no estaría dispuesto a pagarlas, máxime cuando se advierte que la actora tiene una base local de más de 7.000 proveedores activos y 22.000 documentados, lo cual «*induce a pensar en la posibilidad de adquirir en mercados locales los bienes objeto de dichas comisiones, lo que no permite que se cumpla con el principio de plena competencia*».

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

Sobre el rechazo de gastos administrativos operacionales por \$63.527.792.000, se pronunció sobre cada uno de los conceptos, así:

En cuanto a los **gastos por servicios administrativos (\$47.834.099.000)** enfatizó que su improcedencia se fundamentó en el artículo 124 del Estatuto Tributario y en el precedente de la Corte Constitucional, según los cuales, tratándose de pagos que constituyen renta de fuente extranjera para el beneficiario y que, por lo tanto, no están sujetos a retención en la fuente, no pueden ser deducibles para la filial, sucursal, subsidiaria o agencia en Colombia. Además, precisó que lo dispuesto en el artículo 260-8 del Estatuto Tributario no es aplicable para la deducción por gastos de administración o dirección pagados a casas matrices.

En lo referente a los **gastos por servicios de asistencia técnica (\$13.708.819.000)**, señaló que, de acuerdo con la respuesta dada por el apoderado de la actora el 23 de febrero de 2016, Bavaria y SABMiller Latin America concertaron tres tipos de contratos por concepto de servicios: (i) Asistencia Técnica, (ii) Management & Administración ON-Shore y (iii) Management & Administración Off-Shore. En ese sentido, explicó que los cargos de las áreas de tecnología y técnica se reconocen como asistencia técnica en la medida que se da una transmisión de conocimientos directos a Bavaria, no obstante, existen otros cargos asociados a los servicios de tecnología.

Manifestó que, en la liquidación oficial de revisión, se explicó que entre los costos objeto de distribución respecto de asistencia técnica informados por Bavaria y los verificados por la DIAN en la información suministrada en la investigación por la actora, se presenta una diferencia neta de USD4.842.884. Expuso que esta diferencia surge de tomar la información dada por la actora respecto a que los costos por distribuir eran para SABMiller PLC (Londres) USD24.804.000, para SABMiller Latin América Inc. (Miami) USD34.702.400 y para Bavaria (Bogotá) USD11.913.309, y contrastarla con la información, en la que a esos mismos



conceptos se atribuyeron costos por distribuir de: USD24.082.000, USD21.676.200 y USD20.818.625, respectivamente.

Así las cosas, sostuvo que el valor final de costos por distribuir entre todas las vinculadas es de USD66.576.825 y esto incide en el porcentaje a aplicar de acuerdo con la llave de asignación, que para Colombia es del 34.19%, tomando en consideración que los cargos asumidos por Colombia se reparten entre Bavaria S.A., Cervecería Unión y Cervecería del Valle. Dijo que esas diferencias de valores demuestran que, de todos los costos intragrupo, Bavaria asumió el 45,21%, porque indica que el total asumido por la actora fue de USD30.097.851 (asignación directa US\$13.625.400 y por facturación recibida por USD16.472.451) cuando debió ser de 34,19%, por lo que incurrió en un mayor valor de costos por USD7.335.234,21, que equivalen a \$13.708.819.215 que es lo rechazado.

Enfatizó en que la demandante no explicó la suma de \$13.443.420.000 llevada a la declaración de precios de transferencia como ingresos por servicios administrativos, y tampoco aportó prueba del supuesto doble cargo de gastos imputado a Bavaria por la DIAN, o de la inclusión en el cálculo de distribución de cargos intragrupo de los costos asumidos por la actora por US\$4.720.084. En conclusión, que la demandante no demuestra los errores de cálculo que le endilga a la autoridad tributaria.

Resaltó que, aunque la actora aportó dos certificados de revisor fiscal y el detalle de egresos por precios de transferencia del año 2013 con la descripción de las cuentas PUC 511095 y 513520, en las cuales fueron registrados los valores en cuantía total \$17.338.791.225 (USD9.618.038) con el concepto honorarios de asistencia técnica, lo cierto es que ninguno de estos documentos, valorados bajo la sana crítica y lo establecido en el artículo 777 del Estatuto Tributario, son prueba suficiente que sustente la pretensión de la contribuyente de que sea aceptada la suma de \$13.708.819.000, pues no contiene las menciones necesarias para que tengan valor probatorio, según el artículo 53 del Código de Comercio y la jurisprudencia del Consejo de Estado, puesto que no hay trazabilidad contable de las operaciones certificadas que lleven al pleno convencimiento sobre la realidad fiscal bajo análisis.

Relató que a la actora se le indicó en la liquidación oficial de revisión que la factura Nro. 1800003116 por USD6.655.059 no podía valorarse por hallarse en inglés y, a su vez, que no rindió todas las explicaciones a los cuestionamientos hechos en el requerimiento especial (i. e. el incumplimiento del criterio de proporcionalidad de la expensa y la forma de remuneración de los servicios de asistencia técnica observando el principio de plena competencia). En esa media, concluyó que el mayor valor de costos asumidos por la actora no satisface los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario e incumple el principio de plena competencia.

En lo que tiene que ver con la **expensa por reembolso de gastos (\$1.984.874.000)** expuso que los pagos que integran este rubro corresponden a gastos por importación, servicios de procesamiento de datos y el reembolso de gastos. Al respecto, aclaró que, aunque la actora pretende hacer ver que este rechazo se dio porque no se practicó retención en la fuente, lo cierto es que, para la DIAN, tratándose de reembolsos no procede retención, por eso exigió tal acreditación sólo para los servicios de procesamiento de datos.



Así, precisó que el desconocimiento de gastos por reembolsos obedece a que las operaciones económicas que los originaron no se soportaron, esto es, no se demostró que sobre estas se efectuó la respectiva retención y no se acreditó adecuadamente el método PC en el estudio de precios de transferencia. Todo lo anterior porque la demandante no cuenta con las facturas de los pagos que la vinculada efectuó al tercero, de manera que se desconocen las circunstancias que rodearon dichas erogaciones y si sobre estas se hicieron las retenciones debidas, a pesar de que esta información fue requerida por la DIAN por auto de verificación o cruce del 23 de diciembre de 2015.

Agregó que la tarifa legal para la aceptación de deducciones es la factura de conformidad con el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, no obstante, la actora, pese a asistirle la carga de la prueba como lo prescribe el artículo 165 del Código General del Proceso, se limitó a discutir que la Administración no valoró su contabilidad, la que en todo caso, sí ocurrió. Así las cosas, dijo que no se transgredió ninguna norma superior, por lo que debe declararse la legalidad del acto acusado.

En cuanto al **rechazo de gastos operacionales de ventas en la suma de \$2.401.792.000** a título de pagos por regalías, resaltó que es el resultado de establecer que los contratos de importación de tecnología que motivaron tales egresos fueron registrados el 22 de diciembre de 2011 con una cobertura hasta el 30 de abril de 2013. De manera que, los pagos posteriores a esa fecha incumplieron los requisitos para su deducibilidad, según lo previsto en el artículo 67 del Decreto 187 de 1975. Esgrimió que si bien las disposiciones legales (artículo 67 del Decreto 187 de 1975, Decreto 259 de 1992, decisiones de la CAN, la jurisprudencia y conceptos de la DIAN) sólo exigen la existencia del respectivo contrato y su adecuado registro ante el organismo competente, no por ello se puede entender que no se debe cumplir con el registro de la prórroga de este, pues aunque no se dispuso un término perentorio, debe considerarse que la deducción tiene que corresponder al periodo fiscal que cumple con el debido registro, como fue expuesto en el Oficio Nro. 064466 del 27 de noviembre de 2014 de la DIAN.

En lo que tiene que ver con el **rechazo de la deducción por inversión en activos fijos reales productivos por \$61.138.600.000**, adujo que esta decisión se basa en que la deducción fue solicitada bajo el amparo del contrato de estabilidad jurídica suscrito entre la actora y la Nación, el cual debe limitarse al valor de la inversión objeto del contrato y para el año en que se efectuara la inversión. De manera que la garantía de estabilidad no puede abarcar inversiones adicionales que se realicen durante el término del contrato, en la medida en que eso haría extensivo el compromiso de la Nación de garantizar al inversionista la estabilidad de las normas a inversiones cuyos montos no se encuentran establecidos en el contrato.

Agregó que, a la luz del artículo 158-3 del Estatuto Tributario y del Decreto 1766 de 2004, la deducción bajo análisis sólo procede por una sola vez y se debe realizar en el periodo en el que se realiza la inversión, razón por la que su solicitud se limita a los periodos en los que se acordó la realización de la inversión. Precisó que el valor de la prima de estabilidad jurídica pagada en el 2015 no justifica la aplicación de beneficios tributarios sobre inversiones por cuantías indeterminadas en el contrato.

En relación con **la sanción por inexactitud** sostuvo que esta debe mantenerse porque la actora realizó operaciones de egreso con sus vinculadas en condiciones diferentes a las que hubieran pactado partes independientes en operaciones



comparables, lo que corresponde a una conducta inexacta. Además, porque registró deducciones que incumplían los requisitos de deducibilidad. Todo lo cual le permitió a la actora obtener un menor impuesto a pagar. Se opuso a la existencia de una diferencia de criterio en cuanto al derecho aplicable, puesto que lo ocurrido en este asunto es el desconocimiento del derecho aplicable, sumado a que no se cumplió la condición de que a la declaración se hayan llevado datos completos y verdaderos.

Sentencia apelada

El Tribunal accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda⁸, con fundamento en las siguientes consideraciones:

En lo referente a los **costos de venta por \$5.450.381.000**, accedió a lo solicitado en la demanda porque se demostró que SABMiller Procurement es un estrategia comercial de Bavaria para la adquisición de bienes y servicios y que el hecho de negociar con proveedores locales no significa que no ejerza su rol y funciones.

Igualmente, aseveró que el Acuerdo Global de Abastecimiento deja claro que, en el marco de la negociación regional, SABMiller puede negociar con proveedores locales, y tal actividad se encuentra dentro del modelo de colaboración MC3, pues se evidencia la gestión regional de la sociedad. Afirmó que en la documentación comprobatoria está demostrado, y así lo corroboró el dictamen pericial, que Bavaria sí cumplió con el régimen de precios de transferencia, pues dadas las funciones que ejerció SABMiller, independientemente de la existencia de proveedores nacionales, la actora debe retribuir a su vinculada el ejercicio de su rol y por materializar su responsabilidad global y regional en la negociación. Adicionalmente, sostuvo que los pagos de comisiones satisfacían los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, toda vez que constituyen un gasto necesario y útil para obtener las materias primas que se requieren (arroz, tapas, vidrios, marketing, vasos, etc.) para la actividad productora de renta de la demandante.

En lo que tiene que ver con los **gastos operacionales de administración por \$63.527.792.000**, aseveró, en lo referente a los servicios administrativos por \$47.834.099.000, que independientemente de que la operación esté sujeta al régimen de precios de transferencia, no procede esta deducción porque los pagos no estuvieron sometidos a retención en la fuente. Frente a los gastos por asistencia técnica por \$13.708.819.000, adujo que no es procedente su deducibilidad porque aunque se allegó dictamen pericial con el que se pretendió demostrar el costo asumido en los cargos intragrupo con las vinculadas SABMiller PLC (Londres) y SABMiller Latin América Inc. (Miami), este documento no contiene los argumentos y pruebas que llevaron al perito a señalar que los valores de la liquidación oficial no corresponden a la realidad.

En adición, consideró inaceptable lo expuesto en dicha experticia, respecto a que los costos a distribuir de SABMiller Latin América Inc. corresponden a USD34.702.400, por cuanto ese valor incluye los USD13.625.400 que le fue asignado a Bavaria de los costos incurridos por la vinculada, de manera que no se le podían cargar directamente a la actora. Lo anterior, porque es un costo directo de la demandante, por lo que le correspondía asumirlo como integrante del grupo y no podía hacer parte del valor de costos asumidos por SABMiller Latin América. También mencionó que el perito había dicho que los USD7.193.225 no se podía

⁸ SAMAI, índice 2 expediente digital, pdf. 10, págs. 1 a 124.



incluir como costos de Bavaria, por cuanto ese valor debía ser asumido por todos los integrantes del grupo y que eso fue lo que determinó la DIAN en la liquidación oficial, pues tomó la referida suma como costo compartido. Finalmente, en cuanto a que el monto de USD4.720.084 es el costo directo que asume la sociedad, aseveró que en el dictamen no se explicó su procedencia.

