



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

**CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

**Bogotá D.C., veintidós (22) de agosto de dos mil veinticuatro (2024)**

**Referencia:** NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
**Radicación:** 17001-23-33-000-2021-00193-01 (**28093**)  
**Demandante:** MABE COLOMBIA SAS  
**Demandado:** DIAN  
**Temas:** Renta 2017. Gastos. Aplicación CDI Colombia y México.

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 3 de agosto de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Caldas, Sala Primera de Decisión, que negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la demandante<sup>1</sup>.

**ANTECEDENTES**

El 12 de abril de 2018, MABE COLOMBIA SAS presentó la declaración inicial del impuesto sobre la renta por el año gravable 2017<sup>2</sup>, corregida el 21 de noviembre de 2018<sup>3</sup>, en la que registró una pérdida de \$13.031.687.000 y un saldo a favor de \$12.490.410.000.

El 15 de abril de 2021, previo requerimiento especial<sup>4</sup> y respuesta a éste<sup>5</sup>, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Manizales expidió la Liquidación Oficial de Revisión 102412021000004<sup>6</sup>, en la que modificó el último denuncia rentístico para desconocer gastos operacionales de ventas (*comisiones por \$2.958.157.000*), imponer sanción por inexactitud del 100 % (*\$1.005.773.000*) y fijar el saldo a favor en \$11.484.637.000. La sociedad acudió en demanda *per saltum* ante la jurisdicción.

**DEMANDA**

MABE COLOMBIA SAS, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, formuló las siguientes pretensiones<sup>7</sup>:

<sup>1</sup> Únicamente en agencias en derecho, fijadas en \$30.173.190 a favor de la DIAN. Documento 18 expediente digital.

<sup>2</sup> Fl. 39 c.a.

<sup>3</sup> Fl. 71 c.a.

<sup>4</sup> Identificado con el número 102382020000004 del 31 de julio de 2020. Fls. 122 a 146 c.a.

<sup>5</sup> Radicada el 24 de noviembre de 2020. 148 a 165 c.a.

<sup>6</sup> Fls. 48 a 80. Documento 02 expediente digital.

<sup>7</sup> Fls. 8-9. Documento 02 expediente digital.



«**PRIMERA.** Que se declare la nulidad total de la Liquidación Oficial de Revisión No. 102412021000004 del 15 de abril de 2021, por medio de la cual la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Manizales modifica la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios de Mabe Colombia S.A.S. correspondiente al año gravable 2017, por haber sido expedida con violación a las normas nacionales a las que hubieren tenido que sujetarse y por adolecer de una falsa motivación.

**SEGUNDA.** Que, como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho, se declare que la declaración de corrección del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2017 presentada por Mabe Colombia el día 21 de noviembre de 2018, mediante el formulario No. 1113605552692 e identificada con el No. 91000587494094, ha quedado en firme. Igualmente, que se declare que Mabe Colombia no está obligada a pagar ninguna suma a la DIAN por concepto de mayores impuestos, intereses, sanciones y actualizaciones.

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

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

- Artículos 1, 2, 3, 4, 7, 22 y 23 de la Ley 1568 de 2012 -CDI entre Colombia y México-;
- Artículos 42 y 137 del CPACA y,
- Artículos 24, 121, 122, 406 y 647 del Estatuto Tributario

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

**Violación de los artículos 1, 2, 3, 4, 7 y 23 del CDI entre Colombia y México por falta de aplicación.** Como los ingresos percibidos por Controladora Mabe, sociedad mexicana con quien la actora suscribió un contrato de comisión que originó el pago cuestionado, tienen la naturaleza de beneficios empresariales conforme al artículo 7 del CDI, están gravados en México, país de domicilio del prestador del servicio; al no estar gravados con el impuesto sobre la renta en Colombia, no se someten a retención en la fuente, sin que aplique el mecanismo para evitar la doble tributación previsto en el artículo 22 del mismo convenio.

En el objeto social de la empresa mexicana se encuentra la actividad de comisionista, al actuar como agente de la actora para la prestación del servicio de planeación y supervisión del proceso de compras. Por ello, las rentas obtenidas en desarrollo de su objeto social se gravan según las reglas del mencionado artículo 7, pues no provienen de rentas especiales reguladas en otros artículos del CDI y la sociedad mexicana no tiene establecimiento permanente en Colombia.

