



CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., once (11) de mayo de dos mil diecisiete (2017)

Radicación número: 76001-23-31-000-2008-00594 01 (20065)

Actor: GOODYEAR DE COLOMBIA S.A.

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

Impuesto de renta – año gravable 2003

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la sociedad demandante contra la sentencia del 17 de febrero de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que negó las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES

El 13 de abril de 2004, el contribuyente presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2003¹, en la cual registró un saldo a favor de \$4.901.992.000. Dicho saldo fue devuelto mediante la Resolución 1820 del 27 de julio de 2004².

El 10 de febrero de 2005, la División de Fiscalización de la Administración de Impuestos Nacionales de Cali expidió el Emplazamiento para Corregir 050632005000007³, respecto de la declaración de renta del año 2003. El contribuyente respondió el emplazamiento pero no corrigió la declaración.

El 15 de agosto de 2006, la Administración profirió el Requerimiento Especial 050632006000071⁴, en el que propuso el rechazo del costo de ventas por comisiones pagadas al exterior y la deducción por pérdida en venta de TES, además, liquidó la sanción por inexactitud. La sociedad demandante no respondió el requerimiento.

¹ Folio 7 c.a.

² Folio 622 c.a.

³ Folios 655 a 659 del c.a.

⁴ Folios 9 a 21 del cuaderno principal.

Mediante la Liquidación Oficial de Revisión 050642007000008 del 11 de mayo de 2007⁵, la Administración confirmó las glosas propuestas en el requerimiento especial, pero modificó el valor rechazado por concepto de costo de ventas.

Contra el acto de liquidación el contribuyente interpuso el recurso de reconsideración⁶, el cual fue decidido por la Resolución 900001 del 31 de marzo de 2008⁷, en el sentido de mantener la glosa en relación con la deducción de pérdida en la venta de TES, modificar el acto administrativo recurrido en para limitar el rechazo del costo de ventas a la suma de \$2.653.535.734, levantar la sanción por inexactitud y fijar el saldo a favor en la suma de \$4.364.097.000.

DEMANDA

La demandante, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho consagrada en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, solicitó lo siguiente:

«A.- Que se declare la nulidad total de la actuación administrativa integrada por los siguientes actos administrativos:

1.- La Liquidación Oficial de Revisión No. 05642007000008 del 11 de mayo de 2007, proferida por la División de Liquidación de la Administración Local de Impuestos de Cali, y

2.- La Resolución No. 900001 del 31 de marzo de 2008, proferida por la División Jurídica Tributaria de la Administración Local de Impuestos Nacionales de Cali, por medio de la cual se resolvió el Recurso de

⁵ Folios 22 a 35 del c.p.

⁶ Folios 37 a 60 del c.p.

⁷ Folios 62 a 77 del c.p.

Reconsideración interpuesto por mi representada el 11 de julio de 2007 contra el acto administrativo determinado en el numeral anterior.

Dichos actos administrativos integran la actuación por medio de la cual la Administración Local de Impuestos Nacionales de Cali modificó la declaración del impuesto sobre la renta presentada por Goodyear por el año gravable 2003.

B.- Que como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho de Goodyear, en los siguientes términos:

1.- Que se declare que no hay lugar al rechazo del costo de ventas por valor de \$2.653.535.754, correspondiente a comisiones pagadas al exterior.

2.- Que se declare que no hay lugar al rechazo de la pérdida por la venta de títulos por valor de \$156.279.739.

3.- Que se declare que no procede la disminución del saldo a favor que en cuantía de \$537.895.000 propone la Administración Local de Impuestos Nacionales de Cali, y en lugar de ello se acepte que el valor determinado por Goodyear en su declaración de renta del año gravable 2003 se ajusta plenamente a la ley.

4.- Que se declare que la declaración del impuesto sobre la renta presentada por Goodyear por el año gravable 2003 está en firme y se ordene el archivo del expediente que por este particular se haya abierto en contra de mi representada.

5.- Que se declare que no son de cargo de Goodyear las costas en que incurra la DIAN con relación a la actuación administrativa, ni las de este proceso».

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículos 29 y 95 de la Constitución Política;
- Artículos 2º y 35 del Código Contencioso Administrativo;
- Artículos 107, 121 y 742 del Estatuto Tributario;
- Artículo 264 de la Ley 223 de 1995;

- Artículo 11 del Decreto 1265 de 1999;
- Artículo 13 del Decreto 1725 de 1997 y,
- Decreto 2117 de 1992.

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

Explicó que el artículo 121 del Estatuto Tributario permite deducir los pagos realizados a comisionistas en el exterior, sin que se deba practicar la retención en la fuente, cuando se originen en la compra o venta de mercancías, materias primas u otra clase de bienes, en cuanto no excedan el 5% de la operación.

Manifestó que la DIAN confundió el concepto de «*comisionistas*» con el de «*proveedores*», al concluir que la compañía sólo podía registrar en la declaración de renta, por concepto de pagos de comisiones al exterior, el 5% del valor de las compras de materias primas realizadas a proveedores del exterior, rechazando el valor de las comisiones pagadas en las compras hechas a proveedores nacionales.

Afirmó que la DIAN tomó las comisiones por compras a proveedores del exterior como único valor deducible sin necesidad de retención, omitiendo que la legislación fiscal exige que es el comisionista el que debe estar en el exterior y no el proveedor.

Expuso que entre la actora y la firma Goodyear International Corporation existe una oferta comercial, mediante la cual esta última se comprometió a prestar sus servicios para la adquisición de materias primas y suministros a diferentes proveedores ubicados en Colombia o en el exterior.

Aclaró que el pago de la comisión se hizo a la compañía extranjera y no a los proveedores nacionales, por lo que no existe la obligación de practicar la retención en la fuente sobre ese desembolso.

Adujo que la sociedad radicada en el exterior, fundada en criterios de calidad y precios, determina los proveedores de las sociedades miembros alrededor del mundo, sin que ello signifique que el pago de la comisión se efectúe a un proveedor nacional.

Señaló que, con el fin de demostrar las negociaciones para la compra de materias primas adelantadas entre Goodyear International Corporation y los proveedores nacionales, con el recurso de reconsideración allegó las certificaciones donde tales proveedores dejan constancia que no tuvieron relación con la actora durante la etapa negocial.

Aseguró que, contrario a lo dicho por la Administración, la oferta mercantil presentada por Goodyear International Corporation fue aceptada por la demandante y que la legislación comercial permite que dicha aceptación sea expresa o tácita, lo cual indica que ese requisito no es determinante para la procedencia de las deducciones.

Reprochó que la Administración señale que las negociaciones entre la actora y los proveedores nacionales están demostradas mediante información exógena, pues la sociedad no niega la compra de materias primas, y porque el objeto de la discusión radica en determinar si los pagos de las comisiones se hicieron a comisionistas ubicados en el exterior y si ello basta para que proceda la deducción.

Argumentó que el artículo 121 del Estatuto Tributario y la misma Administración, a través de sus conceptos, son claros al indicar que la deducibilidad procede respecto de los pagos a comisionistas en el exterior, sin que se exija que el proveedor, las mercancías y las materias primas estén fuera del país y que, por tal razón, carece de sentido la verificación hecha por la DIAN, tendiente a distinguir las compras realizadas a proveedores nacionales y extranjeros.

Respecto de la pérdida en venta de títulos, calificó de errada la consideración hecha por la demandada, en cuanto a que sólo son deducibles las pérdidas enumeradas taxativamente por la ley.

Dijo que si bien el artículo 148 del Estatuto Tributario prevé unas reglas especiales para la procedencia de la deducción por pérdidas de activos, de ello no se puede afirmar que las pérdidas en TES no sean deducibles cuando cumplen los requisitos generales de las deducciones establecidos en el artículo 107 *ejusdem*.

Precisó que para la sociedad la deducción de las pérdidas en venta de TES constituye un gasto necesario, pues está relacionado con la actividad generadora de renta y es proporcional a la misma.

Destacó que el objeto social de la actora le permite invertir en títulos de tesorería, lo que indica que existe relación de causalidad con la actividad productora de renta. Citó una sentencia del Consejo de Estado del 11 de mayo de 2006 (no la identificó), sobre la deducibilidad de Títulos de Apoyo Cafetero – TAC.

Anotó que la sentencia C-076 de 2006 declaró inexecutable el artículo 53 de la Ley 383 de 1997, que prohibía llevar como costo o deducción los descuentos

originados en la enajenación de títulos derivados de obligaciones fiscales y cambiarias, por lo que la pérdida en la enajenación de TES puede ser tenida como costo o deducción en renta.

Sostuvo que los TES, por su naturaleza, gozan de un tratamiento fiscal distinto del previsto para los títulos derivados de obligaciones fiscales y cambiarias, porque se asimilan a los títulos valores en el mercado libre.

Indicó que los actos administrativos demandados no controvirtieron los argumentos de hecho y de derecho de la sociedad, ni las pruebas aportadas en la vía gubernativa, entre las que se encuentran los certificados expedidos por proveedores nacionales que dan fe de las negociaciones de materias primas realizadas a través de Goodyear International Corporation, lo cual constituye falsa motivación, viola el debido proceso y la normativa invocada.

Finalmente, señaló que la Administración desconoció la doctrina aplicable, según la cual los pagos a comisionistas en el exterior son deducibles sin que sea necesaria la retención, transgrediendo el artículo 264 de la Ley 223 de 1995 y el principio de buena fe.

OPOSICIÓN

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, por lo siguiente:

Señaló que la actora carece de los soportes necesarios para deducir las comisiones originadas en la compra de materia prima como gastos al

exterior, sin efectuar las respectivas retenciones en la fuente, pues está demostrado mediante reportes de información exógena, que no es cierto que la negociación para la compra aludida se haya realizado directamente entre los proveedores y Goodyear International Corporation.

Explicó que el derecho a la deducción opera cuando los pagos a comisionistas del exterior corresponden a operaciones de compra de bienes que tengan relación de causalidad con las rentas de fuente colombiana, y que el beneficio fiscal está limitado al 5% del valor de la operación. Que, como el artículo 121 del Estatuto Tributario se refiere a gastos realizados en el exterior, los pagos a comisionistas deben corresponder a servicios por compra de bienes fuera del país.

Citó la definición de «*comisión*» contenida en el artículo 1287 del Código de Comercio y argumentó que la oferta mercantil entre la actora y la matriz Goodyear International Corporation «*ocurre*» en territorio nacional. Agregó que procede el rechazo de la suma pagada a título de comisión de servicios ejecutados desde el exterior porque no se realizó la retención en la fuente.

Destacó que Administración comprobó que la venta de TES por debajo de su valor en operaciones en bolsa, produjo la pérdida que solicita el contribuyente como deducción. Que no obstante, la legislación fiscal prevé que la pérdida originada en la venta de los títulos referidos no es deducible, porque no corresponde a los bienes utilizados en el negocio o actividad productora de renta o que esté originada por fuerza mayor o caso fortuito.

Precisó que las pérdidas no constituyen gastos que impliquen una erogación de recursos necesaria para la producción de renta, sino un factor que incide indirectamente en la rentabilidad líquida de la compañía que constituye la

base de imposición del tributo y que procede en los casos autorizados por el legislador.

Alegó que el Estatuto Tributario establece cuáles son las pérdidas deducibles en renta y sostuvo que los actos administrativos demandados analizaron la pérdida registrada a la luz de la norma general de las deducciones, para concluir que, según el objeto social de la compañía, no existe relación de causalidad entre la pérdida en venta de TES y la actividad productora de renta de la compañía, que consiste principalmente en la fabricación de llantas y neumáticos de caucho. Adujo, además, que en los términos del artículo 148 del Estatuto Tributario, tampoco resulta procedente la deducción.

Refutó la violación de las normas invocadas en la demanda, porque los actos administrativos demandados se informaron en la normativa aplicable, bajo la observancia del principio de prevalencia del derecho sustancial.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca negó las súplicas de la demanda.

Dijo que son deducibles todos los gastos realizados en el exterior, siempre que tengan relación de causalidad con las rentas de fuente nacional y que sobre ellos se haya practicado la retención en la fuente, que procede cuando el ingreso constituye renta gravable en Colombia para el beneficiario del pago.

Indicó que, como excepción a la regla señalada, se excluyen los pagos hechos a comisionistas en el exterior por la compra de materias primas y demás bienes, siempre y cuando no excedan un porcentaje de la operación y los gastos se realicen con la finalidad de generar rentas de origen nacional, lo cual exige analizar el aparte del artículo 121 del Estatuto Tributario que señala *«sobre ellos se haya efectuado la retención en la fuente, la cual procede cuando para el beneficiario del pago el ingreso constituya renta gravable en Colombia»*.

Explicó que la retención en la fuente no es un gravamen, sino el cobro anticipado de un impuesto y que en los términos de la norma referida (art. 121 E.T.) procede cuando el ingreso del beneficiario del pago - en este caso la empresa extranjera-, constituye renta de fuente nacional. Preciso que procede la deducción, sin que sea necesaria la práctica de la retención, cuando lo pagado no constituya para el beneficiario extranjero renta de origen nacional.

Señaló que en la oferta comercial suscrita entre el contribuyente y Goodyear International Corporation, esta última se comprometió a prestar los servicios para la adquisición de materia prima, mediante la negociación con proveedores que cumplan estándares de calidad, precios y forma de pago favorables a la actora, cuya colocación de pedido debe contar con su consentimiento escrito, especificando ítems, volumen y precios requeridos, compra que se puede realizar directamente al vendedor o a través de la matriz en el exterior, pagando una comisión del 5% de la cantidad total de compras, durante el tiempo en que la oferta esté vigente.

Manifestó que la actora allegó al expediente administrativo los certificados de los proveedores, en los que precisan que la negociación de las ventas de materias primas se realizó con Goodyear International Corporation.

Con base en las pruebas aportadas, *el a-quo* consideró que: i) los pagos de la actora a la casa matriz son gastos necesarios en la actividad productora de renta; ii) como la sociedad extranjera realizó actividades gravadas en el territorio nacional, los pagos realizados están sujetos a retención en la fuente; iii) los pagos de las comisiones a Goodyear International Corporation, por la compra de materias primas a proveedores nacionales, son ingresos de fuente nacional, pues la operación se realizó en territorio colombiano y, por tanto, se debió practicar la retención en la fuente para acceder a la deducción del artículo 121 del Estatuto Tributario y, iv) no es aplicable el literal a) *ibídem*, porque las negociaciones se hicieron en territorio nacional.

Agregó que, como la negociación entre Goodyear International Corporation y los proveedores se realizó en Colombia, se generó el pago del IVA, y que la actora no podía afirmar esa operación se tramitó desde el extranjero, porque la mercancía siempre estuvo en Colombia.

En cuanto a la deducción por pérdida en venta de TES, se refirió a los presupuestos generales de las deducciones, como son la relación de causalidad, la necesidad y la proporcionalidad y argumentó que si bien la sentencia del Consejo de Estado del 11 de mayo de 2006, citada en la demanda, es pertinente en este asunto, en cuanto a la aplicación del artículo 107 del Estatuto Tributario, los supuestos de hecho difieren pues, en ese caso, se discutió la deducibilidad de los Títulos de Apoyo Cafetero de una empresa exportadora de café, que constituyen una inversión forzosa para los exportadores.

Expuso que en el año 2003, la actora compró Títulos de Tesorería que fueron vendidos en la misma fecha de compra mediante operaciones en la Bolsa de Valores a un menor valor, produciendo la pérdida cuya deducción se discute.

Definió la naturaleza legal de los TES, transcribió el objeto social de la actora y señaló que los títulos aludidos no son bienes usados en el negocio o actividad productora de renta de la compañía y que no se demostró el requisito de la necesidad del gasto para la generación de renta, ni la magnitud que representan tales expensas en el total de la renta bruta.

Precisó que, según el certificado de existencia y representación legal de la compañía, la actividad generadora de renta de la actora es la explotación de la industria del plástico y del caucho en sus diferentes formas y, reiteró, que no está probado que la compra y venta de títulos sea parte de dicha actividad, ni que sin su negociación no se generarían ingresos.

RECURSO DE APELACIÓN

La actora, inconforme con la decisión de primera instancia, apeló la sentencia con los siguientes argumentos.

Dijo que el *a-quo* analizó de forma errada las razones que tuvo la Administración para rechazar el costo de ventas por las comisiones pagadas al exterior, que corresponden al valor que la compañía pagó a Goodyear International Corporation por la gestión para negociar la adquisición de materias primas y suministros a proveedores nacionales y extranjeros.

Indicó que la negociación para la compra de bienes, por parte de una compañía extranjera, obedeció a una política global para maximizar los recursos, pues dicha compañía tiene mayor capacidad para realizar ese tipo de operaciones.

Explicó que, en este caso, se generaron tres relaciones para la negociación y compra de materias primas: i) la derivada de la negociación para la compra de los bienes entre Goodyear International Corporation y los proveedores nacionales, que se realizó en el exterior; ii) la originada en la compra de las materias primas, que se hizo entre Goodyear Colombia y proveedores nacionales y extranjeros y, iii) la que se presenta entre la actora y Goodyear International Corporation, correspondiente al pago de la comisión del 5%.

Expuso que la Administración consideró que el pago de la comisión a la sociedad extranjera (relación iii) debía someterse a retención en fuente, porque la compra de la materia prima la hizo la compañía en Colombia a proveedores nacionales (relación ii), y no porque la negociación entre Goodyear International Corporation y los proveedores para compra de insumos (relación i) se haya realizado en Colombia, como lo dijo el Tribunal.

Aseguró que la actividad probatoria de la Administración se encaminó a demostrar que la compra de materias primas a proveedores nacionales se hizo directamente por la compañía en Colombia, por lo que la comisión estaba sujeta a la práctica de la retención.

Alegó que la compañía, en la vía gubernativa y ante la jurisdicción, argumentó que la DIAN interpretó indebidamente el artículo 121 del Estatuto Tributario, norma que, para efectos de la procedencia de la deducción, sólo exige que el comisionista se encuentre en el exterior, sin que importe si la

compra de materias primas se hace en Colombia o en otro país y que, por ese motivo, allegó las certificaciones de los principales proveedores nacionales, donde indican que la negociación se realizó directamente con Goodyear International Corporation, sin intervención de la actora.

Afirmó que la posición del *a-quo* constituye un planteamiento diferente del establecido por la DIAN, que no fue debatido en la vía gubernativa, no está demostrado y omite la valoración de pruebas las existentes y, que por tanto, viola el debido proceso, el derecho de defensa y el carácter rogado de la jurisdicción contencioso administrativa.

Añadió que el Tribunal no valoró las pruebas que obran en el expediente, a pesar de haber reconocido su existencia, pues en sede administrativa aportó las certificaciones de proveedores nacionales, en las que consta que la negociación de los proveedores se realizó directamente con la sociedad extranjera, sin intervención de la actora, lo que viola los derechos a la defensa y al debido proceso.

Insistió en que las razones de la DIAN para rechazar el pago de la comisión al exterior por la compra de materias primas a proveedores nacionales, consistió en que *«no se había practicado retención en la fuente sobre la misma, la cual estaba sujeta a retención, porque la compra como tal de materia prima hecha por GOODYEAR Colombia se hacía en Colombia»*, en tanto que las que tuvo el *a-quo* para decidir el rechazo del pago de la comisión radicarón en el hecho de que no se practicó la retención sobre dicha comisión *«la cual estaba sujeta a retención, porque la negociación entre Goodyear International Corporation y los proveedores para la compra de materia prima fue realizada en Colombia»*.

Frente al rechazo de las pérdidas en venta de títulos TES, dijo que el Tribunal fundó su decisión una posición jurisprudencial revaluada por el Consejo de Estado, según la cual el gasto debe ser indispensable, forzoso y que debe tener relación de causalidad con el ingreso y no con la actividad que lo genera.

Citó las sentencias del Consejo de Estado proferidas en los expedientes 17075 y 17286 del 10 y del 22 de marzo de 2011, respectivamente⁸, y señaló que el *a-quo* desconoció esos pronunciamientos, porque no tuvo en cuenta que las expensas correspondientes a pérdidas de TES tienen relación de causalidad con la actividad productiva de la empresa, además de ser necesarias y proporcionadas.

Aseguró que el juez de primera instancia, no observó que en el certificado de existencia y representación legal allegado con la demanda consta que la compañía también tiene por objeto social la «*inversión en papeles bursátiles*», por lo cual, al determinar la improcedencia del gasto, no se informó en la relación de causalidad existente entre la erogación y la actividad productora de renta, que no importa que sea principal o secundaria, pues así lo dispone el artículo 107 del Estatuto Tributario.

Afirmó que no es razonable que, mientras un contribuyente paga el impuesto sobre las rentas que percibe por todas las actividades que realiza, solo tenga derecho a la deducción de expensas necesarias cuando los gastos se realizan respecto de una determinada actividad.

⁸ M.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

Dijo que el requisito de que las expensas deban ser forzosas para que tengan relación de causalidad con la productividad de la empresa no se puede interpretar de forma restringida y que tomar los gastos deducibles como aquellos que resultan indispensables, limita las erogaciones de la compañía a que sean de tal magnitud, que sin ellas las empresas se paralicen, desconociendo otras actividades, que además de estar comprendidas en el objeto social, son tenidas en cuenta para el pago del tributo.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La sociedad demandante reiteró los argumentos de la demanda y del recurso de apelación y solicitó la práctica de una audiencia pública (art. 147 del C.C.A.), para efectos de precisar los puntos de hecho y de derecho que se discuten.

La **parte demandada** reiteró los argumentos de la contestación de la demanda y dijo que: i) en sede administrativa se rechazaron las comisiones pagadas por compras a proveedores nacionales, porque sobre estas no se practicó la retención en la fuente a pesar de ser ingresos de fuente nacional, ii) de la interpretación sistemática de la normativa fiscal se extrae que procede la deducción de los pagos al exterior, siempre que se efectúe la retención en la fuente; iii) los ingresos de fuente nacional incluyen los provenientes de la explotación de bienes materiales e inmateriales dentro del país, como ocurre en el caso de las operaciones realizadas en Colombia por Goodyear International Corporation y, iv) la actora no demostró las circunstancias de tiempo, modo y lugar en las que se desarrolló y ejecutó la oferta mercantil.

Rechazó que la actora pretenda que el Tribunal omita la facultad de interpretar sistemáticamente la ley, y que no haya acreditado la realidad contractual de la oferta realizada al final del periodo en discusión. Agregó que no se transgredió el carácter rogado de la jurisdicción contencioso administrativa, porque el juez está sujeto a la ley y a los hechos del proceso, que corresponden a los ocurridos en el periodo en discusión.

En cuanto al rechazo de la pérdida en venta de TES, destacó que en el mismo día de la compra de los títulos, estos fueron vendidos por un precio inferior, por lo cual pidió que se oficie a la Bolsa de Valores y a la firma corredora de bolsa Correval, para que remitan los documentos que soporten la compra y venta de los títulos en mención y que determinen las razones de la pérdida en venta de TES.

El Ministerio Público no se pronunció en esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala proveer sobre la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2003, presentada por la sociedad Goodyear de Colombia S.A.

Asuntos previos

En el recurso de apelación, la demandante argumentó que el *a-quo* violó el principio de congruencia de la sentencia, porque al decidir abordó un debate que no fue propuesto por las partes.

Señaló que, mientras la Administración rechazó el pago de la comisión a Goodyear International Corporation porque no se practicó la retención en la fuente, que procedía en razón a que la compra de materia prima entre la actora y los proveedores nacionales se hizo en Colombia, el *a-quo* migró a un argumento no propuesto, como lo es que el pago de la comisión estaba sujeto a retención, porque la negociación entre Goodyear International Corporation y los proveedores nacionales se realizó en Colombia y que, por tanto, dicho pago constituye renta de fuente nacional.

El artículo 281 del Código General del Proceso, prevé que *«La sentencia deberá estar en consonancia con los hechos y las pretensiones aducidos en la demanda y en las demás oportunidades que este código contempla y con las excepciones que aparezcan probadas y hubieren sido alegadas si así lo exige la ley»*.

Así pues, para efectos de definir si se presentó la falta de congruencia invocada por la actora en el recurso de apelación, la Sala observa que el tema en discusión en sede administrativa se concretó en lo siguiente:

- En el requerimiento especial, la Administración afirmó que: *«De los soportes de liquidaciones de las comisiones aportadas por la sociedad se constató que efectivamente se cancelaron comisiones sobre materias primas y suministros comprados a proveedores nacionales que no se encuentran en el exterior, lo que hace obligatorio para que proceda la deducción el pago de la retención en la fuente por tratarse de rentas de fuente nacional, ya que el hecho que genera la comisión ocurre dentro del territorio nacional, cosa diferente es que dichas comisiones se cancelan a una persona jurídica en el exterior»*. (Se subraya).

- Y concluye que: «con la lectura de los puntos 2 y 3 contenidos en la Oferta Mercantil suscrita por la sociedad GOODYEAR S.A. Colombia con la casa matriz Goodyear International Corporation en diciembre 17 de 2003, se confirma el hecho que la comisión reconocida a la casa matriz ocurre dentro de territorio nacional». (Se subraya).
- En la liquidación oficial de revisión de 2007 se señaló que: «De los soportes de liquidaciones de las comisiones aportadas por la sociedad se constató que efectivamente se cancelaron comisiones sobre materias primas y suministros comprados a proveedores nacionales que no se encuentran en el exterior sino en el territorio Colombiano, lo que hace obligatorio el pago de la retención en la fuente sobre dichas comisiones, para que proceda la deducción correspondiente, por tratarse de pagos que constituyen para su beneficiario renta gravable en Colombia, por cuanto el hecho que genera la comisión ocurre dentro del territorio nacional, de conformidad con lo establecido en el artículo 121 del Estatuto Tributario, cosa diferente es que dichas comisiones se cancelen a una persona jurídica en el exterior». (Se subraya).

El acto administrativo de liquidación aceptó como costo deducible fiscalmente, el valor de las comisiones pagadas por las negociaciones relacionadas con la compra de materias primas a proveedores ubicados en el exterior, pero mantuvo las correspondientes a proveedores localizados en el territorio nacional, por considerar que, en los términos de los artículos 24 del Estatuto Tributario y 1287 del Código de Comercio, «la comisión reconocida a la casa matriz ocurre dentro del territorio nacional». Así, el rechazo de costos de ventas se determinó en la suma de \$6.911.154.000.

- En la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, la Administración señaló que la actora no cuenta con los soportes para deducir como gastos las comisiones en discusión, sin efectuar las retenciones en el fuente pertinentes, cuando lo pagado constituya renta gravable en Colombia⁹.

Puntualmente, anotó que *«la norma debe considerarse en su contexto y no de forma separada, por lo tanto, al referirse la deducción contemplada en el artículo 121 del Estatuto Tributario a gastos realizados en el exterior, se desprende que los pagos a comisionistas en el exterior sean por servicios prestados en el exterior por compras de mercancías, materias primas u otra clase de bienes, es que no está demostrado el pago en las condiciones del literal a) del artículo 121 del Estatuto Tributario...»*.

Con ocasión del recurso de reconsideración, la Administración limitó el rechazo del costo de ventas a la suma de \$2.653.535.734, por cuanto la liquidación oficial de revisión había incluido un valor correspondiente a otro concepto que no hacía parte de las comisiones cuestionadas.

Ahora bien, la Sala observa que en el fallo apelado, el Tribunal fundó su criterio en los requisitos exigidos en el artículo 121 del Estatuto Tributario, para lo cual indicó:

«1.- Los pagos efectuados por la sociedad actora a la compañía extranjera GOODYEAR INTERNATIONAL CORPORATION por concepto de la oferta comercial de servicios relacionados con la adquisición de materia prima y suministros, son gastos necesarios en la actividad productora de renta, pues participan en la creación de la misma como una condición para que se produzca. Cumpliéndose así el primer requisito expuesto en el artículo 121 del ET.

⁹ Folio 69 del c.p.

2.- Las rentas que se originan por fuera del territorio nacional, es decir los negocios ejecutados entre los comisionistas extranjeros y proveedores extranjeros, no generan impuesto de renta, ya que la actividad no es desarrollada en la jurisdicción colombiana, en cambio, al ser una sociedad extranjera la que realiza actividades dentro del territorio, queda sujeta a los gravámenes legales y más aún si los ingresos se generan como consecuencia de la prestación de servicios en Colombia. Por tal razón quienes hagan pagos por rentas sujetas a impuestos en Colombia, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 406 del E. T., deben practicar la retención en la fuente>>. (Se subraya).

Y luego, concluye que:

«En el presente asunto, al pagarle GOODYEAR COLOMBIA S.A., a GOODYEAR INTERNATIONAL, una comisión equivalente al 5% de la compra de materias primas a proveedores nacionales, se entiende que estos ingresos son de fuente nacional, ya que provienen de la compra de mercancías o materias primas dentro del territorio colombiano. Por tal razón la sociedad demandante debió efectuar la retención en la fuente para así proceder a efectuar la deducción, tal y como lo ordena el artículo 121 del E.T ».

Así pues, una lectura integral del fallo apelado permite concluir que no se violó el principio de congruencia, toda vez que el Tribunal, al igual que la Administración, echó de menos el requisito consistente en que el negocio efectuado por GOODYEAR INTERNATIONAL CORPORATION no se realizó con proveedores ubicados en el extranjero, sino en el territorio nacional.

A pesar de que las razones del Tribunal difieren de las expuestas por las partes, en cuanto al análisis de las diferentes relaciones jurídicas ocurridas, la Sala advierte que ello no implica que exista una falta de congruencia con

los temas sometidos a discusión, pues en vía gubernativa la Administración discutió que la comisión constituyó renta de fuente nacional que debía ser objeto de retención en la fuente, porque el hecho que la originó ocurrió en Colombia, lo que fue abordado por el *a-quo*, aunque partiendo de una relación jurídica diferente de la discutida por las partes, como lo es la originada en las negociaciones realizadas entre la compañía extranjera y los proveedores en Colombia, lo cual, como se verá en el análisis de fondo, incide en la aplicación del artículo 121 del Estatuto Tributario.

Así las cosas, el tema discutido por las partes involucró aspectos que fueron abordados por el Tribunal en la decisión apelada, como que las comisiones constituyeron renta de carácter nacional sometida a retención en la fuente.

Por lo tanto, no procede la falta de congruencia aducida en el recurso de apelación.

En este punto, conviene precisar que no son de recibo los argumentos planteados por la DIAN en los alegatos de conclusión, tendientes a desvirtuar la realidad de la oferta mercantil, pues, como se advirtió, tal aspecto no fue objeto de cuestionamiento en los actos administrativos demandados.

De otra parte, precisa la Sala que no procede la solicitud de pruebas elevada por la DIAN en los alegatos de conclusión, pues no es la oportunidad procesal para hacer tal petición, de conformidad con lo previsto en los artículos 144, 209 y 214 del Código Contencioso Administrativo, aplicables al presente proceso.

En relación con la solicitud de audiencia pública, se considera que no es necesaria, toda vez que en el expediente existen suficientes elementos de juicio para emitir un pronunciamiento de fondo.

Precisado lo anterior, procede la Sala al análisis del asunto de fondo.

Deducción por pagos de comisiones al exterior

La actora argumentó que la deducción de pagos a comisionistas en el exterior por la compra y venta de materias primas y mercancías, a que se refiere el literal a) del artículo 121 del Estatuto Tributario, sólo exige que el comisionista esté en el exterior, sin que importe si los proveedores se encuentran en el territorio nacional.

El artículo 121 del Estatuto Tributario prevé lo siguiente:

Art. 121. Deducción de gastos en el exterior. *Los contribuyentes podrán deducir los gastos efectuados en el exterior, que tengan relación de causalidad con rentas de fuente dentro del país, siempre y cuando se haya efectuado la retención en la fuente si lo pagado constituye para su beneficiario renta gravable en Colombia.*

Son deducibles sin que sea necesaria la retención:

a. Los pagos a comisionistas en el exterior por la compra o venta de mercancías, materias primas u otra clase de bienes, en cuanto no excedan del porcentaje del valor de la operación en el año gravable que señale el Ministerio de Hacienda y Crédito Público;

*b. Los intereses sobre créditos a corto plazo derivados de la importación o exportación de mercancías o de sobregiros o descubiertos bancarios, en cuanto no excedan del porcentaje del valor de cada crédito o sobregiro que señale el Banco de la República.
(Se subraya)*

La norma transcrita estableció que procede la deducción de los gastos en exterior que tengan relación de causalidad con rentas de fuente nacional, cuando se realice la retención en la fuente. Sin embargo, fijó dos excepciones en las cuales no se requiere que se realice la retención: i) los pagos a comisionistas en el exterior por la compra de materias primas y mercancías y, ii) los intereses sobre créditos a corto plazo derivados de la importación o exportación de mercancías, con los limitantes expresamente señalados.

En relación con el literal a) del artículo 121 del Estatuto Tributario, que es el que interesa al presente caso, los pagos a comisionistas en el exterior por la compra o venta de materias primas y mercancías, no pueden exceder el porcentaje del valor de la operación previsto por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público para el periodo gravable, el cual fue fijado por la Resolución 02996 de 1976 que, mediante sentencia del 3 de octubre de 2007 fue declarada vigente por el Consejo de Estado para el periodo en discusión, en un porcentaje del 5% del valor de la operación para la compra o venta de materias primas y del 10% de las comisiones sobre productos manufacturados.

Al explicar el tratamiento diferenciado que hace al literal a) del artículo 121 *ejusdem*, entre el pago de comisionistas al exterior por la compra y venta de materias primas y los pagos a comisionistas en el exterior para la compra y venta de servicios, la Corte Constitucional en la sentencia C-153 de 2003¹⁰, que declaró la exequibilidad de la norma, fijó su alcance, así:

¹⁰ Sentencia del 25 de febrero de 2003, M.P. Dr. Jaime Córdoba Triviño.

«b. En cuanto a la concurrencia de una finalidad aceptada constitucionalmente para ese tratamiento legal diferenciado hay que indicar, por una parte, que el concurso de comisionistas en el exterior para la compra o venta de materias primas, mercancías u otra clase de bienes resulta fundamental. Ello es así porque la adquisición o venta de tales bienes en el mercado internacional resulta compleja y exige el dominio de materias como listas de proveedores; calidad, cantidad y precios de los bienes; investigación de mercado, determinación de las condiciones de oferta y demanda, etc.

Tal complejidad torna necesario acudir a comisionistas con un conocimiento detallado de las condiciones del mercado, quienes con su concurso no sólo facilitan las transacciones correspondientes sino que también contribuyen al abaratamiento de los costos de producción de la industria nacional y, en consecuencia, al desarrollo económico del país. Y no cabe duda que estas consecuencias tocan directamente con fines constitucionales legítimos como el mejoramiento de la calidad de vida de los habitantes y la distribución equitativa de las oportunidades y los beneficios del desarrollo a través de la dirección general de la economía y de su racionalización.

En materia de servicios, la situación es diferente pues no puede perderse de vista que la prestación de servicios remite a la generación y aplicación del conocimiento y que en ese ámbito nuestro país, y en general los países del tercer mundo, se encuentran en condiciones desfavorables pues, ante el cúmulo de carencias que les afectan, no cuentan con los recursos necesarios para fomentar la producción del conocimiento científico. Ante tales dificultades, lo que se impone es apoyar la generación y aprovechamiento del conocimiento nacional y por ello tiene sentido que se fomente, por parte de los contribuyentes, la compra o venta de servicios en el país sometiendo su compra y venta en el exterior a un requisito adicional para acceder a la deducción consagrada en el literal a) del artículo 121 del Estatuto Tributario. Gracias a esa norma, se desestimula la importación de servicios, se promueve la producción del conocimiento nacional y se fomenta su compra o venta al interior del país. De igual manera, gracias a ella se desestimula la exportación de servicios y la pérdida de la alta inversión requerida para la formación de personal altamente calificado. Como lo plantea la Procuraduría General de la Nación, se trata de una medida proteccionista del conocimiento y del trabajo nacionales.

Por lo tanto, no cabe duda que el distinto tratamiento tributario dado a los importadores o exportadores de bienes en relación con los importadores o exportadores de servicios en punto de la deducción sobre la renta bruta por gastos en el exterior obedece a un fin constitucionalmente valioso». (Se resalta).

De acuerdo con lo anterior, la excepción de la retención en la fuente para la deducción de gastos en el exterior prevista por el literal a) del artículo 121 del Estatuto Tributario, tiene por objeto que los contribuyentes acudan a comisionistas en el exterior para que, por cuenta de su conocimiento del mercado internacional de materias primas, mercancías y otra clase de bienes y de su infraestructura, gestionen en condiciones favorables la adquisición de tales bienes en el exterior, lo cual constituye una forma de disminuir los costos de producción de la industria nacional.

En ese sentido, la Corte Constitucional encontró que es válido el tratamiento diferenciado que hace la norma en relación con la compra o venta de servicios en el exterior, pues en contraposición a lo que ocurre con la adquisición de bienes, la disposición que se analiza busca desestimular la importación de servicios.

A partir de las razones expuestas, la interpretación del literal a) del artículo 121 del Estatuto Tributario apunta a que son deducibles como gastos al exterior, sin que se requiera la práctica de la retención, los pagos a comisionistas en el exterior por la compra de mercancías, materias primas otra clase de bienes en el mercado internacional, que tengan relación de causalidad con las rentas de fuente nacional, siempre que no excedan el porcentaje del 5% del valor de la operación, previsto por la Resolución 02996 de 1976.

Caso concreto

La actora manifestó que en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2003, registró como costo de ventas las comisiones pagadas al exterior por la compra de materias primas a proveedores nacionales la suma

de \$2.653.535.907, que corresponde al 5% de las compras que se indican a continuación¹¹:

Proveedor	Valor facturado
Empresa Colombiana de Cables S.A.	\$1.744.565.020
Cabot Colombiana S.A.	\$9.596.505.307
Metales y Óxidos S.A.	\$1.110.535.880
Enka de Colombia S.A.	\$24.988.963.437
Bayer S.A.	\$7.472.832
Subtotal 1¹²	\$37.448.042.476
Empresa Colombiana de Cables S.A.	\$721.617.930
Cabot Colombiana S.A.	\$3.912.282.956
Metales y Óxidos S.A.	\$400.472.915
Enka de Colombia S.A.	\$10.391.615.877
Bayer S.A.	\$568.506
Circle Freight Internatinal de Colombia (Hoy Eagle Global Logistics Ltda)	\$194.545.249
Agunsa Colombia S.A.	\$1.573.012
Subtotal 2 ¹³	\$15.622.676.445
Total	\$53.070.718.921

Las operaciones anotadas constan en los reportes de información exógena que reposan en el expediente¹⁴.

Como soporte del pago de la comisión por las operaciones señaladas, en el expediente obra la traducción¹⁵ de la Oferta Comercial del 17 de diciembre de 2003, recibida por Goodyear Colombia S.A. el 19 de diciembre siguiente¹⁶, según la cual, Goodyear International Corporation, «*respondiendo al interés expresado por Goodyear Colombia S.A. de Cali Colombia (...) para recibir los servicios aquí descritos, estamos presentando a su consideración esta oferta comercial (...) tal como se indica más adelante*».

¹¹ Recurso de reconsideración – folio 43 del c.p.

¹² Compras de los meses de enero a septiembre de 2003

¹³ Compras de los meses de octubre a diciembre.

¹⁴ Folios 2593 a 2617 del c.a.

¹⁵ Folios 864 a 878 del c.a.

¹⁶ Folios 879 a 885 del c.a.

De los términos y condiciones fijados en la oferta comercial, se destaca lo siguiente:

«2.- Servicios Cubiertos. Esta oferta cubre los servicios que serán suministrados por el Representante de Goodyear Colombia en conexión con la adquisición de Materias Primas y Suministros a los vendedores e incluye actividades, tales como:

a).- La identificación de Vendedores a bajo costo y la negociación favorable de términos de pago y precios;

b).- La obtención de precios preferenciales a través de descuentos por volumen calculado teniendo en cuenta compras en conjunto de Goodyear Colombia y sus afiliados;

c) El aseguramiento que las Materias Primas y Suministros cumplan los estándares de calidad requeridos y que sean adquiridos a vendedores confiables y reputables;

d) La coordinación logística que incluye el transporte, distribución y bodegaje de materias primas y suministro; y

e).- El aseguramiento de fuentes de suministros alternos para asegurar la disponibilidad de materias primas y suministros

3.- Negociación con vendedores. El representante (Goodyear International Corporation) negociará agresivamente con los vendedores para obtener ofertas de materias primas y suministros que cumplan con los estándares de calidad de Goodyear Colombia; que sean competitivos en precio y que tengan términos de pago favorables. (...).».

También obran copias de las certificaciones expedidas por los representantes legales de las compañías¹⁷: Empresa Colombiana de Cables S.A., Metales y Óxidos S.A., Enka de Colombia S.A. y Circle Freight International de Colombia (hoy Eagle Global Logistics Ltda), según las

¹⁷ Folios 106 a 109 del c.p.

cuales: i) la negociación de las ventas de materias primas y suministros se realizó directamente con Goodyear International Corporation, en la cual se «se convinieron y establecieron los precios, condiciones de entrega de los bienes, facturación de los mismos, etc.¹⁸», ii) los proveedores no tuvieron relación alguna en la negociación con la sociedad demandante y, iii) la negociación entre los proveedores y Goodyear International Corporation incluyó la venta de materias primas a otras compañías pertenecientes al grupo Goodyear.

Por lo anterior, en el expediente está demostrado que entre la sociedad demandante y Goodyear International Corporation, se celebró una oferta comercial para que ésta última, mediante los servicios descritos en el contrato (identificación de vendedores, obtención de precios preferenciales, aseguramiento de bienes, etc.), negociara la compra y venta de materias primas y mercancías con terceros, fijando como comisión, el 5% de la cantidad total de las compras de materias primas y suministros.

Se evidencia que, en ejecución de la oferta comercial, la compañía extranjera negoció directamente con proveedores nacionales la adquisición de los bienes referidos y que la sociedad demandante, como resultado de tal negociación, adquirió los bienes descritos, lo cual consta en la información exógena allegada durante la investigación tributaria. De igual forma, está demostrado que la sociedad demandante no intervino en las negociaciones realizadas entre los proveedores nacionales y Goodyear International Corporation, hecho que no fue desvirtuado por la Administración.

Sobre este punto, se advierte que la DIAN no cuestionó que el pago de las comisiones a una persona jurídica en el exterior se haya originado en la oferta transcrita, ni desvirtuó las certificaciones de los proveedores

¹⁸ Anotación común a todas las certificaciones.

nacionales señaladas con anterioridad, pues su inconformidad radicó en que *«se cancelaron comisiones sobre materias primas y suministros comprados a proveedores nacionales que no se encuentran en el exterior sino en el territorio colombiano, lo que hace obligatorio el pago de la retención en la fuente sobre dichas comisiones, para que proceda la deducción, por tratarse de pagos que constituyen para su beneficiario renta gravable en Colombia, por cuanto el hecho que genera la comisión ocurre dentro del territorio nacional»*.

Como lo precisó la Corte Constitucional, la excepción en la realización de la retención prevista por el literal a) del artículo 121 del Estatuto Tributario, tiene por objeto incentivar que los contribuyentes accedan, a través de comisionistas en el exterior, al mercado internacional para adquirir bienes y materias primas, y así disminuir los costos de producción de la industria nacional mediante la obtención de precios favorables de mercancías con el aprovechamiento de la infraestructura de comisionistas en el exterior.

La Sala considera que, en el presente caso, el fin propuesto por el legislador no se cumple, porque la labor del comisionista internacional, GOODYEAR INTERNATIONAL CORPORATION, no dio como resultado que la actora adquiriera las materias primas de proveedores ubicados en el extranjero, sino en el territorio nacional.

En esas condiciones, se ajustan a derecho los actos administrativos demandados se ajustan a derecho, por cuanto la demandante debió practicar la retención en la fuente a las comisiones pagadas a GOODYEAR INTERNATIONAL CORPORATION, para deducirlas en la declaración de renta del año gravable 2003.

Pérdida por enajenación de títulos de tesoro - TES

La sociedad demandante argumentó que el Tribunal fundó su decisión en una posición revaluada del Consejo de Estado, según la cual, el gasto debe ser indispensable, forzoso y que debe tener relación de causalidad con el ingreso y no con la actividad que lo genera.

Dijo que las expensas correspondientes a la pérdida en la venta de TES tienen relación de causalidad con la actividad productiva de la empresa, además de ser necesarias y proporcionadas. Destacó que en el objeto social de la compañía está incluida la «...*inversión en papeles bursátiles*», y dijo que no es razonable que la sociedad tribute por las actividades que realiza, pero no pueda deducir las expensas necesarias cuando los gastos se realizan respecto de una determinada actividad.

La DIAN, por su parte, señaló en la liquidación oficial demandada, que la pérdida ocurrida en la enajenación de TES no está contemplada como deducible en el Estatuto Tributario, porque los títulos de tesorería no corresponden a bienes usados en el negocio o actividad productora de renta, como lo dispone el artículo 148 del Estatuto Tributario. En la resolución que decidió del recurso de reconsideración analizó la deducción con fundamento en el artículo 107 ibídem, pero la rechazó porque no tiene relación de causalidad con la actividad principal productora de renta de la actora, esto es, la fabricación de llantas y neumáticos de caucho y su comercialización.

La Sala ha señalado que dada la multiplicidad de razones tenidas en cuenta por la Sala para rechazar o aceptar la deducción de expensas, el contribuyente debe demostrar que dicha expensa era forzosa y que repercutió o tuvo injerencia en la productividad de la empresa. Y que «*para efectos de probar la injerencia que el gasto tuvo en la actividad productora de renta*

de la empresa, no se requiere que se pruebe un ingreso correlativo, basta que se pruebe que el gasto incide, de manera razonable, en esa actividad productora de renta»¹⁹.

Por lo anterior, para efectos de determinar si la deducción por la pérdida en venta de títulos del tesoro - TES, acredita los criterios legalmente establecidos para que proceda su deducibilidad, la Sala procede al análisis de las pruebas y conceptos propios de la caso particular.

La Ley 51 del 28 de diciembre de 1990²⁰ creó los títulos de tesorería - TES como una forma de financiamiento del Estado, al señalar que son títulos de deuda pública interna libremente negociables, emitidos por el Gobierno Nacional a través del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, los cuales son administrados por el Banco de la República.

El artículo 6º *ibídem*, dispuso que los TES son de dos clases: *«Los de la clase A que sustituirán a la deuda contraída en Operaciones de Mercado Abierto -OMAS- (Títulos de Participación) y que podrán ser emitidos para sustituir la deuda interna de la Nación con el Banco de la República en los términos del artículo anterior. Los de la clase B, que se emitirán para sustituir a los Títulos de Ahorro Nacional -TAN-, obtener recursos para apropiaciones presupuestales, y efectuar operaciones temporales de tesorería del Gobierno Nacional».*

En ese sentido, el Decreto Reglamentario 2599 de 1998, estableció que los TES son *«Títulos de deuda pública emitidos por el Gobierno Nacional para ser colocados en el mercado interno con el fin de obtener financiación con destino a las apropiaciones del presupuesto general de la nación».* Si bien los TES constituyen

¹⁹ Sentencia 20391 del 9 de marzo de 2017, M.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

²⁰ *«Por la cual se autorizan unas operaciones de endeudamiento interno y externo de la Nación; se autorizan operaciones para el saneamiento de obligaciones crediticias entre entidades públicas; se otorga una facultad y se dictan otras disposiciones».*

títulos de renta fija, es posible negociarlos en el mercado de valores antes del plazo establecido para su redención.

En el caso particular, la sociedad demandante registró en el renglón 77 <<Otras deducciones>> de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2003²¹, la pérdida originada en la venta en la Bolsa de Valores de títulos del tesoro - TES, por debajo de su valor, en la suma de \$156.279.739.

Según los documentos que obran en el expediente, la pérdida señalada corresponde a las operaciones que la Sociedad Comisionista de Bolsa CORREVAL S.A. realizó con el portafolio de Goodyear de Colombia S.A., incluida la venta de TES de clase B, como se observa a continuación²²:

Documento	Fecha	Explicación	Debito
5613	31/03/03	Venta TES y CERTS	\$74.079.200
5613	31/03/03	Venta TES y CERTS	\$886.114
6102	29/07/03	Reclasificación	\$3.722.819
6102	29/07/03	Reclasificación	\$559.543
6102	29/07/03	Reclasificación	\$20.559.040
6102	29/07/03	Reclasificación	\$45.780.000
6359	30/09/03	Negociación CERTS	\$10.693.023
Total pérdida			\$156.279.739

La Sala observa que la venta de títulos del tesoro - TES se realizó mediante operaciones SWAP²³, que en los términos de la Resolución 560 del 14 de julio de 1995, expedida por la Superintendencia de Valores (hoy Superintendencia Financiera de Colombia), corresponden al «conjunto de operaciones de compra y venta de títulos realizadas para un cliente, identificado como el “originador”, con la finalidad de obtener o bien una mayor rentabilidad de su portafolio, o bien una determinada liquidez, mediante la venta de títulos que

²¹ Folio 7 del c.a.

²² Folio 1386 del c.a.

²³ Folios 1052 a 1056 y 1367 a 1377 del c.a.

necesariamente se encuentran en su portafolio a una tasa inferior de las existentes en el mercado en el momento de celebrarse la operación, sin causar una pérdida contable». (Se subraya).

Pues bien, a partir de las pruebas y los conceptos señalados, la Sala advierte que, en el caso concreto, aunque el objeto social principal de la demandante está referido a la explotación de la industria del caucho y del plástico, también se advierte que dentro de las actividades del objeto social de la actora se encuentra la «C) *La inversión en sociedades mercantiles sea como constituyente de las mismas o por compra o suscripción de cuotas o partes de acciones según el caso y la inversión en papeles bursátiles*»²⁴.

Debe precisarse que el artículo 107 del Estatuto Tributario establece que son deducibles las expensas realizadas siempre que tengan relación de causalidad con las «*actividades productoras de renta*», es decir, el conjunto de operaciones que puede realizar una sociedad en función de su objeto social, independientemente de que se realicen en cumplimiento del objeto social principal o secundario pues, en todo caso, le producen renta directa o indirectamente.

Así lo ha precisado, al señalar que el requisito de relación de causalidad «*significa que los gastos deben guardar una relación causal, de origen-efecto, con la actividad u ocupación que le genera la renta al contribuyente. Esa relación, vínculo o correspondencia debe establecerse entre la expensa (costo o gasto) y la actividad que desarrolla el objeto social (principal o secundario) pero que en todo caso le produce la renta, de manera que sin aquella no es posible obtenerla y que en*

²⁴ Folio 4 del c.p.

términos de otras áreas del derecho se conoce como nexo causal o relación causa–efecto»²⁵.

Debe recordarse, además, que de acuerdo con la definición de gastos²⁶, se puede concluir que tales erogaciones no necesariamente deben tener una relación directa e indispensable para la producción del ingreso derivado de la actividad principal de la sociedad.

Así, en el caso concreto, si la demandante hubiera obtenido un ingreso derivado de su actividad de inversión, tal ingreso también haría parte de la base gravable del impuesto de renta, pues se obtuvo en ejercicio de una de las operaciones que integran su objeto social.

De acuerdo con lo anterior, la Sala concluye que la deducción por la pérdida en la enajenación de títulos TES tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta de la demandante.

Por las anteriores razones, prospera el recurso de apelación y, en consecuencia, la Sala procederá a realizar una nueva liquidación que refleje la aceptación de la deducción, así:

Ren glón	Concepto	Liquidación privada	Liquidación Recurso	Liquidación C de E
69	Total ingresos netos	336.323.196.000	336.323.196.000	336.323.196.000
70	Costo de ventas	283.308.673.000	280.655.137.000	280.655.137.000
72	TOTAL COSTOS	283.308.673.000	280.655.137.000	280.655.137.000
73	Gastos	3.395.319.000	3.395.319.000	3.395.319.000

²⁵ Sentencia del 9 de marzo de 2017, Exp. 20931, M.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Reitera entre otras, las sentencias (25, septiembre, 1998). Exp. 9018. C.P. Delio Gómez Leyva; (13, octubre, 2005). Exp. 13631. C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié; (2, agosto, 2006). Exp. 14549. C.P. Ligia López Díaz; (12, diciembre, 2007). Exp. 15856. C.P. María Inés Ortiz Barbosa y (24, Julio, 2008) Exp. 16302. C.P. Ligia López Díaz.

²⁶ **Dcto. 2649/93. Art. 40. GASTOS.** Los gastos representan flujos de salida de recursos, en forma de disminuciones del activo o incrementos del pasivo o una combinación de ambos, que generan disminuciones del patrimonio, incurridos en las actividades de administración, comercialización, investigación y financiación, realizadas durante un período, que no provienen de los retiros de capital o de utilidades o excedentes.

	operacionales de administración			
74	Gastos operacionales de ventas	16.447.776.000	16.447.776.000	16.447.776.000
75	Deducción de impuestos pagados	1.559.746.000	1.559.746.000	1.559.746.000
76	Pérdida por exposición a la inflación	2.710.036.000	2.710.036.000	2.710.036.000
77	Otras deducciones	22.984.696.000	22.828.416.000	22.984.696.000
78	TOTAL DEDUCCIONES	47.097.573.000	46.941.293.000	47.097.573.000
79	RENTA LÍQUIDA DEL EJERCICIO	5.916.950.000	8.726.766.000	8.570.486.000
82	Renta líquida	5.916.950.000	8.726.766.000	8.570.486.000
84	Renta presuntiva	7.329.638.000	7.329.638.000	7.329.638.000
86	RENTA LÍQUIDA GRAVABLE	7.329.638.000	8.726.766.000	8.570.486.000
88	IMPUESTO SOBRE LA RENTA GRAVABLE	2.565.373.000	3.054.368.000	2.999.670.000
90	IMPUESTO NETO DE RENTA	2.565.373.000	3.054.368.000	2.999.670.000
93	TOTAL IMPUESTO A CARGO	2.565.373.000	3.054.368.000	2.999.670.000
96	Total retenciones	7.344.560.000	7.344.560.000	7.344.560.000
98	Anticipo por el año gravable	411.070.000	411.070.000	411.070.000
100	Sobretasa impuesto de renta año 2003	256.537.000	305.437.000	299.967.000
101	Anticipo sobretasa año gravable 2003	96.541.000	96.541.000	96.541.000
102	Anticipo a la sobre tasa	128.269.000	128.269.000	128.269.000
103	Sanciones	0	0	\$0
104	Total saldo a pagar	0	0	\$0
105	Total saldo a favor	4.901.992.000	4.364.097.000	4.424.265.000

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. **REVÓCASE** la sentencia del 17 de febrero de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo del Vale del Cauca, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia. En su lugar,
2. **ANÚLANSE** parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión 050642007000008 del 11 de mayo de 2007 y de la Resolución 900001 del 31 de marzo de 2008, proferidas por la Administración de Impuestos Nacionales de Cali, mediante las cuales se modificó la declaración del impuesto de renta presenta por GOODYEAR DE COLOMBIA S.A., por el periodo gravable 2003.
3. A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** como saldo a favor de la declaración del impuesto de renta del año gravable 2003, presentada por GOODYEAR DE COLOMBIA S.A., la suma determinada en la liquidación practicada en la parte motiva de esta providencia.

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

La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta de la Sección

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