Sumado a lo anterior, dijo que las facturas que aportó la actora a la actuación administrativa están en inglés y no tienen traducción oficial, y que el certificado del revisor fiscal de Bavaria alude al registro contable de los costos en comento, pero no acredita el cumplimiento del principio de plena competencia. Que, contrario a lo indicado por la actora, lo anterior acredita que no hay claridad sobre la metodología implementada por Bavaria para dar cumplimiento a lo pactado en el acuerdo de costos compartidos.

Frente a los otros egresos (rebolsos a vinculadas) por \$1.984.874.000, mantuvo el rechazo, porque las facturas con los terceros independientes y el gasto contabilizado por las compañías vinculadas que los asumieron inicialmente son la base del análisis de los rebolsos pagados por Bavaria a sus compañías vinculadas, y ante la ausencia de esos soportes, no es posible corroborar la comparabilidad de las transacciones mediante el método de precio comparable no controlado.

En lo referente a los **gastos operacionales de ventas por \$2.401.792.000** dijo que era procedente su deducibilidad debido a que las normas que regulaban el registro de los contratos de importación de tecnología en el año 2013, no establecían un plazo perentorio para ello. Y que, en este caso, el registro inicialmente se cumplió para el contrato suscrito con SABMiller International Brands Limited en el año 2011 hasta el 30 de abril de 2013 y para el contrato celebrado con SABMiller International BV desde el 20 de diciembre de 2013 hasta la misma fecha del año siguiente, y finalmente en el año 2015, cuando se aprobó una nueva solicitud de registro de cada contrato.

En lo que respecta a la **deducción por inversión en activos fijos reales productivos la suma de \$61.138.600.000**, aseveró que sí era procedente debido a que el beneficio de estabilidad jurídica no estaba limitado al monto de la inversión inicialmente pactada en el contrato, de ahí, que al haberse estabilizado el artículo 158-3 del Estatuto Tributario y dado que no estaba en discusión el cumplimiento de los supuestos allí previstos, la deducción especial no podía ser desconocida por la Administración.

Finalmente, el Tribunal consideró procedente la **sanción por inexactitud por \$53.007.427.000**, por encontrarse configurado el supuesto sancionable consistente en la inclusión en la liquidación privada de deducciones improcedentes, en tanto los gastos operacionales de administración en la suma de \$63.527.792.000 no cumplían los requisitos para su deducibilidad del impuesto sobre la renta, situación que es ajena a la existencia de una diferencia de criterios en cuanto al derecho aplicable. Sin embargo, disminuyó la tarifa de esta penalidad, en virtud del principio de favorabilidad al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar declarado y el determinado oficialmente.



Recursos de apelación

La **demandante**⁹ apeló el fallo de primera instancia para que se acepte la deducibilidad de (i) los gastos operacionales de administración por \$63.527.792.000, integrado por servicios administrativos \$47.834.099.000, asistencia técnica \$13.708.819.000 y otros egresos por \$1.984.874.000, y consecuentemente, (ii) para que se levante la sanción por inexactitud. A estos efectos, en esencia, reiteró los argumentos expuestos en la demanda y agregó los siguientes aspectos:

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

En cuanto a los **egresos por asistencia técnica**, que el *a quo* se limitó a sostener que las cifras consignadas en el dictamen pericial carecían de sustento y que no había claridad en la metodología planteada por la actora para la distribución de tales costos. A ese respecto, adujo que debe considerarse que el citado dictamen tuvo como fundamento la contabilidad, los cálculos y el estudio de precios de transferencia suministrados por Bavaria, mientras que la DIAN no hizo ninguna gestión tendiente a desvirtuar esta experticia.

Finalmente, que no se le debe imponer la **sanción por inexactitud** en razón a que son procedentes los gastos operacionales de administración glosados, y que se configuró el eximente de esta sanción relativo a la apreciación e interpretación razonable del derecho aplicable. Dijo que esto era así, especialmente, en el caso de los pagos por servicios administrativos a favor de la casa matriz cuya interpretación certera se dio a partir del año gravable 2017, antes de lo cual la interpretación de la demandante era perfectamente válida e incluso estaba amparada por la jurisprudencia del Consejo de Estado. Agregó que lo mismo se dio respecto a los servicios de asistencia técnica, comoquiera que esa diferencia de interpretación recayó en la aplicación de las directrices de la OCDE y del régimen de precios de transferencia.

La **demandada**¹⁰ también apeló la sentencia del Tribunal para que se revoque la decisión de nulidad parcial frente a las glosas referentes a (i) costos de venta por \$5.450.381.000, (ii) gastos operacionales de ventas por \$2.401.792.000, (iii) deducción por inversión en activos fijos reales productivos en cuantía de \$61.138.600.000; y, (iv) la liquidación de la sanción por inexactitud. Así las cosas, reiteró lo expuesto en la oposición de la demanda y agregó que:

No entiende cómo el Tribunal ata la procedencia **de los costos de ventas por comisiones desconocido en la suma de \$5.450.381.000**, a la estrategia global de abastecimiento, cuando lo glosado no fue la totalidad del gasto, sino el valor que se relaciona con las compras locales. Considera que si bien el pago de comisiones a la vinculada para la gestión de compra de insumos puede ser útil, no es necesaria en los términos del artículo 107 del Estatuto Tributario, dado que Bavaria cuenta

⁹ SAMAI, índice 2 expediente digital, pdf. 57, págs. 1 a 15.

¹⁰ SAMAI, índice 2 expediente digital, pdf. 58, págs. 1 a 46.



con dependencias internas que cumple esta función con los proveedores locales, de los que tiene un base de datos con 7.000 proveedores activos y 22.000 que pueden ser convocados, de manera que, esas dos circunstancias evidencian que un tercero independiente no pagaría comisiones para la gestión de abastecimiento local y por ello, la erogación glosada no cumple con el principio de plena competencia.

Agregó que en el expediente no están demostrados los beneficios que obtuvo la demandante por la injerencia de su vinculada. Que, analizado el dictamen aportado con la demanda, se advierte que en este no se demuestra los presuntos beneficios y que, por el contrario, en la audiencia de pruebas el perito manifestó que el agenciamiento de compra no reporta necesariamente beneficios económicos cuantificables para el contratante. Añadió que, al totalizarse el monto de los supuestos beneficios por \$22.701.707.574, se observa que el valor de las comisiones rechazadas por \$5.450.381.368, estas representan el 24%, proporción que un tercero independiente no estaría dispuesto a asumir, en especial, cuando lo que se persigue es ahorrar costos.

Es procedente el desconocimiento de **los gastos operacionales de ventas en cuantía de \$2.401.792.000**, comoquiera que en cumplimiento de las previsiones señaladas en la Decisión 291 de 1991 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena, la actora debía demostrar el registro de los contratos que amparaban el pago de regalías, lo que esta no cumplió para la totalidad del año gravable 2013.

Asegura que es improcedente **la deducción por inversión en activos fijos reales productivos en cuantía de \$61.138.600.000**, dado que el Tribunal no acierta en su tesis, acerca de que el beneficio de estabilidad jurídica no fue limitada al valor de la inversión acordada.

Se encuentran configurados los **hechos sancionables por inexactitud** relativos realización de operaciones de egreso con vinculadas del exterior que incumplen el principio de plena competencia y la inclusión deducciones improcedentes que generaron a la actora obtuvo un menor impuesto a pagar.

Alegatos de conclusión

La **demandante** reiteró lo expuesto en el recurso de apelación respecto de los gastos operacionales de administración, referidos a servicios administrativos y asistencia técnica, e insistió en la improcedencia de la sanción por inexactitud¹¹.

La **demandada**¹² reiteró lo expuesto en el recurso de apelación y, en adición, manifestó que el *a quo* desconoció el precedente jurisprudencial horizontal, proferido el 24 de junio de 2021 (exp. 25000233700020180024800). Afirmó que la conclusión del Tribunal, de aceptar la deducibilidad de la comisión pagada, se basó exclusivamente en la entrevista realizada al director de compras de Bavaria, restándole mérito probatorio a las demás pruebas obrantes en el proceso y, además, que no era cierto que el factor determinante para la intervención de la vinculada sea el tipo de producto adquirido.

¹¹ SAMAI, índice 20.

¹² SAMAI, índice 21.



Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala resolver los recursos de apelación formulados por las partes demandante y demandada en contra de la sentencia de primera instancia, que declaró la nulidad parcial de la liquidación oficial de revisión acusada, mediante la cual la DIAN modificó la declaración de renta de Bavaria S.A. del año gravable 2013.

Conforme con el artículo 328 del Código General del Proceso, cuando ambas partes hayan apelado toda la sentencia el superior resolverá sin limitaciones. En esas condiciones, la Sala tiene competencia plena para definir este debate consistente en establecer si procede el desconocimiento de: (i) costos de venta por \$5.450.381.000; (ii) gastos operacionales de administración por \$63.527.792.000; (iii) gastos operacionales de ventas por \$2.401.792.000; (iv) la deducción por inversión en activos fijos reales productivos en la suma de \$61.138.600.000; y, (v) si debía sancionarse a la actora por inexactitud.

1. Costos de venta por la suma de \$5.450.381.000

Los \$5.450.381.000 objeto de la discusión, corresponden a las comisiones pagadas por Bavaria a favor de su vinculada en el exterior, SABMiller Procurement GMBH (antes Trinity Procurement GmbH), como retribución por la prestación del servicio de agenciamiento de compras locales de materias primas (azúcar, arroz, jarabe de malta), botellas de vidrio, tapas, entre otros, en el marco del Acuerdo Global de Adquisiciones.

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

El Tribunal aceptó la procedencia de este costo porque la demandante demostró que SABMiller Procurement es un estrategia comercial de Bavaria para la adquisición de bienes y servicios, que ejerció sus funciones para obtener las materias primas necesarias para la actividad productora de renta de la actora. Advirtió que lo que hasta aquí se ha dicho no se desdibuja por el hecho de que las negociaciones se hubieran llevado a cabo en el mercado local, en la medida en que el Acuerdo Global de Abastecimiento se estableció que la vinculada podía negociar con proveedores locales. En esa medida, afirmó que el pago de estas comisiones no vulneró el régimen de precios de transferencia.

La DIAN apeló esta decisión. A estos efectos, reiteró lo expuesto en el acto acusado y, en adición, afirmó que, si bien el gasto bajo análisis fue realizado en aras de que



Bavaria obtuviera presuntos beneficios en costos, «lo cual lo convierte en un gasto útil para la empresa, pero se echa de menos la necesidad del pago». Destacó que no entiende por qué el Tribunal ata la procedencia de los costos de ventas por comisiones desconocidos a la estrategia global de abastecimiento, cuando lo glosado no fue la totalidad del gasto por agenciamiento de compras a la vinculada del exterior, sino únicamente el valor de la comisión relacionado con las compras locales. En adición, dijo que el pago de las comisiones no cumple con el principio de plena competencia, debido a que un tercero independiente no estaría dispuesto a asumirlo, en la medida en que existe una base local de proveedores que cuenta con 7.000 proveedores activos y 22.000 documentados y porque al comparar los valores presentados en el dictamen pericial por concepto de los beneficios obtenidos por Bavaria y la comisión, esta representa el 24%, «porcentaje que consideramos no estaría dispuesto a pagarlo un tercero, máxime cuando Bavaria afirma que la razón de ésta gestión es lograr “ahorro de costos”».