Para deducir el gasto por comisiones, la sociedad se basó en los conceptos DIAN 34550 de 2015, 251 de 2019, y 0548 de 2020, los cuales concluyeron y consideraron que: no se debe practicar retención en la fuente por pagos relacionados con la actividad empresarial; los beneficios de una empresa de un estado contratante se gravan solo en el estado de residencia, sin acudir al artículo 22 (*método para evitar la doble imposición*), y los pagos por comisiones, en el contexto de los CDI, tienen el tratamiento de beneficios empresariales.

**Violación de los artículos 24, 121, 122 y 406 del Estatuto Tributario, y 22 del CDI entre Colombia y México por indebida aplicación.** La liquidación de revisión no advirtió que las normas del CDI son de aplicación prevalente y, que



por ello, frente a los pagos por comisiones Colombia no tenía potestad tributaria. Este error de aplicación normativa llevó a la DIAN a considerar que el pago estaba gravado tanto en México como en Colombia y que, por esa razón, debía acudir al método para evitar la doble tributación previsto en el tratado. La exigencia del artículo 121 del ET de practicar retención en la fuente, solo opera a los ingresos gravados en Colombia, y no a aquellos que, por cualquier razón legal, como lo es la aplicación de un tratado, no se someten a tributación en el país.

No aplica la sentencia del Consejo de Estado del 11 de mayo de 2019, dictada en el proceso 20065, en la cual se analizó la excepción prevista en el otrora literal a) del artículo 121 del ET, sobre los pagos realizados por un contribuyente colombiano a una sociedad comisionista domiciliada en los Estados Unidos de América, país con el que no existe un CDI, porque la Ley 1819 de 2016 derogó esa excepción y no estaba vigente para el año gravable 2017.

**Violación por indebida aplicación del artículo 122 del ET, y por falta de aplicación del artículo 23 del CDI.** Aunque los pagos de Mabe Colombia de comisiones a favor de la empresa mexicana, no se sometieron a retención en la fuente según el artículo 7 del CDI, no procedía limitar su deducibilidad en Colombia, dado que la cláusula de no discriminación prevista en el artículo 23 del convenio tiene por objeto que las limitaciones de la legislación local sobre la deducibilidad de los pagos realizados a no residentes, como la prevista en el artículo 122 del ET, no operen en el contexto de un CDI, posición que se sustenta en los conceptos DIAN 077842 de 2011 y 251 de 2019.

Como la limitación de deducibilidad del 15 % prevista en el artículo 122 del ET no aplica a los residentes colombianos, se activa la cláusula de no discriminación; por lo tanto, los gastos pagados por un residente colombiano (*Mabe Colombia*) en favor de un residente mexicano (*Controladora*), son deducibles.

**Violación de los artículos 42 y 137 del CPACA por indebida aplicación.** La liquidación de revisión fue falsamente motivada pues, aunque reconoció que el CDI era aplicable, negó la deducibilidad del gasto por comisiones, porque la actora no practicó retención en la fuente, y por el límite previsto en el artículo 122 del ET.

La falsa motivación se advierte en que los fundamentos legales en los que pretende soportarse la liquidación no pueden utilizarse en el caso concreto, por la potestad tributaria atribuida por el CDI celebrado entre Colombia y México. La necesidad de practicar retención en la fuente no es exigible a la actora, en tanto el ingreso por comisiones no está gravado en Colombia, según el CDI. En el mismo sentido, la limitación del 15 % en la deducibilidad de los pagos al exterior no opera, dado que la cláusula de no discriminación del tratado releva a Mabe Colombia de atender esta regla limitativa.

**Violación del artículo 647 del Estatuto Tributario por indebida aplicación.** La sanción impuesta en el acto acusado es inaplicable, dado que la actora no incurrió en las conductas sancionables. Además, interpretó correctamente la normativa local y el CDI, por lo que el gasto por comisiones era deducible.