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

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

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

Resulta de suma importancia recordar que, para efectos de cuestionar la remuneración pagada por un contribuyente a favor de un vinculado del exterior por incumplir el principio de plena competencia, la DIAN debe ejercer las amplias facultades de fiscalización que le otorgan los artículos 684 del Estatuto Tributario y, particularmente, el inciso tercero del artículo 260-2 *ibidem*. Nótese que la jurisprudencia de esta Sección¹³ ha advertido que, si en ejercicio de sus funciones, la Administración detecta irregularidades en el estudio de precios de transferencia, está obligada a contradecirlo a través de un informe semejante en el que calcule los márgenes de utilidad comunes en el mercado para operaciones comparables,

¹³ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 10 de octubre de 2018, exp. 20751. C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



convenidas entre partes independientes, mediante el cual acredite que el estudio de precios de transferencia llevado a cabo por el contribuyente se apartó de la realidad económica de la transacciones convenidas, que el método utilizado no fue el indicado, que el margen de rentabilidad fue incorrecto, entre otras cuestiones. Sin embargo, en el expediente no obra ningún documento de este tipo.

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

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

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

En esas condiciones, para determinar si una expensa cumple con el requisito de necesidad es necesario realizar una «comprobación de orden teleológico, que permita identificar si la erogación juzgada está destinada a la obtención de ganancias, al mantenimiento de la fuente de la que ellas emanan, o al mejoramiento o adaptación negocial o empresarial de la fuente generadora de renta»¹⁴.

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

«4. Los contribuyentes tienen la carga de poner en conocimiento de las autoridades administrativas y judiciales las circunstancias fácticas y de mercado, demostraciones y carga argumentativa, conforme a las cuales una determinada expensa guarda relación causal con su actividad productora de renta, es necesaria y proporcional con un criterio comercial y tomando en consideración lo acostumbrado en la concreta actividad productora de renta».

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

- De conformidad con el Acuerdo Global de Abastecimiento¹⁵, celebrado el 9 de junio de 2010, entre Bavaria y SABMiller Procurement, esta última sociedad se

¹⁴ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia de unificación del 26 de noviembre de 2020, exp. 21329. C.P. Julio Roberto Piza.

¹⁵ Fl. 219 a 258 del cuaderno principal.



comprometió a operar un negocio global de adquisiciones cuyo objetivo consistía en mejorar la compra de bienes y servicios y apoyar al logro de los objetivos de los negocios y la rentabilidad de sus clientes. A estos efectos, según la cláusula 3, la vinculada desempeñaría sus funciones, entre otras formas, negociando directamente con proveedores o asesorando a sus clientes. Considerando lo anterior, en la cláusula 4 se pactó que SABMiller Procurement asumiría la responsabilidad de analizar y desarrollar estrategias para suministrar bienes y materias primas con el objetivo de asegurar los mejores resultados posibles en términos de adquisiciones, a partir de negociaciones con proveedores y de los beneficios disponibles, en términos de maximizar los ahorros, para los clientes que adquirieran bienes y servicios a través de SABMiller Procurement, y no de forma independiente.

- En el informe técnico elaborado por el director de compras de Bavaria (Gustavo Arbeláez R.)¹⁶ se detallan y describen los cinco modelos de colaboración (CM1 a CM5) contemplados en el Acuerdo Global de Abastecimiento, en los cuales se clasifican cada bien o servicio objeto del agenciamiento. Al respecto, explicó que estos modelos se definieron con el fin de maximizar el valor entregado por SABMiller Procurement y para segmentar el gasto por categorías. Indicó que, dependiendo de la categoría y del modelo de colaboración, podía determinarse la relevancia y materialidad de las labores de negociación que desarrolla el equipo de compras.
- Después de establecer las diferencias entre cada uno de los modelos de colaboración, el director de compras de Bavaria señaló que estos no se refieren a cada compra individual de materia prima o inventario, sino al material como un todo. Así, dijo que el nivel de colaboración está determinado por la estructura de abastecimiento del mercado de cada material, de ahí que, por ejemplo, los materiales clasificados bajo el modelo de colaboración MC5 se caracterizan *«por grandes proveedores que tienen presencia en múltiples regiones, en los cuales los proveedores negocian y operan a nivel mundo y en mercados abiertos»*. De otro lado, expresó que los materiales clasificados en el modelo de colaboración MC1 *«se caracterizan por una base reducida de proveedores que están cercanos a mercados locales y para los cuales las negociaciones regionales o globales no son aplicables dado el limitado acceso de abastecimiento»*.
- Adicionalmente, el director de compras esgrimió que la responsabilidad de establecer la estrategia de negociación con proveedores depende del modelo de colaboración para cada material y que, a su vez, este se determina con base en la estructura de abastecimiento del mercado, en el cual se consideran proveedores de origen local e internacional. Así las cosas, afirmó que **«A más disponibilidad de abastecimiento de material y especificaciones a nivel global o regional, más alto el modelo de colaboración, indiferente a que el negocio finalmente sea otorgado a un proveedor local al final de la negociación»** (énfasis de la Sala). De ahí que la ubicación física del proveedor es completamente irrelevante y, por lo mismo, que los beneficios con proveedores locales, son medidos de la misma forma para las negociaciones y compras con proveedores ubicados en el exterior.
- Al informe rendido por el director de compras, se adjuntó un documento denominado *«Inventario de iniciativas»*¹⁷ en el cual se expusieron los beneficios obtenidos por Bavaria como resultado de las negociaciones hechas por SABMiller Procurement. Tales beneficios se resumen así:

¹⁶ Fls. 275 a 291 del cuaderno principal.

¹⁷ Fls. 293 a 308 del cuaderno principal.



Producto Materia prima	Beneficios
Arroz	Se generaron ahorros respecto del precio del de referencia del mercado fijado por Fedearroz, lo cual generó un ahorro de USD 575.450. De igual forma, se logró el aumento de los plazos de pago con 6 proveedores.
Plásticos	Se realizó una negociación regional de plásticos PET y se llegó a un acuerdo de 4 años con el proveedor San Miguel Industrias, lo cual le permitió a las operaciones de SABMiller en Latin América, incluida Bavaria, mitigar la exposición frente a factores como el IPC. Además, en el caso particular de la demandante, se generaron beneficios de USD 525.000
Marketing	La iniciativa regional se enfocó en «desarrollar» proveedores de Vasos plásticos desechables para eventos locales y regionales adicionales a Multidimensionales y que, en ese contexto, se negoció con Carvajal Empaque Colombia un contrato marco para la adquisición para Bavaria de vasos de 9 y 32 onzas para las marcas Águila, Poker y Pilsen, de lo cual se generaron beneficios por USD 1.480.391. Se realizó una negociación regional para la adquisición de equipos de frío para puntos de venta, puntualmente, con Imbera, Coldline y Fogel, a partir de los cuales se generaron beneficios para Colombia de USD 1.174.559, correspondientes a reducción y mitigación de costos.
Vidrio	Se efectuó una negociación regional con Owen Illinois para modificar el porcentaje de variación de elementos críticos para la fabricación de envases de vidrio a ser asumido por la empresa compradora. Los beneficios regionales fueron de USD 62.150.
CAPEX	Iniciativa para la expansión de la capacidad de la bodega de la cervecería de Barranquilla, cuya licitación fue adjudicada y se generaron beneficios para el país por USD 189.851. Iniciativa para la adquisición de centrifugado para la producción de Miller Lite en la cervecería de Barranquilla, cuya licitación fue adjudicada y se generaron beneficios por USD 189.851. Iniciativa para modificar elementos de capex de la línea de envasado para adecuarlo a la nueva botella de Club Colombia, cuya licitación fue adjudicada y en ella se logró un descuento regional del 8% y se generaron beneficios para Colombia de USD 90.932. Iniciativa para la ampliación de la capacidad de tanques, cuya licitación fue adjudicada y se generaron beneficios por USD 66.218.

- En el dictamen pericial allegado con la demanda¹⁸, cuyo contenido fue expuesto y discutido en la audiencia de pruebas¹⁹, se concluyó que: (i) SABMiller Procurement sí desarrolló funciones inherentes al servicio prestado, pues participó en la definición de las negociaciones, considerando que se trató de bienes y servicios clasificados en los modelos de colaboración MC3 a MC5 y, adicionalmente, que (ii) Bavaria sí obtuvo beneficios, no sólo en términos de disminución de costos, sino también en extensión de términos de pago, nuevos proveedores, mejora en los aspectos técnicos ofrecidos por los proveedores, racionalización de proveedores, inyección de caja, impacto en los costos financieros, entre otras ventajas logísticas, que les agregaron valor a las negociaciones y justificaron la comisión pagada.
- En armonía con lo expuesto por el perito respecto a las funciones llevadas a cabo por SABMiller Procurement, en el expediente obra copia de los correos electrónicos entre funcionarios de esa compañía con sede en Suiza y en Estados Unidos²⁰, en relación con el contrato de arroz a ser celebrado por Bavaria, puntualmente, en cuanto al precio y el volumen de los pedidos. En adición, consta el mensaje mediante el cual se remite el contrato de compra de arroz²¹.
- Frente a la negociación de los vasos plásticos, también aparece en el plenario copia de correos electrónicos con el proveedor Carvajal Empaques²², así como la versión corta del contrato estándar, elaborado por SABMiller Procurement²³ y copia de la ficha del producto (vasos de 9 y 32 oz)²⁴. De otro lado, también aparece copia de un

¹⁸ Fls. 373 a 391 del cuaderno de antecedentes.

¹⁹ Fls. 622 a 632 del cuaderno principal.

²⁰ Fls. 323 a 325 del cuaderno principal.

²¹ Fl. 323 del cuaderno principal.

²² Fls. 329 a 320 del cuaderno principal.

²³ Fls. 332 a 333 del cuaderno principal.

²⁴ Fls. 334 a 338 del cuaderno principal.



contrato celebrado por la vinculada con un proveedor para la adquisición de neveras²⁵.

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

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

Adviértase que, a partir de la realización de esta erogación, Bavaria consiguió no sólo reducir y mitigar sus costos de producción y ventas, sino también obtener mejores condiciones de negociación con sus proveedores de arroz, plásticos, elementos de *marketing* e inversiones en bienes de capital (CAPEX), según se expone en el documento «*Inventario de iniciativas*» y en el dictamen pericial, los cuales no fueron objetados por la demandada. En consecuencia, no corresponden a erogaciones innecesarias, carentes de sustancia o razonabilidad económica o comercial, menos aun cuando en el expediente existen elementos probatorios que evidencian las labores llevadas a cabo por SABMiller Procurement que la hacían merecedora de la comisión acordada en el Acuerdo Global de Abastecimiento.

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

De manera que, «***A más disponibilidad de abastecimiento de material y especificaciones a nivel global o regional, más alto el modelo de colaboración, indiferente a que el negocio finalmente sea otorgado a un proveedor local al final de la negociación***»²⁶ (énfasis y subrayado de la Sala). Así las cosas, cuantos más proveedores existieran en el mercado, mayor era la necesidad de contar con las labores de SABMiller Procurement, en tanto que aumentaba la responsabilidad, el nivel de especialidad o experticia para establecer una estrategia comercial que permitiera alcanzar los objetivos acordados en el Acuerdo Global de Abastecimiento.

En tal sentido, resulta lógico y coherente lo afirmado por la actora en cuanto a que los materiales objeto de las compras locales hacían parte de los modelos de colaboración MC4 y MC5, toda vez que para esa clase de bienes existía una alta disponibilidad de abastecimiento o de proveedores en el mercado local, circunstancia que hacía necesaria las funciones de la vinculada en el marco del Acuerdo Global de Abastecimiento y, consecuentemente, el pago de la comisión en

²⁵ Fls. 347 a 357 del cuaderno principal.

²⁶ Fl. 284 del cuaderno principal.



discusión.

Finalmente, cabe agregar que, en el escrito de apelación, la propia DIAN reconoce que el costo bajo análisis resulta *útil* para que la demandante lleve a cabo su actividad productora de renta, característica que se encuadra dentro del requisito de necesidad de que trata el artículo 107 del Estatuto Tributario, según se explicó a partir de la sentencia de unificación.

Por lo expuesto, el cargo de apelación de la DIAN carece de sustento y, por lo mismo, no está llamado a prosperar. Así las cosas, la Sala confirmará la sentencia apelada en cuanto declaró procedente los costos de venta por \$5.450.381.000.

2. Gastos operacionales de administración por \$63.527.792.000

2.1. Servicios administrativos por \$47.834.099.000

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

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

Para la vigencia en discusión, año gravable 2013, el tratamiento de la deducción de pagos a casa matriz que constituyeran gastos de administración o dirección estaba regulado en el artículo 124 del Estatuto Tributario²⁷, modificado por el artículo 85 de la Ley 223 de 1995, así:

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

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

²⁷ La Ley 1819 de 2016, artículo 73 adicionó el artículo 124 con un párrafo, advirtiendo que, los gastos de administración o dirección sean de fuente nacional o extranjera, estarán sujetos a retención en la fuente.



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

Este condicionamiento de la deducibilidad a la retención en la fuente fue dilucidado por la Corte Constitucional, mediante sentencia C-596 de 1996²⁸, con ocasión del análisis de exequibilidad del artículo 124 del Estatuto Tributario, así:

«Por lo tanto, si los pagos a las casas matrices son gravables en Colombia y por ende están sometidos a retención en la fuente, serán deducibles para quien los paga, obviamente en tratándose de ingresos considerados de fuente nacional; por el contrario, si los pagos a que se ha hecho alusión son de fuente extranjera y por consiguiente no son gravables por el mecanismo de la retención, no serán deducibles de la renta de la filial o sucursal, subsidiaria o agencia en Colombia». (Énfasis y subrayado de la Sala).

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

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

Considerando lo anterior, esta Sección²⁹ ha manifestado que, por previsión legislativa expresa:

«sólo son deducibles los gastos de administración efectuados por sucursales, filiales, subsidiarias o agencias de sociedades extranjeras en Colombia con sus matrices u oficinas en el exterior, en la medida en que se hubieren sometido a retención en la fuente, lo cual sólo resultaba aplicable, para la época de los hechos, respecto de los ingresos de fuente nacional. Por tanto, si los pagos no se sujetaron a la misma, por no ser ingresos de fuente nacional, no podrían ser deducidos. Sobre este particular, fue enfática la Corte Constitucional al precisar que «si los pagos a que se ha hecho alusión son de fuente extranjera y, por consiguiente, no son gravables por el mecanismo de retención, no serán deducibles de renta de la filial o sucursal, subsidiaria o agencia en Colombia»³⁰».

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

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

²⁸ M.P. Hernando Herrera Vergara.

²⁹ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 17 de noviembre de 2022, Exp. 26624. C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

³⁰ Corte Constitucional. Sala Plena. Sentencia C-596 de 1996. M.P. Hernando Herrera Vergara.



advierte que las regulaciones de estas normas -artículo 124 y 260-7 del E.T.- se contrapongan ni se contradigan.

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

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

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

Por esa razón, el efecto que tiene esa norma en los pagos a casa matriz que realicen dichos contribuyentes, es que no les aplican las prohibiciones señaladas en los artículos 90, 90-1, 124-1, 151, 152 y 312 -numerales 2 y 3-, ni las limitaciones de los costos y deducciones, como la prevista en el artículo 122 del Estatuto Tributario, que restringe los gastos al exterior al 15% -salvo en aquellos casos en que sea obligatoria la retención, entre otros-.

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

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

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

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

Finalmente, es preciso advertir que, contrario a lo solicitado por la actora, la deducibilidad del gasto cuestionado no puede analizarse a la luz del artículo 122 del Estatuto Tributario. Lo anterior, porque esa norma regula la deducibilidad de pagos al exterior, como una restricción genérica y sin sujeción a la vinculación económica para los gastos incurridos en el exterior para la obtención de rentas de fuente



nacional y por conceptos diferentes a los gastos de administración a favor de la matriz u oficinas del exterior, que son los que se discuten en este caso concreto. Al respecto, el artículo 124 expresamente prevé que «(...) *Los pagos a favor de dichas matrices u oficinas del exterior por otros conceptos diferentes, están sujetos a lo previsto en los artículos 121 y 122 de este Estatuto*». (resaltado por la Sala).

El cargo no prospera. En consecuencia, se mantiene el rechazo por \$47.834.099.000, a título de gastos operacionales de administración por servicios administrativos.

2.2. Gastos por asistencia técnica por \$13.708.819.000

En este caso la controversia gira en torno a la ejecución de un Acuerdo de Costos Compartidos (ACC). Por consiguiente, en primer lugar, se hará una breve mención de la regulación de esta clase de acuerdos a la luz del régimen de precios de transferencia. En segundo lugar, se hará un recuento del objeto y las principales obligaciones pactadas en el ACC suscrito por Bavaria con sus vinculadas económicas. Posteriormente, se definirán los problemas jurídicos a resolver, de conformidad con la controversia planteada por las partes. Y, finalmente, la Sala entrará a resolverlos.

De acuerdo con el artículo 6 del Decreto 3030 de 2013³¹

«(...) un Acuerdo de Costos Compartidos es un acuerdo marco que permite a las empresas repartirse los costos y los riesgos de desarrollar, producir u obtener activos, servicios o derechos y determinar la naturaleza y el alcance de los intereses de cada uno de los participantes en estos activos, servicios o derechos (...).»

Los ACC celebrados entre partes vinculadas deben cumplir con el principio de plena competencia. Esto implica que el contribuyente debe incluir un análisis del ACC dentro de la documentación comprobatoria, para soportar que los aportes y costos efectuados por cada participante se ajustan a lo que una parte independiente hubiese aceptado en condiciones comparables. En esa medida, el artículo 6 del Decreto 3030 de 2013 exige que en la documentación comprobatoria se incluya, entre otros, una descripción de los costos o gastos anuales incurridos en desarrollo del ACC, el valor de las aportaciones que realiza cada participante, una identificación de los beneficiarios directos y/o indirectos del acuerdo, el ámbito de las actividades, la duración del acuerdo, así como el detalle del método de atribución, criterios, circunstancias y ajustes, si los hubo, que reflejen la cuota de participación.

En línea con lo anterior, en este caso se observa que en los numerales 2.4.12 y 4.10, así como en el apéndice N de la documentación comprobatoria presentada por la actora³², se describe un ACC denominado Cargos por Servicios de Grupo (*Group Services Charges – CSG*) suscrito por Bavaria con sus vinculadas en el exterior y se indica que, en desarrollo de este acuerdo, serían prestados servicios de asistencia técnica y/o servicios de consultoría (también denominados administrativos), que serían recibidos por varias compañías beneficiarias de manera permanente o intermitente.

La metodología de distribución, de acuerdo con lo indicado en los anteriores documentos, consistía en (i) determinar los costos incurridos por cada uno de los

³¹ Este artículo reglamenta lo indicado en el párrafo 2 del artículo 260-3 del Estatuto Tributario, modificado por la Ley 1607 de 2012.

³² Folio 188, Antecedentes 2 Administrativos.



prestadores de los servicios y (ii) asignar, directa o indirectamente, los costos a las entidades que recibieron o se beneficiaron de los servicios. Los costos se asignan directamente, cuando puede identificarse un beneficiario directo, e indirectamente, atendiendo los criterios de distribución o llaves de asignación. En ambos casos, se hace la asignación de costo y se le agrega un margen de rentabilidad o (*mark up*), que, de acuerdo con el análisis efectuado en la documentación comprobatoria, fue pactado a precios de mercado³³. La metodología de distribución era analizada y revisada por asesores externos.

En el ACC se pactaron 3 criterios de distribución o llaves de asignación: ventas netas, volumen de ventas en hectolitros y número de empleados (o usuarios). Para el caso de los servicios de asistencia técnica, se utilizó la llave de asignación de número de empleados (usuarios), de manera que, cuanto más empleados o usuarios se tuviera, mayor era la proporción que tendría que asumir la parte contratante del servicio. De igual forma, para los servicios de asistencia técnica, entre otros que involucraran tecnología, se estableció un margen o *mark-up* del 3% y para los servicios con un mayor valor agregado un *mark-up* del 5%.

Para prestar los servicios objeto del ACC, así como de determinar y cargar los costos a las vinculadas que se beneficiaran de los mismos, se identificaron principalmente 3 entidades: SABMiller Latinoamérica Inc. (Miami), SABMiller PLC (Londres) y Bavaria (Colombia). En concreto, SABMiller Miami era quien recibía la información sobre los costos incurridos por cada prestador y lideraba las actividades de distribución. A su turno, se indicó que las vinculadas que recibieron o se beneficiaron de los servicios de asistencia técnica estaban ubicadas en Colombia, Perú, Ecuador, Honduras, Panamá y El Salvador.

Ahora, según se expuso en la documentación comprobatoria, durante el año 2013, Bavaria llevó a cabo operaciones de egresos relacionados con este ACC por concepto de servicios de asistencia técnica con SABMiller Latin America Inc. (Miami) por valor de \$30.627.037.000. A su vez, en el apéndice N de la mencionada documentación, aparece la descripción de los costos o gastos anuales incurridos por SABMiller Londres y SABMiller Miami, así como la forma y el monto por el que se distribuyeron los gastos, de conformidad con los términos del ACC³⁴. Sobre este particular, en la documentación se evidencia la manera en la que se aplicó la llave de distribución por usuarios (empleados) de los gastos, indicando que el total de usuarios de servicios de tecnología de todas las compañías partícipes del ACC eran 12.984 y que, en el caso específico de las compañías de Colombia, los usuarios eran 5.098, lo cual equivalía a una proporción del 39.263% del número total de usuarios.

Teniendo claro lo anterior, la Sala entrará a definir los problemas jurídicos a resolver, de conformidad con la controversia planteada por las partes. Así, se tiene que, conforme con los actos administrativos acusados, el objeto del debate se centra en determinar, única y exclusivamente frente a los servicios de asistencia técnica pactados en el ACC, (i) cuáles fueron los costos totales incurridos por los prestadores de los servicios, partícipes del ACC (SABMiller PLC, SABMiller Latin América y Bavaria) y (ii) si Bavaria efectivamente asumió costos en el porcentaje pactado en el ACC. En efecto, mientras la actora sostiene que *«tomando las cifras correctas, incurridas por cada entidad, se aplicó el porcentaje establecido como clave de distribución,*

³³ Numeral 4.10 de la documentación comprobatoria.

³⁴ Numerales 2.4.12 de y 4.10 de la Documentación Comprobatoria (folios 260 y siguientes de los antecedentes administrativos).



que para Colombia es el 39.3% del total de costos incurridos, lo cual equivale a USD\$28.084.384», de los cuales SABMiller Londres asignó a Colombia USD9.738.900 y SABMiller Miami USD13.625.400, y Bavaria asumió la parte que le correspondía de los gastos en los que incurrió, esto es USD4720.084 de USD11.913.309, la DIAN asegura que los costos asignados excedieron tal porcentaje, pues representaron el 45,21% (equivalente a USD30.097.851) y, por lo mismo consideró, que es necesario rechazar los costos asumidos en exceso, por valor de USD7.335.235 que, a una TRM de \$1.868,9, equivalen a \$13.708.819.215 «suma atribuida a egresos por asistencia técnica recibidos de Bavaria con su vinculada del exterior SABMiller Latin America Inc.»³⁵

En esas condiciones, para proceder a decidir, es importante precisar que la Administración no cuestionó, a la luz del principio de plena competencia, aspectos del ACC relacionados con los márgenes de rentabilidad o *mark up* establecidos para los servicios de asistencia técnica (3% y 5%), el método de atribución o llave de asignación (números de usuarios), la cuantificación de los beneficios, el porcentaje de distribución de los costos entre las partes, entre otros. Así las cosas, en este caso concreto, no es objeto de discusión que, de conformidad con el clausulado del ACC, a las compañías del grupo en Colombia (Cervecería Del Valle, Cervecería Unión y Bavaria) les correspondía un reparto de costos del 39.264%, de conformidad con la llave de asignación de cantidad de usuarios para los servicios de asistencia técnica y que, para esa clase de servicios, a los costos se les adicionaba un margen o *mark up* del 3%, por corresponder a lo que una parte independiente hubiera pagado en situaciones comparables.