Aunque la DIAN corrigió el error en el que incurrió en el requerimiento especial (*al reconocer que el artículo 647-1 ET no establece una sanción adicional, sino el método*



para determinar las sanciones por inexactitud y corrección), insistió, sin fundamento, en la imposición de la sanción por inexactitud, alegando la improcedencia del gasto por comisiones. Contrario a lo señalado por la DIAN, el gasto era procedente, ante la aplicación de la actora de la normativa aplicable (CDI).

La sociedad no declaró información inexistente o inexacta, dado que los pagos a la sociedad mexicana se hicieron -como se evidencia en la factura y el soporte de giro allegados-, y se derivaron de la ejecución del contrato de comisión, que fue puesto a disposición de la DIAN y no fue controvertido en la actuación administrativa, con lo cual, la información contenida en la declaración del año 2017 es completa y cierta. Adicionalmente, Mabe cumplió la normativa aplicable y, por lo tanto, (i) no estaba obligada a practicar retención en la fuente sobre el gasto por comisiones, y (ii) dedujo dicho gasto en su totalidad, amparada en la autorización derivada de la cláusula de no discriminación prevista en el CDI.

Además, la actora no está incurso en las causales de inexactitud, por cuanto acreditó los supuestos de existencia de una interpretación razonable, la información declarada es completa y cierta, y se basó en la correcta apreciación de la normativa local (artículos 24, 121 y 122 del ET) y del CDI (en particular, los artículos 1,2, 3, 4, 7, 22 y 23), siendo aplicable la causal de exoneración.

## OPOSICIÓN

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda y solicitó condenar en costas a la demandante, con fundamento en lo siguiente<sup>8</sup>:

Como las comisiones pagadas a Controladora Mabe están gravadas con el impuesto sobre la renta en Colombia, la actora debió practicar retención en la fuente, lo que es acorde con el artículo 20 del CDI, sin que tal exigencia desconozca el principio de no discriminación, y la Administración aplicó el artículo 22 del convenio, para evitar la doble imposición entre los dos países con ocasión de la aplicación del referido artículo 20.

No le asiste razón a la demandante en la aplicación del artículo 7 del CDI, ya que no todo ingreso recibido por una sociedad residente de un estado contratante tiene la connotación de «beneficios empresariales». Este artículo indica, de forma general, cuál Estado tiene la potestad de gravar la rentas netas u utilidades obtenidas en otro estado contratante, sin aludir a un ingreso o actividad empresarial específica, sin que aplique el concepto 34550 de 2015, porque no se está ante rentas netas o utilidades obtenidas por la empresa mexicana, que se consideren «beneficios empresariales» en el contexto del CDI.

A los pagos de comisiones por la prestación de un servicio, se les debió practicar retención en la fuente para su reconocimiento como deducción, por corresponder a ingresos de fuente nacional, que no encuadran en la excepción prevista en el artículo 121 [a] del ET, en cuanto las compras no solo se hicieron en el exterior, sino también en el país a proveedores colombianos, que despacharon desde sus bodegas ubicadas en el territorio nacional.

<sup>8</sup> Documento 06 expediente digital



Las sociedades *Huntsman Colombia Ltda.*, *Rehau SAS* y *Américas Styrenics de Colombia Ltda.*, a quienes se realizaron las compras que generaron las comisiones pagadas por la actora, son sociedades nacionales, domiciliadas en Colombia, que se constituyeron en el país como lo establece el artículo 12-1 del ET, por lo que el servicio prestado por la sociedad mexicana no se dio en el exterior. La actora no probó la actividad que dio origen a las comisiones, y que la compra de la mercancía se realizó a proveedores en el exterior.

Se acreditaron los presupuestos para aplicar la sanción por inexactitud, toda vez que la sociedad declaró pérdidas fiscales por mayores valores a los reales, sin que exista diferencia de criterio en cuanto a la aplicación de la legislación interna sobre la deducción del gasto por comisiones.