Así las cosas, se reitera, que lo que debe resolver la Sala consiste, única y exclusivamente, en establecer (i) si el monto total de los costos totales incurridos por los prestadores de los servicios SABMiller Latin América Inc. (Miami), SABMiller PLC (Londres) y Bavaria (Colombia) corresponde al indicado por la DIAN o si, por el contrario, corresponde al señalado por Bavaria. Y, una vez determinado esto, (ii) si Bavaria efectivamente asumió gastos por asistencia técnica superiores al porcentaje pactado en dicho acuerdo pues, de haber tomado un porcentaje mayor, sería claro que habría asumido costos de otras compañías, por lo que procedería el rechazo de las erogaciones en exceso, mediante un ajuste. Sobre este particular, las directrices de la OCDE, aplicables en materia de precios de transferencia, indican que cuando el porcentaje correspondiente a uno de los partícipes de un ACC «no es proporcional a la cuota de beneficios que espera obtener en el acuerdo, la administración tributaria tiene el derecho de ajustar la aportación del partícipe»³⁶.

Para resolver las cuestiones planteadas, se tiene que en el acervo probatorio aparece probado lo siguiente:

- Colombia tenía 3 usuarios (Bavaria, Cervecería Unión y Cervecería del Valle), a los cuales les correspondía el 39.3% del total de los costos incurridos por los prestadores de los servicios de asistencia técnica. Este porcentaje (39.3%) fue distribuido entre las compañías ubicadas en Colombia, conforme al criterio o llave de asignación de ventas netas, de manera que del 39,3% de costos a Bavaria le correspondió el 87.5% (34,19%), el 6.3% (2,5%) a Cervecería Unión y el 6.2% (2,4%) a Cervecería del Valle. Se destaca que estos porcentajes de distribución no fueron controvertidos por la DIAN, a pesar de que fueron

³⁵ Liquidación Oficial de Revisión, en los antecedentes administrativos.

³⁶ Sección 8.27 Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia versión 2010.



señalados por la actora en la demanda y en los documentos entregados por ésta en las visitas realizadas por la DIAN el 8 y 9 de febrero de 2016³⁷.

- En el folio 263 de los antecedentes administrativos, se encuentran cuadros que contienen los costos incurridos por SABMiller Londres y SABMiller Miami. En específico, en el cuadro se señala que, en el año 2013, el total de los cobros o asignaciones cargados a las entidades beneficiarias del ACC por servicios tanto de asistencia técnica como de consultoría o administrativos (incluyendo el margen o *mark up* pactado) fue de USD122.525 (en miles). Además, aparece cuánto le fue cobrado a cada uno de los países, mostrando que a Colombia le correspondieron USD50.191 (en miles)³⁸, de los cuales USD43.905.353 o el 87.5% del total le fueron facturados a Bavaria, USD3.159.426 o 6.3% del total a Cervecería Unión y USD3.126.454 o 6.2% del total a Cervecería del Valle.
- De acuerdo con la información antes descrita, de los USD 43.905.353 millones se observan un resumen de facturas a Bavaria por servicios de asistencia técnica, con una retención del 10%, que totalizan USD 16.472.000, así: factura del 1 de enero de 2013 por USD\$3.011.786, factura del 1 de mayo de 2013 por USD2.475.394, factura del 7 de agosto por USD2.475.394 y factura del 26 de septiembre de 2013 por USD8.509.877 Los USD16.472.000 corresponden a \$30.627.037.000, operación de egresos por asistencia técnica celebrada con SABMiller Miami, de acuerdo con la declaración informativa y la documentación comprobatoria.

La anterior información coincide con el certificado emitido por el revisor fiscal el 29 de junio de 2016, que reposa en el folio 1158 de los antecedentes administrativos en donde consta que «*de acuerdo con registros contables e información suministrada por la compañía durante el período comprendido entre el 01 de Enero y 31 de diciembre de 2013, se generaron gastos por concepto de servicios recibidos de vinculados económicos del exterior de SABMiller Latin America Inc., los cuales corresponden a(...) y asistencia técnica por un valor de \$30.627.037.436, como se detalla en el anexo 3 adjunto (...)*»

En el anexo se observa gastos registrados en la cuenta 5135959000 por asistencia técnica por total de \$30.627.037.436, equivalentes a USD 16.472.450, así: Documento 1313314224 del 1 de enero de 2013 por \$5.325.530.358,78 según factura en USD 3.011.786, Documento 1344153947 del 1 de mayo de 2013 por \$4.526.975.317,77 según factura en USD2.475.393, Documento 1368843336 del 7 de agosto de 2013 por \$4.661.760.450,42 según factura de USD2.475.393, Documento 1379073460 del 26 de septiembre de 2013 por \$16.112.771.309 según factura en USD8.509.877.

- En los mismos cuadros del folio 263 de los antecedentes administrativos se indica que SABMiller Latin America (Miami) incurrió en costos totales para asistencia técnica de USD 34.702 (en miles), de los cuales USD 13.625 (en

³⁷ Fls. 614 y siguientes de los antecedentes administrativos.

³⁸ Lo anterior es confirmado con un cuadro resumen de facturas entregado por la actora a la DIAN, en donde se observa número de factura, fecha, tipo de servicio, retención, compañía que recibió la factura. Está en los folios 263 y 678 de los antecedentes administrativos.



miles) le fueron distribuidos a Bavaria, quedando un excedente de USD21.676 (en miles)³⁹.

- En el caso de SABMiller PLC (Londres), existe un cuadro en donde consta que los costos totales incurridos por la prestación de servicios de asistencia técnica ascendieron a USD24.804 (en miles) y que, de esa suma, se distribuyeron USD9.739 (en miles) a todas las compañías del grupo ubicadas en Colombia (Bavaria, Cervecería del Valle y Cervecería Unión).
- De conformidad con el certificado del revisor fiscal de Bavaria⁴⁰, allegado con la demanda (folio 403), la actora incurrió en gastos para prestar los servicios de asistencia técnica por valor de \$22.264.783.484 (USD 11.913.309). Así mismo, este certificado informa que Bavaria facturó a SABMiller Latin America (Miami) la suma de \$13.443.419.963 (USD7.193.225) y quedó con gastos propio por \$8.821.363.521 (USD4.720.084).
- En la demanda y en el escrito de apelación, consta que la demandante acepta que incurrió en gastos por USD11.913.309 (\$22.264.783.484), lo cual concuerda con lo informado por el revisor fiscal. Además, afirma que, de tal suma, asumió como costos propios USD4.720.084 y facturó a SABMiller Latin América (Miami) USD7.193.225, conforme con las llaves de distribución establecidos en el ACC, y teniendo en cuenta que esa entidad extranjera era la encargada de centralizar la labor de distribución de los costos.
- Por su parte, el dictamen pericial⁴¹, adjuntado con la demanda y explicado en la audiencia de pruebas del 3 de agosto de 2018⁴², confirma el método de distribución utilizado (por número de clientes) para distribuir los costos incurridos por las compañías prestadoras de los servicios, que el monto total a distribuir es de US71.419.709, compuesto de USD24.804.000 de SABMiller Londres, USD34.702.400 de SABMiller Miami y USD11.913.309 de Bavaria.

En adición, señala que, «como se puede observar en los soportes que hacen parte de la documentación comprobatoria de precios de transferencia, el valor de \$13,625,449, corresponden al 39,3% de los costos incurridos por Miami (...)» y que de los gastos en que incurrió la misma Bavaria, «(...) la asignación directa que Bavaria hace a Colombia es de (US \$4.720.084) y no de (US \$13.625.449), como la DIAN lo incluye en la liquidación oficial». Comoquiera que la metodología de cobro pactada en el ACC era revisada por un asesor externo, en el folio 264 de los antecedentes administrativos obra una certificación de cobro de servicios del grupo por el periodo del 1 de enero de 2013 al 31 de diciembre de 2013, en donde se informa que, una vez revisados los procesos ejecutados «por el personal de Impuestos y de Precios de Transferencia de SABMiller», el cálculo del cobro de los costos asociados a los servicios del grupo y su respectiva asignación, «éstos se han ejecutado según los contratos escritos, de acuerdo con la Política de precios de transferencia del Grupo y con base en información apropiada». En esta certificación se observa, entre otros, el valor asignado por valor de USD 16.472.000.

- Así mismo, señala en la demanda que «SABMiller Latin América Inc., facturó de manera independiente a cada compañía colombiana (Bavaria S.A., Cervecería Unión S.A. y

³⁹ Vale la pena señalar que este concepto está conformado por USD21.077, más un margen de USD599.

⁴⁰ Fl. 403 del cuaderno principal.

⁴¹ Fl. 383 a 389.

⁴² Fls. 622 a 632 del cuaderno principal.



Cervecería del Valle S.A.), valores que sumados corresponden al porcentaje asignado a Colombia (39.25%)», lo cual no ha sido discutido por la Administración de Impuestos.

A partir de la anterior información, en la liquidación oficial consta que la DIAN consideró que, para el año 2013, el total de los costos incurridos por las compañías prestadoras de servicios ascendió a USD66.576.825. Para llegar a esta conclusión, sostuvo que, en su concepto, los costos totales de SABMiller PLC (Londres) fueron de USD 24.082.000, los de SABMiller Latin America (Miami) USD21.676.200 y los de Bavaria USD20.818.625. En lo que respecta a esta última cifra, la DIAN explicó que era el resultado de sumarle a la asignación por USD13.625.400 que SABMiller Latin America (Miami) le hizo a las compañías en Colombia, el monto por USD7.193.225 (que equivalen a \$13.443.420.000), que la actora facturó a SABMiller Latin America (Miami).

Para mayor claridad, en el siguiente cuadro se expone el monto total de los costos en los que incurrió cada compañía prestadora de los servicios de asistencia técnica, de acuerdo con lo expuesto por las partes:

Parte	Costos según Bavaria (USD)	Costos según DIAN (USD)
SABMiller PLC (Londres)	24.804.000	24.082.000
SABMiller (Miami)	34.702.400	21.676.200
Bavaria	11.913.309	20.818.625
Total	71.419.709	66.576.825

Valorado el material probatorio obrante en el plenario, la Sala encuentra que los costos totales en los que incurrieron las compañías prestadoras de los servicios de asistencia técnica en desarrollo del ACC corresponden a USD 71.419.709. Esta decisión se fundamenta en las siguientes razones:

En primer lugar, porque los costos totales incurridos por SABMiller PLC (Londres) sí corresponden a USD24.804.000, tal y como lo sostuvo la actora. Lo anterior, teniendo en cuenta que, según la documentación comprobatoria y la información entregada por la contribuyente en la visita de febrero del año 2016, los costos efectuados por esa compañía correspondieron a USD24.082.000, que, al adicionárseles el margen o *mark up* del 3% para servicios de asistencia técnica, pactado en el ACC, el resultado era de USD 24.804.000. En tal sentido, es claro para la Sala que el valor que la DIAN tomó como costos realizados por SABMiller PLC (USD24.082.000) no corresponde a la realidad, en tanto que no incluye el margen pactado en el ACC, cuya aplicación era obligatoria de acuerdo con los términos de ese acuerdo y que, se reitera, no fue cuestionado por la demandada a la luz del principio de plena competencia.

En segundo lugar, porque los costos incurridos por SABMiller Latin América (Miami) corresponden a USD34.702.400, tal y como fue precisado por la actora. En efecto, nótese que Bavaria explicó que era equivocada la posición de la DIAN de considerar que el total de los costos incurridos por SABMiller Latin America (Miami) fue de USD\$21.676.200⁴³, puesto que, contrariamente a lo pactado en el ACC, le restó a los USD34.702 (en miles) los USD13.625.400, que SABMiller Latin América (Miami) le asignó a las compañías en Colombia.

⁴³ La DIAN asumió su posición aduciendo como fundamento en lo expuesto en el folio 673 de los antecedentes administrativos.



Sobre este punto, vale la pena recordar que el método de reparto de los costos realizados por las compañías prestadoras de los servicios de asistencia técnica consistía, en primer lugar, en identificar los costos totales incurridos por tales compañías. En caso de que el costo en el que hubieran incurrido haya sido para prestar servicios en beneficio de una única entidad receptora o beneficiaria, estos debían ser cargados a dicha entidad, adicionando el margen o *mark up* pactado (3% o 5%, según el caso). Posteriormente, los costos que no fueron cargados directamente a una única compañía beneficiaria, debían ser asignados entre todas las compañías del grupo, según la llave de distribución (*i. e.* número de usuarios o empleados de cada una de las compañías beneficiarias de los servicios).

Por lo expuesto, la Sala encuentra que no se ajusta a la metodología del ACC la actuación efectuada por la DIAN de detraer de los costos totales en los que incurrió SABMiller Latin América (Miami), por valor de USD34.702.400, la suma que, posteriormente, esta compañía les asignó a las compañías en Colombia, correspondiente a USD13.625.400. Lo anterior, porque esta última cifra hacía parte de los costos en los que incurrió SABMiller Latin América (Miami) y no dejaba de serlo por el hecho de que, posteriormente y bajo la metodología del ACC, le hubiesen sido asignados a Bavaria. Por consiguiente, se reitera que no es cierto que el costo total incurrido por SABMiller Latin América (Miami) haya sido de USD21.676.200, como lo dijo la DIAN, sino que en realidad corresponde a USD34.702.400.

Por último, en tercer lugar, la decisión de la Sala se fundamenta en que los costos totales incurridos por Bavaria, como prestadora de los servicios de asistencia técnica, corresponden a USD11.913.309 (que equivalen a \$22.264.783.484), tal y como lo acredita el certificado del revisor fiscal de la demandante⁴⁴. Contrario a lo dicho por la DIAN, los costos totales incurridos por Bavaria no ascienden a USD20.818.625, porque tal resultado proviene de haberle sumado a los USD11.913.309, los USD7.193.225 que, bajo el ACC, Bavaria distribuyó y facturó a SABMiller Latin América (Miami), actuación que no está acorde con la metodología de distribución de costos pactada en el ACC y que, por demás, implicaría duplicar falsamente los costos en los que incurrió Bavaria para la prestación de los servicios de asistencia técnica, si se tiene en cuenta que los USD7.193.225 que adicionó la DIAN ya hacían parte de la totalidad de los costos incurridos por Bavaria por USD11.913.309.

Por todo lo expuesto, la Sala reitera que, conforme a lo probado en el expediente, el monto total de los costos incurridos por las compañías prestadoras de los servicios de asistencia técnica, en virtud del ACC, es de USD71.419.709 (esta cifra incluye los costos con el *mark up* de las entidades de SABMiller Londres, SABMiller Miami y Bavaria Colombia). Aclarado este primer asunto, la Sala entrará a analizar si de acuerdo con la segunda fase del modelo Bavaria efectivamente asumió o no un porcentaje superior a lo pactado en el ACC para determinar si hay lugar a desconocer el excedente, mediante un ajuste que propone la DIAN.

Ahora bien, del 100% del monto a distribuir esto es USD 71.419.709, a Colombia, contando las tres compañías, le corresponde asumir USD 28.084.384, que corresponde al 39.3%. De acuerdo con las pruebas que obran en el expediente, se observa que a Colombia se le asignó por parte de SABMiller Londres USD9.738.900, por parte de SABMiller Miami USD 13.625.400, y que Bavaria se

⁴⁴ FI. 403 del cuaderno principal.



quedó con USD4.720.084. Es decir, el valor total asignado a Colombia por concepto de asistencia técnica es de \$28.084.384. Aplicando el criterio de asignación a este porcentaje (39.3%) dentro de las compañías colombianas, según la llave de asignación de ventas netas, del 39,3% de costos a Bavaria le ha debido corresponder el 87.5%, lo cual sería una cifra de USD24.573.836.

De las pruebas existentes en el plenario se observa que, bajo el ACC, Bavaria tomó como gastos propios la suma de USD4.720.084 y que registro gastos facturados por asistencia técnica de USD16.472.000, equivalentes a los \$30.627.037.436, siendo esto último lo reportado como operación de egresos por asistencia técnica con su vinculado del exterior, SABMiller Latin América (Miami), en la documentación comprobatoria. Estas cifras totalizan USD21.192.081, lo cual no excede la cifra de USD24.573.836 que le correspondería a Bavaria bajo el ACC.

A su vez, en la Liquidación Oficial de Revisión, para concluir que a Bavaria se le había asignado un porcentaje mayor al 34.4% (que es el 87.5% del 39.3%), la DIAN dijo que la actora asumió gastos correspondientes a USD30.097.400, producto de sumar la asignación de USD 13.625.400 realizada por SABMiller Miami a Colombia con los USD16.472.000 facturados por la misma SABMiller Miami a Bavaria. No obstante, lo cierto es que, esta adición no está justificada en los criterios del ACC, y en la liquidación oficial acusada, no existe explicación al menos sumaria que justifique dicha suma. Es decir, de las pruebas existentes en el plenario, no es posible llegar a la conclusión a la que arribó la DIAN en la liquidación oficial acusada, conforme con la cual Bavaria asumió o registro gastos de asistencia técnica por USD30.097.851.

Por todo lo expuesto, prospera el cargo de apelación formulado por la demandante. En consecuencia, la Sala procederá ajustar la liquidación de la declaración de renta y la sanción por inexactitud en lo que se refiere a este punto.

2.3. Otros egresos (rebolsos a vinculadas) por \$1.984.874.000

La DIAN sustentó el desconocimiento de estos gastos en que no se practicó retención en la fuente sobre el valor pagado por el servicio de procesamiento de datos, en cuantía de \$360.139.463 y, además, en que no se aportó factura o documento equivalente *«que evidenciaran el pago hecho por el vinculado al tercero»*, así como la incorrecta aplicación del método de precio comparable no controlado (PC) utilizado por la contribuyente.

El Tribunal avaló la posición de la Administración. Respecto a la deducibilidad de los gastos por el servicio de procesamiento de datos por \$360.139.463 dijo que esta erogación no tiene la naturaleza de reembolso, pues fue registrado contablemente como servicio de consultoría, por lo que, si se pretendía su deducibilidad, se requería haber practicado retención en la fuente, a la luz del artículo 121 del Estatuto Tributario. Por su parte, frente a la deducibilidad de los gastos por reembolso, esgrimió que era necesario el soporte probatorio (facturas con terceros independientes y el gasto contabilizado por las vinculadas) *«que sustente los cuadros consignados en la documentación comprobatoria que indican que lo gastado por los vinculados económicos de BAVARIA corresponde a lo pagado por la sociedad por dicho concepto»*. En adición, precisó que, a pesar del requerimiento de la Administración, la actora no entregó las facturas ni los registros contables de sus vinculadas, *«siendo necesario dicho soporte para corroborar que lo pagado por BAVARIA corresponde al gasto incurrido por la vinculada, y en esa medida, que lo pagado se ajusta a los precios de mercado»*.



La demandante apeló y adujo que no estaba obligada a practicar retención en la fuente respecto a los reembolsos de gastos hechos a su vinculada y, respecto a la falta de soportes para la aplicación del método PC, destacó que cumplió con el régimen de precios de transferencia en el análisis de esta operación, «*todo lo cual se evidencia en el estudio de precios presentado ante la Administración por el año 2013*».

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

En esas condiciones, es claro que los contribuyentes sometidos al régimen de precios de transferencia están obligados a conservar y entregar, en caso de que así lo requiera la Administración, los documentos, estudios y demás soportes con fundamento en los cuales realizaron la selección del método y el análisis de comparabilidad de las operaciones llevadas a cabo con partes vinculadas en el exterior. Tan es así, que el régimen de precios de transferencia contiene normas de naturaleza sancionatoria en caso de que los contribuyentes omitan entregar información sobre las operaciones realizadas con partes vinculadas (artículo 260-11 del Estatuto Tributario, para el año gravable 2013).

Descendiendo al caso concreto, se tiene que los gastos objeto de rechazo hacen parte de las operaciones denominadas en el estudio de precios de transferencia de la actora como «*otros egresos*». Al respecto, en ese documento se explicó que Bavaria causó erogaciones por reembolso de gastos que fueron asumidos inicialmente por las vinculadas del exterior y, posteriormente, cobrados a Bavaria por la suma de \$4.172.878.000. En esencia, tales erogaciones corresponden a «*gastos diversos, de viaje, legales, por reubicaciones, salarios y salud*».

Adicionalmente, en el mencionado estudio se adujo que el método seleccionado para determinar si esas operaciones estuvieron acordes con el principio de plena competencia fue el de PC. Lo anterior, porque «*las facturas con terceros independientes y/o el gasto contabilizado por las compañías se constituyen en transacciones no controladas que sirven de base para analizar los montos pagados entre Bavaria y sus compañías vinculadas*»⁴⁵.

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

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

⁴⁵ Fl. 248 de los antecedentes administrativos.



Pues bien, en la visita del 29 de enero de 2016, la DIAN le solicitó a la actora que le suministra los soportes de los conceptos clasificados como «*otros egresos*», solicitud que fue respondida mediante memorial del 22 de febrero de 2016⁴⁶, con fundamento en el siguiente cuadro:

«Cuenta PUC»	Concepto	Acreedor	Documento	Fecha Registro	Valor	Comentario
1435309000	Gastos de importación	IMLB0	3900009618	30/04/2013	254,412,120.85	Se soporta con comprobante contable y factura
5110350000	Honorarios	IBK00	1347409466	27/05/2013	73,565,615.20	Se soporta con comprobante contable y factura. Corresponde a un pago por honorarios donde se practicó 10% de retención.
5135200000	Servicio de procesamiento de datos	IOTSM	1323627025	04/03/2013	360,139,463.69	Se soporta con comprobante contable y factura
5135200000	Servicio de procesamiento de datos	IOTSM	1329837632	10/03/2013	316,401,693.95	Se soporta con comprobante contable y factura. La compañía practico (sic) 10% de retención.
5135200000	Servicio de procesamiento de datos	IOTSM	1345288027	24/06/2013	1,357,726,463.16	Se soporta con comprobante contable y factura. La compañía practico (sic) 10% de retención. (Por favor ver Nota 1 al final de este cuadro). (Subrayado del original)
5125050001	Contribuciones de otras entidades	IOTSM	1402310040	26/12/2013	31.438,356,57	Se soporta con comprobante contable y factura.
5235600002	Contratación de orquestas y conciertos	IOTSM	1402363909	26/12/2013	80.948.196,00	Se soporta con comprobante contable y factura.
5105950818	Tax payment expat contractscal	ISF00	1337192977	23/04/2013	2.711.696,18	Se soporta con comprobante contable (Ver anexo 2)
5105030000	Salario integral	ISNLO	1312955261	30/01/2013	13.215.175,00	Se soporta con comprobante contable. Corresponde a pago mensual del fondo de retiro de expatriados
5105950813	Expat. Offshore Salary & Benefits	IBCK0	1313538316	08/01/2013	91.679.499,41	Se soporta con comprobante contable. Corresponde a pago por concepto de servicios profesionales. La compañía practica el 10% de retención (Ver Anexo 2)
5305209000	Intereses pagados cías GEB	IOTSM	1314359933	31/01/2013	53.197.200,00	Se soporta con comprobante contable. El movimiento en el 2013 corresponde a causación de prima por pago SM plc en garantía préstamo entre Bavaria y el Scotiabank por USD240.000. Se adjunta factura (Ver Anexo 2)
5235600027	Honorarios publicidad	ICEV0	1313462891	31/01/2013	94.462.137,93	Se soporta con comprobante contable. Corresponde a un registro de movimiento intercompañía. (Ver Anexo 2)

Nota 1:

Los servicios de procesamiento de datos por \$1.357.726.463.16 reportados en la declaración y en el estudio de precios de transferencia bajo el concepto de otros egresos, código 58, y que corresponden (sic) asistencia técnica, fueron analizados siguiendo los mismos criterios y metodologías de los cargos por este último concepto informados en el código 34.

⁴⁶ Fls. 819 a 829 de los antecedentes administrativos.



Sobre estos cargos se realizó la correspondiente retención en la fuente por asistencia técnica».