### TRÁMITE EN PRIMERA INSTANCIA

Por auto del 18 de enero de 2022<sup>9</sup>, se tuvieron como pruebas los documentos allegados con la demanda, se requirió a la DIAN para allegar los antecedentes administrativos<sup>10</sup>, se dio traslado para alegar de conclusión, y el litigio se concretó en resolver si: «1. *¿El gasto por comisión pagado por Mabe a la Controladora era deducible del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2017, en la forma y condiciones señaladas por la parte actora?* 2. *¿Se configuraron los presupuestos del artículo 647-1 del ET para aplicar sanción por inexactitud?*»

### SENTENCIA APELADA

El *a quo* negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la demandante *-agencias en derecho-*, con fundamento en lo siguiente<sup>11</sup>:

Los pagos por comisiones efectuados a la sociedad mexicana, derivados del contrato de servicios por comisión, no podían detrarse de la declaración de renta del año 2017, pues debieron someterse a los límites de deducibilidad establecidos en el artículo 122 del ET, al amparo de las reglas fijadas en la sentencia C-221 de 2013, que analizó la constitucionalidad de la Ley 1568 de 2012, aprobatoria del CDI entre Colombia y México.

La DIAN no discute la aplicación del CDI; solo que se debe acudir al artículo 122 del ET para determinar la procedencia del gasto, de forma independiente de la existencia del convenio que posibilita su deducción, y que de esa norma no se desprende que la limitación surge por razón de la residencia de quien percibe el pago, pues solo indica que los costos o deducciones por expensas en el exterior para la obtención de rentas de fuente dentro del país, no pueden exceder del 15 % de la renta líquida del contribuyente, al margen de cuál sea la residencia fiscal del perceptor del ingreso (*Controladora*).

De acuerdo con el artículo 23 [3] de la Ley 1568 de 2012, las comisiones pagadas por la actora pueden detrarse de la declaración de renta; no obstante, conforme

<sup>9</sup> Documento 08 expediente digital.

<sup>10</sup> Aportados según constancia secretarial, el 11 de febrero de 2022. Documento 16 expediente digital

<sup>11</sup> Documento 18 expediente digital.



a lo explicado por la Corte Constitucional, la no discriminación procura que no se establezcan reglas entre los estados contratantes, diferentes a las establecidas en el país para ese tipo de pagos; en este caso, se trata de la misma regla de deducibilidad para cualquier contribuyente que declare renta en Colombia.

Aunque no existiera el CDI, hay una norma interna que establece un límite a la deducibilidad de esos gastos por concepto de pagos en el exterior; como en el denunció rentístico del año 2017, la actora declaró la renta líquida en \$0 -*aspecto que no refutó*-, el valor que podía deducir era \$0, aspecto suficiente para considerar que no podía deducir la totalidad de las comisiones pagadas a *Controladora* con base en el CDI.

Según el artículo 22 del CDI, la actora no probó que en México fuera sujeto pasivo de algún impuesto; solo que declaró renta en Colombia, por lo que no podía deducir el pago. Se comparte el argumento de la DIAN, en el entendido de que conforme al «*tax credit*», quien podía deducir ese pago por comisiones era *Controladora Mabe* al momento de declarar renta en México, en caso de que se le hubiera practicado retención en la fuente en Colombia.

No se abordará el cargo sobre proveedores locales ni la obligación de realizar retención en la fuente conforme al artículo 121 del ET, pues el análisis realizado implica la imposibilidad de descontar el gasto realizado en el exterior.

La sanción por inexactitud es procedente porque, aunque no se discute la veracidad del pago por comisiones realizado por la actora, el haber deducido la totalidad de este generó un mayor saldo a favor. No se configuró la causal de exoneración invocada, ya que, aunque es cierta la aplicación preferente de los convenios de doble imposición sobre las disposiciones nacionales, en virtud del principio de no discriminación, se debía acudir al artículo 122 del ET, que no ofrece, de acuerdo con su redacción, una interpretación diferente, ya que establece un límite en relación con deducciones por pagos en el exterior.

Como la DIAN debió defender sus intereses a través de apoderado, el cual actuó en las diferentes etapas procesales, es procedente la condena en costas a la demandante, a título de agencias en derecho, que se tasan en \$30.173.190 (3 % de la cuantía - \$1.005.773.000), de conformidad con el Acuerdo PSAA16-10554 de 2016 del Consejo Superior de la Judicatura.

## RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** solicitó revocar la sentencia apelada, por lo siguiente<sup>12</sup>:

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda con base en una interpretación errónea de los artículos 122 del ET, y 23 [3] del CDI, el cual establece expresamente la inaplicación de las limitaciones de la ley local, a la deducibilidad de pagos realizados a no residentes.

<sup>12</sup> Documento 20 expediente digital.



El referido artículo 23 [3], que aplica a la deducibilidad del pago de las comisiones analizadas, dispone que los gastos incurridos por una empresa de un estado contratante (*Mabe Colombia*), en favor de una empresa del otro estado contratante (*Controladora*), son deducibles en las mismas condiciones que si hubieran sido pagados a un residente del primer estado, es decir, como si se hubieran cancelado a un residente colombiano. El artículo 122 del ET, que establece limitaciones a la deducibilidad por pagos a no residentes, es una norma que cede frente al citado artículo 23 [3], con lo cual el gasto discutido es deducible al amparo de la cláusula de no discriminación.

Es erróneo que el *a quo* considere que no opera la regla de no discriminación, porque si bien el artículo 122 del ET rige para todos los contribuyentes del impuesto sobre la renta, lo importante es que establece una limitación en la deducibilidad respecto de los pagos hechos a no residentes, razón por la cual, esta norma local no opera en el contexto de los pagos hechos a una entidad residente en México (*Controladora*), con fundamento en el artículo 23 [3] del CDI. La mención que se hace a la sentencia de la Corte Constitucional no es pertinente, pues esa decisión solo se refirió de manera general al artículo 23 [1] del CDI, sin analizar el numeral 3 que es el supuesto de hecho del caso analizado.

El *a quo* desconoce que el artículo 122 del ET es una limitación a la deducibilidad, que surge con ocasión de la residencia del perceptor del pago. De hecho, la residencia (*colombiana o extranjera*) de quien recibe el pago, es el elemento *sine qua non* para calificar el pago como un gasto al exterior, y determinar si las limitaciones contenidas en el artículo son o no aplicables.

No se valoraron en debida forma los argumentos de la demanda y de los alegatos de conclusión, donde se explicó la forma correcta de interpretar y aplicar el artículo 23 [3] del CDI. Dada la inexistencia de la obligación de practicar retención en la fuente sobre el pago por comisiones, conforme al artículo 7 del CDI y a la doctrina DIAN -*aspecto no rechazado por el Tribunal*-, el gasto era deducible, en la medida en que la limitación prevista en el artículo 122 del ET no opera en virtud de la cláusula de no discriminación contenida en el artículo 23 [3] del CDI.

La actora no declaró información inexistente o inexacta que diera lugar a la sanción impuesta, pues los pagos a *Controladora* se derivaron de la ejecución del contrato de comisión, hecho verificado por el Tribunal al sostener que no se discutía la veracidad del pago por Mabe Colombia, quien cumplió la normativa aplicable para la procedencia de la deducción, no estaba obligada a practicar retención en la fuente sobre el gasto por comisiones, y dedujo el gasto en su totalidad, conforme a la autorización prevista en la cláusula de no discriminación del CDI.

El Tribunal fundamentó la supuesta inexistencia de una interpretación razonable, en el hecho de que el artículo 122 del ET es aplicable, dada la equivocada interpretación que hizo del artículo 23 del CDI y de la sentencia C-221 de 2013. No obstante, opera la causal de exoneración prevista en el parágrafo 2 del artículo 647 del ET, ya que el concepto de interpretación razonable gira alrededor de los diferentes entendimientos que una norma puede tener. No se discute que el artículo 122 del ET establece una limitación a la deducibilidad, sino que para la



DIAN esta era aplicable, mientras que para la contribuyente no lo es, con ocasión de la aplicación preferente de la cláusula de no discriminación aludida.

Aunque la actora no está incurso en las causales de inexactitud, cumplió los presupuestos para que exista una interpretación razonable, ya que la información declarada es completa y cierta -*aspecto no controvertido*-, y la actora se basó en la correcta apreciación e interacción de la normativa local (*artículos 24, 121 y 122 del ET*) y el CDI (*artículos 1, 2, 3, 4, 7, 22 y 23*), procediendo la causal de exoneración.

Se debe revocar la condena en costas en el componente de agencias en derecho, porque le asiste razón a la sociedad sobre la deducibilidad del gasto y la improcedencia de la sanción por inexactitud. La tasación no cumple lo señalado en el artículo 361 del CGP, que remite al artículo 188 del CPACA, ya que no hay evidencia que permita establecerla con un criterio objetivo; en el poder otorgado por la DIAN se advierte que el apoderado está «*adscrito a la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional*», y en la página web de la función pública se encuentra que, desde el año 2009, es funcionario de la entidad, por lo que no es razonable considerar que su designación haya representado una erogación adicional, diferente a la remuneración que tenga como servidor público.

## TRÁMITE EN SEGUNDA INSTANCIA

Por auto del 14 de noviembre de 2023 se admitió el recurso de apelación y se concedió el término previsto en el artículo 247 [4 a 6] del CPACA, para que los sujetos procesales se pronunciaran<sup>13</sup>. La **DIAN**<sup>14</sup> solicitó confirmar la sentencia apelada por considerar que el Tribunal no interpretó de manera errónea los artículos 122 del ET y 23 del CDI; el principio de no discriminación se cumple, y se deben aplicar las limitaciones de la norma local. Insiste en que las comisiones no eran deducibles, porque no se practicó retención en la fuente, siendo procedente la sanción por inexactitud.

## CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide la legalidad de la liquidación oficial de revisión que modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2017, presentada por MABE COLOMBIA SAS.

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante, se debe establecer si el *a quo* interpretó de manera errónea los artículos 122 del ET y 23 [3] del CDI suscrito entre Colombia y México para desconocer la deducibilidad del gasto por el pago de comisiones, y si eran procedentes la sanción por inexactitud, y la condena en costas -*agencias en derecho*-, impuestas a la demandante.

La liquidación de revisión desconoció gastos operacionales de ventas por \$2.958.157.000, correspondientes a la comisión pagada a la sociedad mexicana *Controladora Mabe S.A de C.V*, en adelante, *Controladora*, al considerar que se debió practicar retención en la fuente conforme a los artículos 121, 122 y 406 del ET, y

<sup>13</sup> Índice 4 en Samai.

<sup>14</sup> Índice 12 en Samai



22 del CDI, con base en tres enfoques: 1) algunas compras que dieron lugar al pago de la comisión se hicieron a proveedores nacionales, 2) Mabe Colombia, a efectos de evitar la doble imposición, debió practicar retención en la fuente sobre el pago discutido para que la empresa mexicana lo tomara como crédito fiscal en su país y, 3) al aplicar el límite del 15 % señalado en el artículo 122 *ib.*; por no declararse una renta líquida, sino una pérdida fiscal, no se podía solicitar dicho valor como deducción, actuación avalada por el *a quo* quien, en suma, acogió los dos últimos enfoques analizados por la Administración.

Además, el Tribunal consideró que los pagos por comisiones realizados a *Controladora*, derivados del contrato de servicios por comisión, no podían detraerse de la declaración de renta del año 2017, pues debieron someterse a los límites de deducibilidad establecidos en el artículo 122 del ET. Y compartió el análisis de la DIAN sobre el artículo 22 (*eliminación de la doble imposición*) del CDI, sin abordar el artículo 121 *ib.*

Para la recurrente, ante la inexistencia de la obligación de practicar retención en la fuente sobre el pago de comisiones, conforme al artículo 7 del CDI y a la doctrina DIAN -*aspecto no rechazado por el Tribunal*-, el gasto era completamente deducible, en la medida en que la limitación prevista en el artículo 122 del ET no aplicaba en virtud de la cláusula de no discriminación contenida en el artículo 23 [3] del CDI.

En ese contexto, se analizará si, para efectos de la deducibilidad del gasto cuestionado se debió practicar retención en la fuente, a la luz de las normas contenidas en el convenio para evitar la doble imposición suscrito entre Colombia y México<sup>15</sup>, el cual prevalece sobre la normativa local.

Son hechos reconocidos por las partes que, el 2 de enero de 2017, la demandante y *Controladora Mabe S.A. de C.V.*, sociedad constituida conforme a las leyes de los Estados Unidos Mexicanos, domiciliada en este país y sin establecimiento permanente en Colombia, suscribieron un «*contrato de servicios por comisión*»<sup>16</sup>, para que esta última, en calidad de agente de la primera, planeara, supervisara y controlara el proceso de compras de los productos requeridos por la actora, a través de políticas y procedimientos que garantizaran el suministro y abastecimiento oportuno de bienes y servicios en las cantidades y calidades requeridas por la compañía, al menor costo posible. Asimismo, acordaron el pago de una comisión para remunerar el referido servicio de intermediación, la cual corresponde al gasto cuestionado.

Según las definiciones generales contenidas en el artículo 3 del CDI, el término «*empresa*» se aplica a la explotación de cualquier actividad empresarial. Y el término «*actividad empresarial*» incluye la prestación de servicios profesionales. De acuerdo con sus estatutos sociales, la empresa mexicana tiene por objeto, entre otras actividades<sup>17</sup>: «[...] establecer sucursales, agencias o representaciones y **actuar**

<sup>15</sup> «*Convenio entre la República de Colombia y los Estados Unidos Mexicanos para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio*», y el «*Protocolo del convenio entre la República de Colombia y los Estados Unidos Mexicanos para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio*», aprobado por la Ley 1568 de 2012, declarada exequible por medio de la sentencia C-221 de 2013 de la Corte Constitucional, cuya aplicación al caso es aceptada por las partes.

<sup>16</sup> Fls. 83 a 87. Documento 02 expediente digital.

<sup>17</sup> Fls. 108 a 111. Documento 02 expediente digital.



**como mediador mercantil, comisionista, representante, distribuidor o depositario de toda clase de sociedades nacionales o extranjeras [...]**» Se resalta.

De las nociones referidas y del objeto social de *Controladora* se desprende que esta realizó una actividad empresarial consistente en la prestación de un servicio de intermediación comercial, actividad por la cual percibió un ingreso susceptible de gravamen.

Ahora bien, acorde con las reglas de interpretación de los convenios, las rentas por servicios prestados por un residente de un estado contratante en el otro estado contratante -*como lo fue el servicio prestado por la empresa mexicana Controladora Mabe a Mabe Colombia*-, se consideran **rentas o beneficios empresariales** que solo se gravan en el primer estado, conforme al artículo 7 de los convenios<sup>18</sup>.

Sobre este aspecto, la Sala<sup>19</sup>, al pronunciarse sobre los CDI suscritos bajo el modelo OCDE, destacó que el artículo 7 reguló la imposición de las rentas a los beneficios empresariales **«bajo la postura desarrollista<sup>20</sup> de gravar en el país de la residencia las rentas producidas por el ejercicio de las actividades económicas, con el imperativo de que «Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el Otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza sus actividades de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que sean imputables a ese establecimiento permanente»** Se resalta. Dentro de estos beneficios se encuentran los pagos hechos en virtud del contrato de comisión, por el cual, como se indicó, la sociedad mexicana se comprometió a planear, supervisar y controlar el proceso de compras requerido por la actora.

En ese contexto, el artículo 7 [1] del convenio suscrito con México reiteró, en cuanto a la imposición de las rentas obtenidas por el desarrollo de actividades empresariales, como son las comisiones, que se gravan así: **«1. Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad empresarial en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza o ha realizado su actividad empresarial de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero solo en la medida en que puedan atribuirse a ese establecimiento permanente»** se resalta. Así, por regla general, las rentas o **beneficios empresariales tributan en el estado de residencia** del prestador del servicio, salvo que cuente con un establecimiento permanente en el estado de la fuente. Se resalta.

En la sentencia C-221 de 2013, la Corte Constitucional, al estudiar el artículo 7, estimó que esta disposición consagra un supuesto según el cual **«[...] prevalece la supremacía de la jurisdicción tributaria de la residencia, puesto que los beneficios empresariales percibidos pueden someterse a imposición del Estado del cual la**

<sup>18</sup> "Normas y Convenios para evitar la doble imposición internacional en el impuesto de renta y en el impuesto al patrimonio en Colombia". Cubides Pinto, Benjamín. CETA. 1ª edición año 2010. Pág. 60.

<sup>19</sup> Sentencia del 4 de abril de 2024, Exp. 25411, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.

<sup>20</sup> Por ser postura de países desarrollados que quieren atraer hacia sí las bases imponibles que sus empresas obtienen por todo el mundo, al contrario del criterio no desarrollista o territorial que atribuye la renta al lugar dónde se produce independientemente de la nacionalidad de la empresa que la obtiene ([https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/cf/16\\_02.pdf](https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/cf/16_02.pdf))



**empresa es residente**, salvo que las actividades empresariales en dicho territorio se lleven a cabo mediante un “establecimiento permanente” [...]» Se resalta.

Conforme a lo anterior, es México (*país de residencia*) el estado que conserva el poder de imposición y, por ende, quien puede gravar el ingreso percibido por Controladora Mabe, sociedad que no cuenta con un establecimiento permanente en Colombia (*país de la fuente*). Por esta razón, la comisión percibida por la sociedad mexicana, al no estar sometida a imposición en Colombia según las previsiones del artículo 7 del CDI, no está sujeta a retención en la fuente, siendo inaplicable el artículo 121 del ET.

Ahora bien, en relación con la deducibilidad de los pagos efectuados por una empresa de un estado contratante (*Mabe Colombia*) a favor de un residente del otro estado contratante (*Controladora Mabe*), el artículo 23 del CDI consagra el principio de no discriminación. En concreto, el numeral 3 señala que los «[...] **gastos pagados por una empresa de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante son deducibles**, para determinar los beneficios sujetos a imposición de esta empresa, **en las mismas condiciones que si hubieran sido pagados a un residente del Estado mencionado en primer lugar** [...]». Se resalta

De acuerdo con este principio, el pago por comisión realizado por la actora a favor de Controladora Mabe no está sujeto al límite establecido en el artículo 122 del ET para los pagos al exterior, en cuanto el referido artículo 23 [3] permite la deducción del mismo, sin condición. En consecuencia, le asiste razón a la recurrente cuando afirma que, ante la inexistencia de la obligación de practicar retención en la fuente sobre el pago por comisiones, conforme al artículo 7 del CDI, el gasto es deducible en su totalidad, en la medida en que la referida limitación no opera en virtud de la cláusula de no discriminación contenida en el artículo 23 [3] del CDI.

Acreditada la procedencia de la deducción debatida, no hay lugar a la imposición de la sanción por inexactitud, ni a la condena en costas en ambas instancias porque, conforme a los artículos 188 del CPACA y 365 [4 y 8] del CGP, si bien prospera el recurso de apelación, lo cual da lugar a revocar la sentencia apelada, no se encuentran demostradas en el proceso.

Conforme a lo expuesto, se revocará la sentencia apelada para declarar la nulidad de los actos acusados y, a título de restablecimiento del derecho, la firmeza de la liquidación privada del impuesto sobre la renta por el año gravable 2017.

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

## FALLA

**1.- REVOCAR** la sentencia del 3 de agosto de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Caldas, Sala Primera de Decisión. En su lugar, se dispone:



«**Anular** la Liquidación Oficial de Revisión 10241202000004 del 15 de abril de 2021, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Manizales, acto administrativo por el cual se modificó la declaración del impuesto sobre la renta por el año gravable 2017, presentada por MABE COLOMBIA SAS.

A título de restablecimiento del derecho, **declarar** la firmeza de la declaración de renta del año gravable 2017, presentada el 21 de noviembre de 2018, por MABE COLOMBIA SAS».

2.- Sin condena en costas en ambas instancias.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.

La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

*(Firmado electrónicamente)*

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**  
Presidenta

*(Firmado electrónicamente)*

**MILTON CHAVES GARCÍA**  
Ausente en comisión

*(Firmado electrónicamente)*

**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**  
Aclara voto

*(Firmado electrónicamente)*

**WILSON RAMOS GIRÓN**