Adjunto a este memorial, Bavaria aportó algunas facturas y comprobantes contables relacionadas con las operaciones contenidas en el cuadro transcrito. Del análisis de estos documentos, en el requerimiento especial, la DIAN agrupó en un cuadro los valores por reembolso de gastos y gastos de importación que carecían de soporte, es decir, frente a los cuales la actora continuó sin aportar la factura o documento equivalente pagado por el vinculado del exterior al tercero. Además, resaltó que, al pago de la factura por servicio de procesamiento de datos no se le practicó retención en la fuente por lo cual no era deducible. El cuadro mencionado ilustra lo siguiente:

VINCULADO	CONCEPTO	ACREEDOR S/N SAP	VALOR COP
MILLER BREWING INTERNATIONAL INC	GASTOS VARIOS IMPORTACIÓN	IMLBO	283.0092.634,29
SAB MILLER PLC	SERVICIO PROCESAMIENTO DE DATOS	IOTSM	360.139.463,69
MILLERCOORS LLC	GASTOS VARIOS REEMBOLSO DE GASTOS	16988	15.968.513,16
CERVECERIA NACIONAL	REEMBOLSO GASTOS VIAJES	ICCN0	21.314.942,86
CERVECERIA NACIONAL	REEMBOLSO GASTOS VIAJES	ICNP0	90.421.057,00
SAB MILLER PLC	REEMBOLSO DE GASTOS	IOTSM	1.061.464.164,31
SABMILLER LATIN AMERICA INC	REEMBOLSO DE GASTOS	ISLI0	3.136.486,37
SABMILLER MANAGEMENT LIMITED	REEMBOLSO DE GASTOS	ISNL0	142.138.783,04
SABMILLER BRANDS EUROPE A.S.	REEMBOLSO DE GASTOS	ISBE0	7.197.494,65
			1.984.873.539,37

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

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

Ahora bien, en lo que respecta al pago por \$360.139.463, que la DIAN considera que corresponde a la prestación de servicios de almacenamiento de datos, no a un reembolso de gastos, sobre el cual debió practicarse retención en la fuente para aceptar su deducibilidad, la Sala advierte que, tal y como fue afirmado en la liquidación oficial y no fue refutado por la actora, en el expediente no obra prueba de la factura que permita acreditar la naturaleza de este pago. Razón suficiente para rechazar el gasto en cuestión.

No prospera el cargo. En consecuencia, se confirma el rechazo de \$1.984.874.000, a título de otros egresos, declarados en el denuncia privado de la actora como gastos operacionales de administración.

3. Gastos operacionales de ventas por \$2.401.792.000



La DIAN rechazó como deducible lo pagado a título de regalías por los derechos de manufactura y uso de marcas a las vinculadas SABMiller Internacional Brands Ltd. y SABMiller Internacional B.V. por las sumas de \$114.482.529 y \$2.287.309.666, respectivamente, porque tales pagos se realizaron fuera del término del registro de los mencionados acuerdos, teniendo en cuenta que este sólo estuvo vigente por 4 meses.

El Tribunal consideró improcedente el rechazo de estos conceptos en la medida en que, a su parecer, para el año 2013 no existía un término para hacer el registro de los contratos o para prorrogarlo, comoquiera que sólo hasta la expedición del artículo 72 de la Ley 1819 de 2016, que adicionó un inciso al artículo 123 del Estatuto Tributario, se estableció un plazo de registro de los contratos de importación de tecnología.

La DIAN apeló el fallo de primera instancia porque, si bien es cierto que las normas aplicables sólo exigen la existencia del respectivo contrato y su adecuado registro ante el organismo competente, no por ello se debe entender que no se debe cumplir con el registro de la prórroga, pues «al corresponder la solicitud de la deducción de la erogación aun determinado período, es necesario que el gasto se encuentre amparado con el registro del contrato (...)».

Para dar solución al debate aquí planteado, se tiene que la deducción por concepto de regalías u otros beneficios originados en contratos sobre importación al país de tecnología fue instituida por el artículo 67 del Decreto 187 de 1975, bajo la vigencia de la Decisión 24 de 1970 de la Comunidad Andina de Naciones, luego sustituida por la Decisión 220 de 1987 y esta, a su vez, por la Decisión 291 de 1991. El citado artículo prescribe lo siguiente:

«Artículo 67. La deducción por concepto de regalías u otros beneficios originados en contratos sobre importación al país de tecnología y sobre patentes y marcas, será procedente siempre que se demuestre la existencia del contrato y su autorización por parte del organismo oficial competente, de conformidad con el artículo 18 del Régimen Común de Tratamiento a los capitales extranjeros y sobre marcas, patentes, licencias y regalías aprobado por la comisión del Acuerdo de Cartagena y puesto en vigencia mediante el Decreto-ley 1900 de 1972.

No será procedente la deducción de regalías u otros beneficios por concepto de contribuciones tecnológicas cuando el pago se efectuó por una sociedad a su casa matriz en el exterior, o a otra sociedad que esté subordinada a la misma matriz, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 21 del mismo estatuto».

La Decisión 291 de 1991 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena actualizó el Régimen Común de Tratamiento a los Capitales Extranjeros y sobre Marcas, Patentes, Licencias y Regalías, y eliminó la obligación de aprobación del contrato por parte del organismo oficial competente, manteniendo únicamente el registro del mismo⁴⁷.

En la sentencia del 28 de julio de 2011, que tiene efectos *erga omnes* por haberse expedido bajo el medio de control de nulidad, esta Sección precisó que dicha

⁴⁷ Al respecto, el artículo 12 de la Decisión 291 de 1991 de la Comunidad Andina de Naciones, dispone: «Artículo 12. Los contratos de licencia de tecnología, de asistencia técnica, de servicios técnicos, de ingeniería básica y de detalle y demás contratos tecnológicos de acuerdo con las respectivas legislaciones de los Países Miembros, serán registrados ante el organismo nacional competente del respectivo País Miembro, el cual deberá evaluar la contribución efectiva de la tecnología importada mediante la estimación de sus utilidades probables, el precio de los bienes que incorporen tecnología, u otras formas específicas de cuantificación del efecto de la tecnología importada».



modificación no conllevó la pérdida de fuerza ejecutoria del artículo 67 del Decreto 187 de 1975, por lo que esta norma reglamentaria debe interpretarse conforme con la Decisión 291 de 1991. En tal sentido, se dispuso que *«para efectos de la procedencia de la deducción por importación de tecnología, marcas y patentes, se hace necesaria la inscripción, o mejor, el registro del contrato ante la autoridad competente, pues (...) la prueba para la procedencia de la deducción en comento no puede ser otra que el registro del respectivo contrato ante el organismo competente (Ministerio de Comercio, Industria y Turismo)»*.

Ahora bien, tal y como lo ha manifestado esta Corporación⁴⁸, de las normas transcritas se deduce que la deducibilidad de las erogaciones asociadas a un contrato de importación de tecnología o sobre marcas y patentes estaba condicionada a la existencia y el registro del negocio jurídico, sin que se hubiera previsto un término específico para cumplir con esta obligación.

En efecto, la Sala tiene establecido, como criterio mayoritario de decisión, que *«la finalidad del artículo 67 del Decreto 187 de 1975 era demostrar la existencia del contrato y la realización del registro correspondiente ante el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, pero ni esta norma, la Decisión 291 de 1991, el Decreto 259 de 1992 establecieron un término para que se realizara el registro»*.

Descendiendo al caso concreto, la Sala observa que en el expediente se encuentran probados los siguientes hechos, pues no fueron objeto de discusión por las partes:

- En primer lugar, que respecto al contrato de licenciamiento de marca suscrito con SABMiller International BV, en la ventanilla única de comercio exterior (VUCE) aparece una solicitud de registro del 22 de diciembre de 2011, la cual fue aprobada *«por el término comprendido entre el 22 de diciembre de 2011, fecha de radicación de la solicitud y el 30 de abril de 2013»*⁴⁹. De igual forma, también aparece que, el 20 de diciembre de 2013, se presentó otra solicitud de registro, la cual fue aceptada con vigencia de 1 año, contado a partir de la fecha de la radicación de la solicitud. Lo anterior, fue expuesto por la DIAN en la liquidación oficial demandada⁵⁰.
- En segundo lugar, que frente al contrato celebrado con SABMiller International Brands Limited, al consultar la VUCE aparece una solicitud de registro del 22 de diciembre de 2011⁵¹, la cual fue aprobada *«por el término comprendido entre el 22 de diciembre de 2011, fecha de radicación de la solicitud y el 30 de abril de 2013»*. En adición, consta que, el 24 de abril de 2015⁵², la demandante allegó una nueva solicitud de registro, que fue aceptada por la DIAN el 17 de abril de 2015⁵³.

De la valoración de los hechos probados se constata que la demandante cumplió con la condición para deducir, en el año gravable 2013, las erogaciones asociadas con el contrato de licenciamiento de marcas suscrito con SABMiller International BV por \$2.287.309.666. Esto, comoquiera que la aprobación y la renovación del registro del negocio jurídico se llevó a cabo, en primer lugar, hasta abril de 2013 y posteriormente el 20 de diciembre de 2013, es decir, dentro del periodo gravable en el que se solicitó la deducción.

⁴⁸ Al respecto ver, Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencias del 1 de junio de 2016, exp. 20351. C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; del 13 de diciembre de 2017, exp. 19747. C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez; y del 1 de julio de 2021, exp. 23951, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

⁴⁹ Fl. 403 de los antecedentes administrativos.

⁵⁰ Fl. 1227 de los antecedentes administrativos.

⁵¹ Fl. 403 vlt. de los antecedentes administrativos.

⁵² Fls. 259 a 264 del cuaderno principal.

⁵³ Fls. 265 a 266 del cuaderno principal.



Ahora bien, frente a los \$114.482.529 derivados de la ejecución del contrato suscrito con SABMiller International Brands Limited se observa, de lo probado en el plenario, que fue registrado inicialmente en el año 2011 hasta abril de 2013 y posteriormente en el año 2015.

Así, en aplicación del criterio jurisprudencial mayoritario de la Sala, la exigencia para el registro del contrato no debía realizarse en un momento determinado, y en ese entendido, el citado requisito se entiende cumplido con los registros realizados por la contribuyente en los años 2011 hasta parte del 2013 y 2015, los cuales están plenamente acreditados en el expediente. Lo anterior, supone probada la existencia del contrato y su registro ante la autoridad competente, que es el presupuesto exigido para la procedencia de la deducción.

Desde esta perspectiva, se reitera que, de acuerdo con el criterio mayoritario de la Sala, el registro no surte efectos por un plazo determinado, basta con su diligenciamiento ante la autoridad competente, sin un plazo perentorio, de modo que la única exigencia temporal es la vigencia del contrato, la cual no fue discutida ni desvirtuada por la DIAN.

No prospera el cargo de apelación.

4. Deducción por inversión en activos fijos reales productivos en la suma de \$61.138.600.000

La demandante y el Tribunal coinciden en señalar que la garantía de estabilidad jurídica pactada en el contrato suscrito entre Bavaria y la Nación tiene vigencia por el término de 20 años, por lo tanto, al haberse incluido como norma estabilizada el artículo 158-3 del Estatuto Tributario y dado que no está en discusión el cumplimiento de los supuestos de esta deducción, la Administración no podía desconocerla. En contraste, la DIAN se pone en la apelación, pues considera que esta deducción no es procedente porque excede el valor de la inversión pactada en el contrato de estabilidad jurídica, de manera que no puede aplicarse el mencionado artículo 158-3, pues no opera la garantía de estabilidad, más aún cuando, de acuerdo con el Decreto 1766 de 2004, la deducción procede por una sola vez, en el año en que se efectuó la inversión.

Sobre esta controversia, esta Sección se pronunció en la sentencia del 16 de octubre de 2019⁵⁴, que tiene efecto *erga omnes*, por haberse expedido en el juicio de nulidad adelantado contra el Oficio DIAN 000056 del 29 de enero de 2016:

«2.4. La finalidad de la Ley 963 de 2005 es promover tanto la inversión nueva como la ampliación de la existente, en cuanto mecanismo de desarrollo social y económico, motivo por el cual no estableció ningún límite al beneficio de estabilización relacionado con el monto de la inversión.

En otras palabras, la ley no estableció ninguna prohibición para que el beneficio de estabilización normativa opere sobre montos de inversión efectivamente realizados y que sean adicionales a los pactados en los contratos.

Es más, cuando se propuso una limitante en tal sentido en los casos de ampliación de la inversión existente durante el trámite legislativo, el Congreso de la República no aprobó su inclusión en la versión definitiva del texto legal.

⁵⁴ Exp. 22566, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



Además, la Sala destaca que una limitación en ese sentido sería contraria a la finalidad de la ley, pues desestimularía la inversión efectiva adicional a la pactada en el contrato al no gozar de ningún tipo de beneficio.

En ese mismo sentido, el Documento Conpes 3366 de 2005 permite colegir que la estabilidad jurídica no se limita a la ampliación de la inversión pactada en el contrato» (subrayado de la Sala).

Previo a la expedición de la providencia citada, la DIAN emitió el Concepto Nro. 21786 del 16 de agosto de 2016⁵⁵, para rectificar que:

«De las normas citadas se evidencia que la inversión era un requisito fundamental para que pudiera suscribirse y ejecutarse un CEJ.

Sin embargo de la ley y el reglamento citados no se puede inferir que el valor de la inversión constituyera un límite respecto de los beneficios que se podían derivar de las normas estabilizadas, por ejemplo normas tributarias y específicamente el artículo 158-3 del Estatuto Tributario.

En mérito de lo anteriormente expuesto se aclara el Oficio No. 000056 del 29 de enero de 2016, en cuanto a que, cuando se hayan estabilizado en el CEJ las normas tributarias de manera específica a su actividad económica, conforme al Documento Conpes No. 3366 de 2005, los beneficios no estarán limitados a los montos relativos al proyecto de inversión, considerando las condiciones y requisitos tributarios para su reconocimiento» (subrayado de la Sala).

En esas condiciones, es evidente para la Sala que, al momento de expedir la liquidación oficial de revisión del 28 de diciembre de 2016, la DIAN estaba en la obligación de seguir la doctrina oficial contenida en el Concepto Nro. 21786 del 16 de agosto de 2016. No obstante, se apartó de ella sin ninguna justificación, de manera que le asiste razón a la actora cuando alega la violación del artículo 264 de la Ley 223 de 1995, según el cual las actuaciones de los contribuyentes amparados por la doctrina oficial no pueden ser objetadas por las autoridades tributarias.

Así mismo, en el expediente se encuentra acreditado que en el año gravable 2013 la actora incurrió en inversiones adicionales a las pactadas en el contrato de estabilidad jurídica del 8 de febrero de 2008, que estaban amparadas por la garantía de estabilidad. Lo anterior, porque ni la ley ni el reglamento ni el propio contrato de estabilidad jurídica limitaron tal derecho a la cuantía de la inversión inicialmente pactada o al año en que ésta se llevara a cabo.

En consecuencia, no prospera el cargo. Por consiguiente, procede la confirmación de la sentencia de primera instancia en cuanto juzgó improcedente el rechazo de la deducción por inversión en activos fijos reales productivos en la suma de \$61.138.600.000.

5. Sanción por inexactitud

Dado que el Tribunal mantuvo solamente el rechazo de los gastos operacionales de administración por \$63.527.792.000, determinó que había mérito para sancionar por inexactitud a la actora. De ahí que, la demandante en su apelación reclame que al accederse a esta glosa se levante también la sanción. Y, en todo caso, que la penalidad no es procedente porque existe un error en la apreciación del derecho aplicable, específicamente, en lo que tiene que ver con las normas que regulan la

⁵⁵ Fls. 213 a 218 del cuaderno principal.



deducibilidad de los gastos por servicios administrativos pagados a la casa matriz y por asistencia técnica.

Por su parte, la DIAN discute que, además de la sanción correlativa a los gastos operacionales de administración rechazados, al revocarse la decisión del Tribunal frente a las glosas de costos de ventas, gastos operacionales de ventas y deducción por inversión en activos fijos reales productivos, la sanción por inexactitud correspondiente debe mantenerse.

Como cuestión previa, la Sala pone de presente que, debido a la aceptación de las deducciones por costos de venta (\$5.450.381.000), gastos por asistencia técnica (\$13.708.819.000), inversión en activos fijos reales productivos (\$61.138.600.000) y gastos operacionales por ventas (\$2.401.792.000), se levanta la sanción por inexactitud por estas glosas.

Así las cosas, la decisión en este punto deberá enfocarse en determinar la procedencia de la sanción por inexactitud respecto a las glosas confirmadas, total o parcialmente en esta instancia, esto es, gastos por servicios administrativos a casa matriz por \$47.834.099.000, y otros egresos (reembolsos a vinculadas) por \$1.984.874.000.

Pues bien, la Sala considera que, en este caso, debe levantarse la sanción por inexactitud sobre los rechazos relacionados con gastos por servicios administrativos por \$47.834.099.000, en la medida en que la interpretación efectuada por la actora se puede considerar razonable considerando los antecedentes de la disposición y las posiciones jurisprudenciales que se habían expuesto en la época de los hechos.

En efecto, nótese que entre las partes existe una razonada diferencia de criterios sobre si el requisito de la retención en la fuente, a que se refiere el artículo 124 del Estatuto Tributario, constituye una limitación a los costos y deducciones entre vinculadas económicas. Esto se confirma si se tiene en cuenta que, en algún momento, la jurisprudencia de esta Corporación⁵⁶ consideró que el requisito en mención sí constituía una limitación, criterio que difiere con el de la Administración, conforme con el cual la retención es un requisito para que proceda la deducción, de acuerdo con la sentencia C-596 de 1996 de la Corte Constitucional.

Adicionalmente, la Sala no puede pasar por alto el hecho de que, en situaciones con identidad fáctica y jurídica⁵⁷ a la *sub examine*, en las que se discutía la procedencia de la deducción por gastos por servicios administrativos a la luz del artículo 124 del Estatuto Tributario, también se levantó la sanción por inexactitud, al encontrar configurada la diferencia de criterios entre las partes respecto del derecho aplicable a partir de los argumentos expuestos por el contribuyente que, en esencia, coinciden con los aquí expuestos por la parte actora. En consecuencia, en aplicación del principio de igualdad, la penalidad bajo análisis también debe levantarse en este caso concreto.

Ahora bien, la Sala considera que la sanción por inexactitud debe mantenerse sobre gastos rechazados por concepto de otros egresos (reembolsos a vinculadas) por \$1.984.874.000, en la medida en que, su inclusión en la declaración de renta

⁵⁶ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencias con expediente Nro. 2319 de 1990, C.P. Jaime Abella Zarate y Nro. 7158 de 1995, C.P. Delio Gómez Leyva.

⁵⁷ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencias del 9 de septiembre de 2021 (exp. 24282), CP. Milton Chaves García.



constituyó una conducta sancionable con la mencionada penalidad. Al respecto, nótese que quedó acreditado que la contribuyente incluyó otros egresos por \$1.984.874.000, sin contar con los documentos idóneos que acreditaran la realidad de esa suma. De ahí que no se pueda afirmar que sobre este punto exista una diferencia de criterios sobre el derecho aplicable, pues lo que se evidencia es una falta probatoria.

6. Decisión

En consideración a todo lo expuesto, la Sala confirmará el numeral primero de la parte resolutive de la sentencia apelada, que declaró la nulidad parcial de los actos administrativos demandados. No obstante, modificará el numeral segundo de la parte resolutive de dicha providencia y, en su lugar, se dispondrá que, a título de restablecimiento del derecho, se fija un total saldo a pagar de \$ 255.231.881.000, conforme con la siguiente liquidación:

Concepto	Liquidación privada	Liquidación DIAN	Liquidación Tribunal	Liquidación Consejo de Estado
Total patrimonio Líquido	2.749.055.092.000	2.749.055.092.000	2.749.055.092.000	2.749.055.092.000
Total ingresos netos	4.654.394.022.000	4.654.394.022.000	4.654.394.022.000	4.654.394.022.000
Costos de Venta	1.528.995.212.000	1.523.544.831.000	1.528.995.212.000	1.528.995.212.000
Otros costos	138.786.000	138.786.000	138.786.000	138.786.000
Total Costos	1.529.133.998.000	1.523.683.617.000	1.529.133.998.000	1.529.133.998.000
Gastos Opera. de Administración	389.661.465.000	326.133.673.000	326.133.673.000	339.842.492.000
Gastos Opera. de Ventas	1.091.778.748.000	1.089.376.956.000	1.091.778.748.000	1.091.778.748.000
Deducción inver. en activos fijos	61.138.600.000	0	61.138.600.000	61.138.600.000
Otras deducciones	294.407.504.000	294.407.504.000	294.407.504.000	294.407.504.000
Total deducciones	1.836.986.317.000	1.709.918.133.000	1.773.458.525.000	1.787.167.344.000
Renta líquida del ejercicio	1.288.273.707.000	1.420.792.272.000	1.351.801.499.000	1.338.092.680.000
Renta presuntiva	53.409.813.000	53.409.813.000	53.409.813.000	53.409.813.000
Total rentas exentas	171.424.905.000	171.424.905.000	171.424.905.000	171.424.905.000
Renta líquida gravable	1.116.848.802.000	1.249.367.367.000	1.180.376.594.000	1.166.667.775.000
Ingresos por ganancias ocasionales	62.934.482.000	62.934.482.000	62.934.482.000	62.934.482.000
Costos y deducciones por ganancias ocasionales	40.743.972.000	40.743.972.000	40.743.972.000	40.743.972.000
Ganancia ocasional gravable	22.190.510.000	22.190.510.000	22.190.510.000	22.190.510.000
Impuesto sobre la renta gravable	279.212.200.000	312.341.842.000	295.094.149.000	291.666.944.000
Descuentos tributarios	2.787.748.000	2.787.748.000	2.787.748.000	2.787.748.000
Impuesto neto de renta	276.424.452.000	309.554.094.000	292.306.401.000	288.879.196.000
Impuesto de ganancias ocasionales	2.219.051.000	2.219.051.000	2.219.051.000	2.219.051.000
Total impuesto a cargo	278.643.503.000	311.773.145.000	294.525.452.000	291.098.247.000
Anticipo por el año gravable	75.428.438.000	75.428.438.000	75.428.438.000	75.428.438.000
Saldo a favor sin solicitud de devolución.	0	0	0	0
Autorretenciones	82.272.168.000	82.272.168.000	82.272.168.000	82.272.168.000
Otros conceptos	328.992.000	328.992.000	328.992.000	328.992.000
Total retenciones año gravable	82.601.160.000	82.601.160.000	82.601.160.000	82.601.160.000
Anticipo por el año gravable siguiente	121.667.014.000	121.667.014.000	121.667.014.000	121.667.014.000
Saldo a pagar por impuesto	242.280.919.000	275.410.561.000	258.162.868.000	254.735.663.000
Sanciones		53.007.427.000	15.881.949.000	496.218.000
Total saldo a pagar	242.280.919.000	328.417.988.000	274.044.817.000	255.231.881.000.

Sanción por inexactitud	
Gastos no deducibles sobre los que procede la sanción	\$1.984.874.000
Aumento de impuesto por gastos no deducibles	\$496.218.000
Base para calcular la sanción	\$496.218.000
Tarifa 100% (art. 288 Ley 1819)	100%
Valor sanción por inexactitud	\$496.218.000



7. Condena en costas

A la luz de los artículos 188 del CPACA y 365 (numeral 8) del Código General del Proceso, no habrá condena en costas (gastos del proceso y agencias en derecho) en esta instancia, puesto que prosperaron parcialmente las pretensiones de las partes.

Por todo lo expuesto, se modificará la sentencia de primera instancia.

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

FALLA

1. **Modificar** el numeral segundo de la parte resolutive de la sentencia del 9 de julio de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca. En su lugar se dispone:

«**SEGUNDO:** A título de restablecimiento del derecho, fijar como total saldo a pagar la suma de \$255.231.881.000, de conformidad con la liquidación efectuada en la parte motiva de esta providencia».

2. Sin condena en costas en esta instancia.

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

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

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN