



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

**Consejero Ponente: ALBERTO YEPES BARREIRO**

Bogotá D.C., doce (12) de abril de dos mil dieciocho (2018)

**Radicación Número: 11001-03-15-000-2017-03183-00 y 11001-03-15-000-2017-03183-00 (Acumulado)**

**Actor: GOODYEAR DE COLOMBIA S.A.**

**Demandado: CONSEJO DE ESTADO, SECCIÓN CUARTA Y OTRO**

**Acción de Tutela – Fallo de primera instancia**

Se pronuncia la Sala sobre la acción de tutela interpuesta por Goodyear de Colombia S.A. en contra del Consejo de Estado, Sección Cuarta.

## **I. ANTECEDENTES**

### **1.1. Solicitud**

La sociedad anónima Goodyear S.A., mediante apoderado judicial y con escritos presentados el 23 de noviembre de 2017 y el 17 de enero de 2018, interpuso acción de tutela contra del Consejo de Estado, Sección Cuarta, autoridad judicial que conoció de los procesos de nulidad y restablecimiento del derecho que promovió contra la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, tramitados con los radicados 76001-23-31-000-**2008-00594-01** y 76001-23-31-000-**2010-01130-01**.

Lo anterior, con el fin de que les sean amparados sus derechos fundamentales al debido proceso y de defensa que considera vulnerados como consecuencia de las decisiones adoptadas en segunda instancia de: (i) 11 de mayo de 2017, por medio de la cual la autoridad judicial acusada revocó la decisión de primera instancia para, en su lugar, *“anular 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 [y] a título de restablecimiento del derecho, [declaró] 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” y; (ii) 8 de junio de 2017, revocó la sentencia del juez a quo para, en su lugar, anular “...parcialmente las Resoluciones 052412009000097 del 5 de marzo de 2009 y 900007 del 12 de marzo de 2010, expedidas por la U.A.E. DIAN, mediante las que impuso sanción por devolución impropia a GOODYEAR de Colombia S.A.”*

## 1.2. Hechos

La solicitud de amparo se fundamentó en los siguientes hechos que, a juicio de la Sala, son relevantes para la decisión que se adoptará en la sentencia:

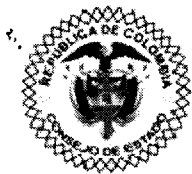
- El 13 de abril de 2004, Goodyear de Colombia S.A. presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2003, en la cual registró un saldo a favor de \$4.901.992.000.
- Con Resolución 1820 de 27 de julio de 2004<sup>1</sup> la DIAN ordenó la devolución del mencionado valor.
- El 10 de febrero de 2005, la División de Fiscalización de la Administración de Impuestos Nacionales de Cali expidió el Emplazamiento para Corregir 050632005000007<sup>2</sup>, 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 número 0506320060000071<sup>3</sup>, en el que propuso el rechazo del costo de ventas por comisiones pagadas en el exterior (Renglón 70 COSTO DE VENTA) y de la deducción por pérdida en venta de TES (Renglón 49 OTRAS DEDUCCIONES). Además, liquidó la sanción por inexactitud. La sociedad peticionaria no respondió el requerimiento.
- Mediante la Liquidación Oficial de Revisión 050642007000008 del 11 de mayo de 2007<sup>4</sup>, la Administración confirmó las glosas propuestas en el requerimiento especial, pero modificó el valor rechazado por concepto de costo de ventas.

<sup>1</sup> Folio 622 c.a.

<sup>2</sup> Folios 655 a 659 del c.a.

<sup>3</sup> Folios 106 a 117 del anexo.

<sup>4</sup> Folios 118 a 132 del cuaderno anexo.



- Contra el acto de liquidación el contribuyente interpuso el recurso de reconsideración<sup>5</sup>.
- Con Resolución 900001 del 31 de marzo de 2008 se resolvió el recurso de reconsideración<sup>6</sup>, en el sentido de mantener la glosa en relación con la deducción de pérdida en la venta de TES, modificar el acto administrativo recurrido 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.
- El 22 de septiembre de 2008, la DIAN expidió el Pliego de Cargos 050632008000291<sup>7</sup>, notificado por correo el 25 de septiembre de 2008<sup>8</sup>.
- La DIAN expidió la Resolución 052412009000097 del 5 de marzo de 2009, notificada el 26 de marzo de 2009<sup>9</sup>, que sancionó a la demandante por compensación improcedente, consistente en el reintegro de la suma de \$537.895.000, junto con los intereses moratorios incrementados en un 50 %. Esa decisión fue confirmada por la Resolución 900007 del 12 de marzo de 2010<sup>10</sup>, con ocasión del recurso de reconsideración interpuesto por la parte actora.
- Inconforme con las decisiones administrativas adoptadas por la DIAN la sociedad Goodyear presentó dos demandas de nulidad y restablecimiento del derecho:

Proceso ordinario	Actos administrativos demandados
Nulidad y restablecimiento número 76001-23-31-000-2008-00594	Mediante los cuales la DIAN liquidó oficialmente el impuesto de renta del año 2003, esto es, la Liquidación Oficial de Revisión 050642007000008 del 11 de mayo de 2007 y la Resolución 900001 del 31 de marzo de 2008 mediante la que se resolvió el recurso de reconsideración.
Nulidad y restablecimiento número 76001-23-31-000-2010-01130	Con los que la DIAN le impuso a Goodyear de Colombia S.A. una sanción por devolución improcedente del saldo a favor registrado en la declaración del impuesto de renta del año 2003, es decir, la Resolución de Sanción No. 052412009000097 de 5 de marzo de 2009 y la Resolución No. 900007 de 12 de marzo de 2010.

<sup>5</sup> Folios 134 a 157 del cuaderno anexo.

<sup>6</sup> Folios 159 a 174 del cuaderno anexo.

<sup>7</sup> Folios 29 a 32 del cuaderno de antecedentes.

<sup>8</sup> Folio 33 del cuaderno de antecedentes.

<sup>9</sup> Folios 73 a 81 del cuaderno de antecedentes.

<sup>10</sup> Folios 152 a 165 del cuaderno de antecedentes.



- En el proceso radicado número 76001-2331-000-2008-00594 la sociedad argumentó, en relación con la deducción de gastos realizados en el exterior, que el artículo 121 del Estatuto Tributario<sup>11</sup> permite tales deducciones 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. Puntualizó 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 sea 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. Y 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.

Insistió en que el E.T. es claro 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.

Y, respecto de las otras deducciones por “la pérdida en venta de títulos”, aseguró que para la sociedad la deducción de las pérdidas en venta de TES constituyó un gasto necesario, pues está relacionado con la actividad generadora de renta y es proporcional a la misma, pues su objeto social le permite invertir en títulos de tesorería, lo que indica

---

<sup>11</sup> Estatuto Tributario. “**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.”. Los apartes de la norma subrayados fueron derogados por el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016.



que existe relación de causalidad con la actividad productora de renta.

- El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca con sentencia de 17 de febrero de 2012 negó las pretensiones de la demanda.

De un lado, señaló que la deducción de los gastos realizados en el exterior prevista en el artículo 121 del ET es procedente siempre que aquellos 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.

Además, señaló que para que esos gastos fueren deducibles, sin que fuese necesario realizar la retención, debía tratarse de 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”*.

Puntualizó que la oferta comercial suscrita entre Goodyear de Colombia 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.

Con base en las pruebas aportadas, el Tribunal 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 gastos 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 que esa operación se tramitó desde el extranjero, porque la mercancía siempre estuvo en Colombia.

De otra parte, respecto a la deducción por pérdida en venta de TES, 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.

- Inconforme con la anterior decisión la sociedad peticionaria interpuso recuso de apelación.

En lo que respecta a la deducción de los gastos realizados en el exterior argumentó que la negociación entre Goodyear Colombia y Goodyear International para la compra de bienes, 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



fuelle, 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 posición del tribunal partió de un planteamiento diferente del establecido por la DIAN, que no fue debatido en la vía gubernativa, no está demostrado y, que por tanto, violó el debido proceso, el derecho de defensa y el carácter rogado de la jurisdicción contencioso administrativa.

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* ordinario para decidir el rechazo del pago de la comisión radicaron 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”*.

Agregó que anexó al escrito de apelación las certificaciones expedidas por los proveedores de la Compañía ubicados en el país que dieron origen al rechazo de la deducción de comisiones, con los cuales demostraba que la negociación de las materias primas y suministros realizada en el año gravable 2003 se hizo directamente con Goodyear International Corporation, en el exterior, en Estados Unidos y Japón, sin que se realizara ninguna gestión de la negociación en Colombia.

En el mismo sentido, indicó que de acuerdo con lo previsto en el artículo 214 del CCA sobre las pruebas en segunda instancia, el decreto, valoración y conducencia de las certificaciones adjuntadas con la apelación era procedente por versar sobre hechos expuestos solo hasta la sentencia de primera instancia.

Y, sobre el rechazo de las pérdidas en venta de títulos TES, 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.

- El Consejo de Estado, Sección Cuarta con sentencia de 11 de mayo de 2017, revocó la decisión de primera instancia para, en su lugar, “anular 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 [y] a título de restablecimiento del derecho, [declaró] 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”.

Como punto de partida del análisis y a título de cuestión previa, expuso que en el caso el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca no violó el principio de congruencia porque una “...lectura integral del fallo apelado permite concluir que (...), 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”.

Sobre el particular, agregó que 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, ello no implicaba 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.

Superado lo anterior se refirió a (i) la deducción por pagos de comisiones al exterior para indicar que de acuerdo con el artículo 121 del ET procede cuando 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: a) los pagos a comisionistas en el exterior por la compra de materias primas y mercancías y, b) los intereses sobre créditos a corto plazo derivados de la importación o exportación de mercancías, con los limitantes expresamente señalados.

Agregó que 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 2003<sup>12</sup>, que declaró la exequibilidad de la norma 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.

Con sustento en lo anterior, aseguró que *“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”*

Descendiendo al caso concreto expuso que:

*“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.*

<sup>12</sup> Sentencia del 25 de febrero de 2003, M.P. Dr. Jaime Córdoba Triviño.



(...)

*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.*

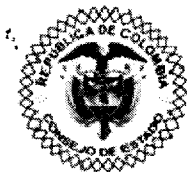
*La Sala considera que, en el presente caso, el fin propuesto por el legislador no se cumple, porque la labor del comisionista internacional, GOODYEAR INTERNATIONAL CORPORATION, no dio como resultado que la actora adquiriera las materias primas de proveedores ubicados en el extranjero, sino en el territorio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

*En esas condiciones, se ajustan a derecho los actos administrativos demandados se ajustan a derecho (sic), 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”.*

En relación con (ii) la deducción por la pérdida por enajenación de títulos de tesoro – TES, la Sección Cuarta consideró que la deducción tenía relación de causalidad con la actividad productora de renta de la demandante porque a) 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*”<sup>13</sup>; b) de acuerdo con 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.

Finalmente, (iii) el juez ordinario de segunda instancia concluyó que el recurso de apelación prosperaba parcialmente y, en consecuencia presentó una nueva liquidación que reflejara la

<sup>13</sup> Folio 4 del cuaderno principal del expediente ordinario 2008-00594.



aceptación de la deducción por la pérdida por enajenación de títulos de tesoro – TES, así:

Renglón	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 operacionales de administración	3.395.319.000	3.395.319.000	3.395.319.000
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	RENDA 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	RENDA 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

El fallo ordinario de segunda instancia fue notificado mediante edicto fijado entre el 22 y el 24 de mayo de 2017<sup>14</sup>.

- En el proceso radicado número 76001-23-31-000-2010-01130 dirigido en contra de los actos con los que la DIAN le impuso a Goodyear de Colombia S.A. una sanción por devolución improcedente del saldo a favor registrado en la declaración del impuesto de renta del año 2003, es decir, las Resolución de

<sup>14</sup> Folios 104 del cuaderno anexo.



Sanción No. 052412009000097 de 5 de marzo de 2009 y No. 900007 de 12 de marzo de 2010, expuso los siguientes cargos de nulidad:

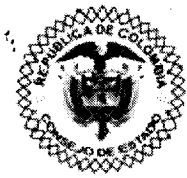
Primero, que habían aplicado indebidamente los artículos 670 y 638 del Estatuto Tributario porque la DIAN notificó extemporáneamente el Pliego de Cargos 050632008000291 de 22 de septiembre de 2008, pues el término de los dos años que tenía para hacerlo, previsto en los artículos 638 y 670 del E.T., vencieron el 13 de abril de 2006.

Segundo, que estaban viciados por falsa motivación, al imponer sanción por devolución improcedente con fundamento en un acto administrativo que no se encontraba en firme porque la liquidación oficial de revisión 050642007000008 del 11 de mayo de 2007, que modificó la declaración de renta del año 2003, se encuentra en discusión ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo en demanda de acción de nulidad y restablecimiento del derecho. Así, agregó, la sanción impuesta a GOODYEAR se fundamentó en un acto administrativo que no estaba en firme y, por ende, no era exigible.

Tercero, que violaron los principios de economía, eficacia, equidad y espíritu de justicia, por aplicación e interpretación indebida de los artículos 670 y 683 del E.T. y por falta de aplicación de los artículos 95 (numeral 9), 209 y 363 de la Constitución Política, porque se le impuso la sanción sin que hubiese sido resuelta la demanda en contra de la liquidación oficial de revisión de 11 de mayo de 2007.

Además, se liquidó la sanción sobre una base que incluyó la sanción por inexactitud, lo que es contrario a los principios de equidad, proporcionalidad y razonabilidad.

Cuarto, que violaron los derechos al debido proceso y defensa porque inició el proceso sancionatorio antes de que terminara la oportunidad que tenía para impugnar la liquidación oficial de revisión, e impuso la sanción sin esperar a que culminara el proceso que cursa ante el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, en el que se discutía el saldo a favor determinado en la liquidación oficial de revisión.



- El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca en sentencia de 22 de noviembre de 2011 negó las pretensiones de la demanda. Al efecto, expuso que a partir de la notificación de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración empieza a correr el término que tiene la DIAN para expedir el pliego de cargos.

Agregó que de acuerdo con el artículo 670 del E.T., el hecho de que exista un saldo a favor no significa que deba ser reconocido al contribuyente, puesto que la DIAN tiene procedimientos para la determinación de los valores consignados en las declaraciones. Adicionalmente, dijo, ese artículo dispone que para iniciar la acción de cobro frente a una liquidación oficial, esta última debe prestar mérito ejecutivo, es decir, debe estar ejecutoriada.

Especificó que la liquidación oficial de revisión 050642007000008 del 11 de mayo de 2007 no está ejecutoriada, puesto que fue demandada en acción de nulidad y restablecimiento del derecho. No obstante, agregó, esto no impide que la Administración pueda iniciar el proceso sancionatorio en contra de la demandante.

Agregó que la liquidación oficial de revisión 050642007000008 del 11 de mayo de 2007 y la Resolución 052412009000097 del 5 de marzo de 2009, que impuso la sanción por devolución improcedente, son procesos diferentes e independientes. Que si bien es cierto que la sanción depende de lo que se decida en la demanda iniciada en contra de la liquidación oficial de revisión, ello no impide que la DIAN pueda expedir el acto sancionatorio.

Finalmente, señaló que la liquidación de la sanción no tuvo en cuenta la sanción por inexactitud, y que, por el contrario, es claro en indicar que la demandante debía reintegrar la diferencia del saldo a favor entre la liquidación privada del impuesto presentada el 13 de abril de 2004 y la liquidación oficial 050642007000008 del 11 de mayo de 2007, junto con el pago de los intereses moratorios respectivos incrementados en un 50%, conforme con el artículo 670 del E.T.

- Inconforme con la anterior decisión la sociedad peticionaria interpuso recuso de apelación. Para comenzar, pidió la suspensión del proceso por prejudicialidad, mientras se profería sentencia definitiva en el expediente 2008-00594.



Además, insistió en que el pliego de cargos fue notificado extemporáneamente a la sociedad, esto es, por fuera del término de dos años a que se refiere el artículo 683 del E.T., y que, por ende, prescribió la facultad sancionatoria de la DIAN en los términos del artículo 670 *ibídem*.

Reiteró que los actos acusados estaban indebidamente motivados, pues impusieron una sanción a la sociedad con fundamento en una liquidación oficial de revisión que no estaba en firme, toda vez que la discusión sobre la procedencia del saldo a favor que fue determinado en ese acto administrativo estaba en curso en el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca.

Expuso que los actos acusados son violatorios de los principios de economía, eficacia, equidad y espíritu de justicia, porque la DIAN pretendió exigir de Goodyear el reintegro de un saldo a favor que se encuentra en discusión en vía jurisdiccional, así como el pago de los intereses de mora incrementados en el 50%, liquidados sobre una base que incluye la sanción por inexactitud, lo que, además, contraría los principios de proporcionalidad y razonabilidad.

- El Consejo de Estado, Sección Cuarta mediante auto 7 de febrero de 2013, dictado en el proceso 2010-01130 se resolvió *“Suspend[er] el trámite de este proceso por prejudicialidad hasta que se profier[iera] decisión definitiva en el proceso No. 76001233100020080059400, adelantado entre las mismas partes”*. Ello, en virtud de lo dispuesto por el CPC <sup>15</sup>artículo 170 numeral 2° y teniendo en cuenta que *“la decisión que se adopt[ara] en el proceso 2008-00594 puede incidir directa y definitivamente en la decisión que deba proferirse en el presente asunto. Por ejemplo, si se llegare a declarar la nulidad de la liquidación oficial de revisión y se dejare en firme la declaración privada del impuesto de renta del año 2003 que presentó Goodyear de Colombia S.A., la sanción por devolución improcedente del saldo a favor desaparecería, pues el saldo a favor declarado por la sociedad actora sería correcto y, por ende, no habría lugar a sancionar”*.

<sup>15</sup> CPC Artículo 172 *“El juez decretará la suspensión del proceso: 1o. [...]*

*2o. Cuando la sentencia que deba dictarse en un proceso, dependa de lo que deba decidirse en otro proceso civil que verse sobre cuestión que no sea procedente resolver en el primero, o de un acto administrativo de alcance particular cuya nulidad esté pendiente del resultado de un proceso contencioso administrativo, salvo lo dispuesto en los Códigos Civil y de Comercio y en cualquiera otra ley.*



Luego, teniendo en cuenta que el día 11 de mayo de 2017, la Sala profirió sentencia definitiva en el expediente 76001-23-31-000-2008-00594-01 (20065), se levantó la suspensión.

- Con sentencia de 8 de junio de 2017, el Consejo de Estado, Sección Cuarta revocó la sentencia del juez a quo para, en su lugar, anular “...parcialmente las Resoluciones 052412009000097 del 5 de marzo de 2009 y 900007 del 12 de marzo de 2010, expedidas por la U.A.E. DIAN, mediante las que impuso sanción por devolución improcedente a GOODYEAR de Colombia S.A.”.

En consecuencia y a título de restablecimiento del derecho, declaró que la demandante debía reintegrar a la U.A.E. DIAN la suma de \$477.727.000, como saldo a favor indebidamente devuelto, pagar los intereses moratorios correspondientes a que haya lugar y, pagar la sanción del 20% del valor devuelto en exceso, esto es, la suma de \$95.545.400.

Como sustento de su decisión, expuso que (i) no se notificó extemporáneamente el Pliego de Cargos 050632008000291 de 22 de septiembre de 2008, pues en los casos en que se impone la sanción por devolución y/o compensación improcedente, el término para proferir el pliego de cargos empieza a correr a partir de la notificación de la liquidación oficial de revisión<sup>16</sup>, por ello el plazo con el que contaba la DIAN para formular el de pliegos de cargos vencía el 11 de mayo de 2009.

Agregó que (ii) era posible interponer una sanción por devolución improcedente, pues la DIAN está facultada para iniciar el proceso administrativo sancionatorio por devolución y/o compensación improcedente de saldos a favor (artículo 670 del E.T.), a pesar de estar en discusión la liquidación oficial de revisión, como ocurrió en el presente asunto<sup>17</sup>.

Frente al punto, expuso que en criterio de la Sección Cuarta para la imposición de la sanción por devolución y/o compensación improcedente, la ley prevé un procedimiento autónomo e independiente del establecido para la determinación oficial del impuesto. Sin embargo, la existencia del trámite sancionatorio

<sup>16</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de 29 de noviembre de 2012, expediente 19016.

<sup>17</sup> Ver, entre otras, las sentencias de 30 de abril de 2009 (expediente 16777), del 8 de octubre de 2009 (expediente 16608), del 2 de abril de 2009 (expediente 16158) y del 23 de abril de 2009 (expediente 16205).



depende del trámite liquidatorio, puesto que para imponer la sanción es necesaria la notificación previa de la liquidación oficial de revisión, que modifica o rechaza el saldo a favor devuelto y/o compensado.

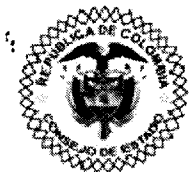
Por ello, teniendo en cuenta que mediante la sentencia de 11 de mayo de 2017, se decidió definitivamente la demanda interpuesta contra la liquidación de revisión oficial, en el sentido de revocar el fallo de 17 de febrero de 2012, anular parcialmente esos actos administrativos y formular una nueva liquidación del impuesto sobre la renta del año gravable 2003 de la demandante, con un saldo a favor de \$4.424.265.000, en tal sentido *“... la diferencia entre lo devuelto (\$4.901.992.000) y el saldo a favor efectivamente reconocido por esta Sala (\$4.424.265.000), esto es, la suma de \$477.727.000, deberá ser reintegrada a la DIAN junto con los intereses moratorios y la sanción descritos en el artículo 670 del E.T.”*

Finalmente, (iii) expuso *“[s]ea lo primero precisar que la parte actora alegó que en la base de liquidación de la sanción por devolución improcedente no debe incluirse la sanción por inexactitud, por no hacer parte del monto objeto de devolución o compensación. Sin embargo, vista la liquidación oficial, que sirve de fundamento para imponer la sanción por devolución improcedente, se aprecia que en la liquidación oficial no se impuso la sanción por inexactitud, luego, el alegato del demandante no tiene lugar en las circunstancias anotadas”*.

No obstante lo anterior, señaló que el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016 (a) precisó que en la base para liquidar los intereses de mora no puede estar incluida la sanción por inexactitud; (b) modificó la tarifa y la base de la sanción, pues pasó de ser el 50% de los intereses moratorios al 20% del valor devuelto en exceso, cuando la Administración rechaza o modifica el saldo a favor, o del 10% cuando el saldo a favor es corregido por el contribuyente o responsable y; (c) en el párrafo 5 del artículo 282 de la Ley 1819 de 2016 consagró, además, el principio de favorabilidad, en el sentido de precisar que se *“aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior”*.

De esta manera, concluyó que si la sanción se calcula conforme con el texto original del artículo 670 E.T. primero habría que calcular los intereses de mora a cargo de la demandante sobre el mayor impuesto liquidado que, para el caso, asciende a la suma de





\$477.727.000<sup>18</sup>, y sobre esa suma calcular el 50% que sería lo que corresponde, en realidad, a la sanción por devolución improcedente. En cambio, *“al tenor del artículo 293 de la Ley 1819 de 2016, en concordancia con el párrafo 5° del artículo 282 ibídem, la sanción por devolución improcedente equivale al 20% del valor devuelto en exceso a la demandante (\$477.727.000), esto es, a \$95.545.400, cifra que, sin necesidad de hacer la operación aritmética correspondiente, resulta menor que el 50% de los intereses que se han causado durante un período aproximado de ocho (8) años, si se tiene en cuenta que la devolución en exceso tuvo lugar el 27 de julio de 2004 y que la causación de esos intereses cesó el 29 de septiembre de 2012, esto es, al cabo de dos (2) (sic) de haberse admitido la demanda ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo [artículos 634 [párrafo ET<sup>19</sup>].”*

El fallo se notificó por edicto fijado entre el 17 y el 19 de julio de 2017<sup>20</sup>.

### 1.3. Fundamentos de la acción

A juicio de la parte actora el Consejo de Estado, Sección Cuarta vulneró sus derechos fundamentales al debido proceso y de defensa.

Como cuestión preliminar destacó que se interpuso la acción de tutela 2018-00133 porque *“... al depender necesariamente del proceso radicado 2008-00594 y al exponerse las razones del porque este último proceso incurrió en defectos sustantivos, fácticos y procedimentales, en consecuencia, la sentencia que ahora es objeto de acción de tutela se ve afectada por los mismos yerros de aquella y que en esta oportunidad vulneran los derechos fundamentales [de la sociedad peticionaria]”*. Sobre el punto agregó que el Consejo de Estado, Sección Cuarta ha precisado que la suerte del proceso sancionatorio por devolución y/o compensación improcedente depende necesariamente de la suerte del proceso de fiscalización o determinación oficial.

Asimismo, señaló que la sociedad no cuenta con otros medios de defensa judicial y que, en todo caso busca evitar la consumación de

<sup>18</sup> Esta suma resulta de restar del total saldo a favor declarado por la actora (\$4.901.992.000) el total saldo a favor determinado por la Sala en la sentencia del 11 de mayo de 2017 (\$4.424.265.000).

<sup>19</sup> Modificado por el artículo 278 de la Ley 1819 de 2016. Antes, artículo 634-1 ET. El texto es el siguiente:

**PARÁGRAFO 2o.** Después de dos (2) años contados a partir de la fecha de admisión de la demanda ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, se suspenderán los intereses moratorios a cargo del contribuyente, agente retenedor, responsable o declarante, y los intereses corrientes a cargo de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, hasta la fecha en que quede ejecutoriada la providencia definitiva.

Lo dispuesto en este párrafo será aplicable a los procesos en que sea parte la UGPP salvo para los intereses generados por los aportes determinados en el Sistema General de Pensiones.

La suspensión de intereses corrientes a cargo de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de que trata el presente párrafo, aplicará únicamente en los procesos ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo cuya admisión de la demanda ocurra a partir del 1o de enero de 2017.

<sup>20</sup> Folio 297 del expediente ordinario 2010-01130-01



un perjuicio irremediable consistente en el pago de una suma de \$1.348.230.000 con ocasión de la sentencia proferida de manera manifiestamente violatoria de sus derechos fundamentales

Luego especificó que las providencias acusadas incurrieron en las siguientes causales específicas de procedibilidad de la acción de tutela contra providencia judicial:

**1.3.1. Defecto sustantivo** porque interpretó de manera arbitraria y caprichosa los artículos 24 numeral 5<sup>o</sup><sup>21</sup> y 121<sup>22</sup> del Estatuto Tributario, normas que analizadas en debida forma otorgaban a Goodyear de Colombia el derecho a la deducción de renta por pago de comisiones en el extranjero.

De un lado, expuso que: (i) el artículo 121 ET consagra en su inciso primero, como regla general, que es posible deducir (restar) de sus rentas (ingresos) el valor correspondiente a gastos efectuados en el exterior, siempre que estos (a) tengan relación de causalidad con la actividad productora de renta del contribuyente en Colombia, y (b) hayan sido objeto de retención en la fuente, pero solo en la medida que estos constituyan, para el beneficiario del pago, un ingreso (renta) gravado en Colombia; (ii) tal como lo señala el numeral 5<sup>o</sup> del artículo 24 del ET el pago que se realiza en el extranjero no puede estar sometido a retención en la fuente “.., en la medida en que no constituye una renta gravable en Colombia, por cuanto el servicio no se presta en el territorio colombiano”; (iii) cuando se hacen pagos a comisionistas en el exterior por la compra de materias primas no es necesario hacer retención en la fuente “... siempre que el pago no constituya renta gravable en Colombia para el beneficiario del pago en el exterior”.

---

<sup>21</sup> Estatuto tributario “Artículo 24. Ingresos de Fuente Nacional. e consideran ingresos de fuente nacional los provenientes de la explotación de bienes materiales e inmateriales dentro del país y la prestación de servicios dentro de su territorio, de manera permanente o transitoria, con o sin establecimiento propio. También constituyen ingresos de fuente nacional los obtenidos en la enajenación de bienes materiales e inmateriales, a cualquier título, que se encuentren dentro del país al momento de su enajenación. Los ingresos de fuente nacional incluyen, entre otros, los siguientes: (...)5. Las rentas de trabajo tales como sueldos, comisiones, honorarios, compensaciones por actividades culturales, artísticas, deportivas y similares o por la prestación de servicios por personas jurídicas, cuando el trabajo o la actividad se desarrollen dentro del país”.

<sup>22</sup> Estatuto Tributario. “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.”. Los apartes de la norma subrayados fueron derogados por el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016.



Argumentó que en el caso que se controvierte en sede de tutela se dieron todos los presupuestos para la deducción porque: (i) el pago se hizo para la compra de materias primas; (ii) no se excedió el 5% del costo del valor de la operación para el año gravable y; (iii) no era necesario hacer la retención en la fuente porque el comisionista prestó sus servicios en el exterior, “... *todas las negociaciones las realizó Goodyear International con proveedores tanto colombianos como extranjeros, fueron llevadas a cabo desde el exterior*”.

De otra parte, aseveró que el Consejo de Estado Sección Cuarta prohijó una interpretación “finalista” e irracional de la norma con sustento en el entendimiento errado de la sentencia C-153 de 2003, providencia de la que extrajo que la excepción a la regla de practicar la retención en la fuente solo aplica cuando el proveedor al que finalmente el contribuyente le compra la materia prima, está ubicado en el extranjero.

Sobre el particular expuso que el Consejo de Estado, Sección Cuarta

- (i) Debió atender a la interpretación gramatical de la norma, de la cual se extrae que para que aplique la deducción sin que sea menester realizar la retención en la fuente se requiere que el *comisionista* esté ubicado en el extranjero pero no se exige lo mismo en relación con el *proveedor*.
- (ii) Interpretó la expresión “*mercado internacional*” de manera errada pues de acuerdo con la RAE la palabra internacional significa “*perteneciente o relativo a dos o más naciones*” por oposición a extranjero que significa “*dicho de un país: que no es propio*”, por ello la Corte Constitucional “... *no estaba diciendo que buscaba necesariamente la adquisición de bienes a proveedores fuera de Colombia sino que dichos bienes podían comprarse también en el país*”.
- (iii) Realizó una interpretación inconstitucional en la medida en que obliga al comisionista del exterior a pagar impuestos en Colombia por una renta que él obtiene por la prestación de un servicio en el exterior y que por tanto, no debe ser gravada en Colombia.

Esto implicaría imponer una doble tributación al comisionista del exterior por un servicio que fue prestado por entero en el exterior, contrariando los artículos 24 y 406 del ET y desconociendo los



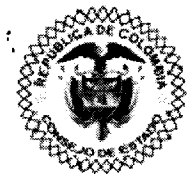
principios de capacidad contributiva y justicia del sistema tributario. Lo que además generaría que los agentes o comisionistas extranjeros no busquen negociar con proveedores colombianos.

Finalmente, destacó que ante la evidente inexistencia del supuesto de hecho para la imposición de la sanción por devolución y/o compensación improcedente, debía dejarse sin efectos la sentencia de 8 de junio de 2017 (Exp. 2010-01130), pues en ella debió declararse la ilegalidad de las Resolución de Sanción No. 052412009000097 de 5 de marzo de 2009 y No. 900007 de 12 de marzo de 2010.

**1.3.2. Defecto procedimental absoluto**, en tanto no respetó el principio de congruencia estipulado en los artículos 357 del CPC y 328 del CGP que limitan la competencia del juez de segunda instancia a los argumentos expuestos en recurso de apelación.

Destacó que los argumentos expuestos por el Consejo de Estado, Sección Cuarta para sustentar su decisión no se relacionan con el problema jurídico planteado en el procedimiento administrativo adelantado por la DIAN, ni con lo discutido en la primera instancia del proceso ordinario, ni con los argumentos expuestos en el recurso de apelación. Puntualizó que:

- (i) La razones expresadas por la DIAN para rechazar la deducción por el pago de comisiones en el extranjero relacionadas con compras que finalmente se concretaron con proveedores nacionales consistieron en *“... el hecho de que se haya negociado con el proveedor nacional convertía el ingreso [como] gravado en Colombia y, por ende, debía practicarse retención en la fuente a Goodyear International para poder tomar el gastos como deducible en la declaración de renta”*.
- (ii) El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca aun cuando delimitó como problema jurídico a resolver, el de *“determinar que si la negociación con los proveedores nacionales fue realizada directamente por Goodyear de Colombia S.A. o si, por el contrario, esta se había realizado por Goodyear International sin intervención de aquella”* y, a pesar de tener como probado que la negociación la hizo el comisionista extranjero, concluyó erradamente que toda vez que la negociación de las materias primas se dio en el país, era necesario realizar la retención en la fuente.



- (iii) Por su parte el Consejo de Estado, Sección Cuarta fundó su decisión en que la excepción a la regla de practicar retención en la fuente solo aplica cuando el proveedor al que finalmente se le compra la materia prima está ubicado en el extranjero.

En relación con este punto, indicó que la autoridad judicial acusada no resolvió nada en relación con si las negociaciones se hacían en el territorio colombiano o en el extranjero, por ello tomó por sorpresa a la sociedad demandante al concluir que la intención del legislador era que la excepción de la retención en la fuente solo aplicara para la adquisición de bienes a proveedores en el exterior por cuanto los comisionistas en el exterior tienen conocimientos y experticia en este aspecto y ello redundaría en el abaratamiento de los costos de producción a la industria nacional.

**1.3.3. Defecto fáctico**, por la omisión y defectuosa valoración “... de las certificaciones que mi representada aportó con ocasión del recurso de apelación”, solo valoró las aportadas con la demanda.

Explicó que junto con la demanda aportó pruebas tendientes a demostrar quién hacía la negociación, es decir que la actividad de negociación se hizo por Goodyear International sin intervención de Goodyear de Colombia S.A., pero una vez el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca migró el problema jurídico a dónde se realizaba la negociación se vio en la necesidad de aportar pruebas con la apelación que demostraban que todos los servicios prestados por Goodyear International tuvieron lugar en Akron y Ohio, Estados Unidos y Kobe Japón.

Agregó que en la sentencia de segunda instancia solo se hizo mención a estas certificaciones pero no fueron valoradas y que, si estos documentos hubiesen sido correctamente apreciados se habría llegado a la conclusión indiscutible de que el ingreso obtenido por Goodyear International no era de fuente nacional a la luz del artículo 24 del E.T. y por ello no podía ser sujeto a retención en la fuente en virtud del artículo 406<sup>23</sup> de la misma normativa.

<sup>23</sup> Estatuto Tributario. “ARTICULO 406. CASOS EN QUE DEBE EFECTUARSE LA RETENCIÓN. Deberán retener a título de impuesto sobre la renta, quienes hagan pagos o abonos en cuenta por concepto de rentas sujetas a impuesto en Colombia, a favor de:

1. Sociedades u otras entidades extranjeras sin domicilio en el país.
2. Personas naturales extranjeras sin residencia en Colombia.
3. Sucesiones ilíquidas de extranjeros que no eran residentes en Colombia”.



#### **1.4. Pretensiones:**

A título de amparo formularon las siguientes:

*“... se solicita a este Despacho que tutele los derechos fundamentales de Goodyear de Colombia S.A. y deje sin efecto la sentencia de segunda instancia de 11 de mayo de 2017 proferida por la Sección Cuarta del Consejo de Estado dentro del proceso 76001-23-31-000-2008-00594-01-.*

*En consecuencia, se ordene a la Sección Cuarta del Consejo de Estado que, dentro de un término perentorio dicte el respectivo fallo sustitutivo donde corrija los defectos advertidos en la sentencia que se deja sin efectos”<sup>24</sup>. (Expediente de tutela No. 2017-03138-00.*

*“... se solicita a este Despacho que tutele los derechos fundamentales de Goodyear de Colombia S.A. y deje sin efecto la sentencia de segunda instancia de 8 de junio de 2017 proferida por la Sección Cuarta del Consejo de Estado dentro del proceso 76001-23-31-000-2010-01130-00.*

*En consecuencia, se ordene a la Sección Cuarta del Consejo de Estado que, dentro de un término perentorio dicte el respectivo fallo sustitutivo donde corrija los defectos advertidos en la sentencia que se deja sin efectos”<sup>25</sup>. (Expediente de tutela No. 2017-00133-00.*

#### **1.5. Trámite de la acción**

##### **1.5.1. Expediente de tutela No. 2017-03138**

Con auto de 28 de noviembre de 2017<sup>26</sup> se admitió la solicitud de tutela y ordenó su notificación a la parte actora y a los Magistrados de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, en calidad de autoridades judiciales demandadas, para que en un término de 2 días rindieran informe sobre los hechos expuestos en la solicitud de amparo.

En la misma providencia se vinculó en calidad de terceros interesados en las resultas del proceso, a la DIAN por ser la demandada dentro del proceso ordinario y a los Magistrados del Tribunal Administrativo del Valle del Cauca autoridad judicial que resolvió en primera instancia la demanda.

##### **1.5.2. Expediente de tutela No. 2017-00133**

Con auto de 22 de enero de 2018<sup>27</sup> se admitió la solicitud de tutela y ordenaron las mismas notificaciones y vinculaciones previstas en el auto de 28 de noviembre de 2017 para la tutela 2017-03138.

<sup>24</sup> Folio 33 del expediente de tutela 2017-03138.

<sup>25</sup> Folio 33 del expediente de tutela 2017-03138-00.

<sup>26</sup> Folio 38 del expediente de tutela 2017-03138-00.

<sup>27</sup> Folio 52 del expediente de tutela 2018-00133-00.



Además se ordenó publicar la providencia en la página web de la Corporación.

## **1.6. Contestaciones**

Ordenada la notificación y surtidas las respectivas comunicaciones contestaron:

### **1.6.1. Consejo de Estado, Sección Cuarta**

Con escritos de 14 de diciembre de 2017 y de 31 de mayo de 2018, la Sección Cuarta solicitó que se negara la solicitud de amparo por considerar que la sociedad peticionaria a través de la interposición de la acción de tutela está buscando provocar una instancia adicional a los procesos de nulidad y restablecimiento.

De un lado, en relación con el proceso 2008-00594 señaló que la discusión, tanto en sede administrativa como ante la jurisdicción contenciosa, se contrajo a la procedencia de 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, y si esta exige que el comisionista esté en el exterior, sin que importe si los proveedores se encuentran en el territorio nacional.

Explicó que, comoquiera que la discusión giraba en torno de la interpretación de la norma antes señalada, la Sección acudió al alcance que le dio la Corte Constitucional en sentencia C-153 de 2003 que precisó la finalidad exigida por el legislador, en el sentido de indicar que tiene como 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, y no en el territorio nacional, para efectos de disminuir los costos de producción de la industria nacional, lo que no se cumplió en el caso de Goodyear, pues la labor del comisionista internacional no dio como resultado que la actora adquiriera las materias primas de proveedores ubicados en el extranjero.



Por ello, consideró que la decisión se fundamentó en la normativa prevista en el Estatuto Tributario y las consideraciones de la Corte Constitucional.

De otra parte, respecto del proceso 2010-01130 especificó que en el fallo acusado se concluyó que toda vez que el saldo a favor que había sido rechazado por la DIAN en los actos de liquidación oficial del impuesto había sido modificado por la Sala en la sentencia del 11 de mayo de 2017, había lugar a ordenar la restitución de la diferencia entre el saldo a favor devuelto y el saldo a favor efectivamente reconocido por la Sala, junto con los intereses moratorios y la sanción descritos en el artículo 670 del ET.

Lo anterior porque la decisión objeto de tutela que estaba relacionada con la sanción por devolución improcedente del saldo a favor registrado en la declaración de renta del año 2003, debía tener en cuenta lo que decidiera la Sala en relación con el proceso en el que se discutía la nulidad de los actos de liquidación oficial del impuesto de ese mismo periodo gravable, a tal punto que mediante auto del 7 de febrero de 2013, el entonces magistrado ponente suspendió el proceso 2010-01130-01 (19389), mientras se profería sentencia definitiva en el expediente 2008-00594-01.

#### **1.6.2. La DIAN**

La Subdirectora de Gestión de Representación Externa de esa Unidad Administrativa solicitó que se niegue la tutela comoquiera que considera que en la actuación adelantada por la Sección Cuarta se garantizaron los derechos fundamentales de la parte actora.

Además, señaló que no cumple con los requisitos previstos en la sentencia C-590 de 2005 que hacen procedente la acción de tutela contra providencia judicial, sin especificar las razones que la condujeron a esta conclusión.

#### **1.7. Auto que remitió para eventual acumulación**

Con proveído de 1 de marzo de 2018, la doctora Rocío Araújo Oñate remitió el proceso al Despacho del doctor Alberto Yepes, con el fin de que se estudiara si resulta procedente la acumulación de la acción de tutela No. 11001-03-15-000-2018-00133-00 al proceso con radicado





No. 11001-03-15-000-2017-03183-00, esto en “*aras de evitar sentencias contradictorias*”.

Lo anterior, además teniendo en cuenta que aun cuando la sociedad actora inició de manera paralela dos procesos de nulidad y restablecimiento del derecho: (i) el No. 76001-2331-000-2008-00594 por medio del que se demandaron los actos administrativos de determinación oficial, y (ii) el No. 76001-23-31-000-2010-01130 con el que cuestionó los actos de carácter sancionatorio; lo cierto es que la misma accionante aseguró que “... lo cierto es que la argumentación dentro de esta tutela con el fin de demostrar la vulneración de los derechos fundamentales en la sentencia 2010-1130, debe necesariamente hacer alusión a los argumentos expuestos por el Alto Tribunal en el fallo adoptado en el expediente 2008-00594, ya que, se reitera, fue en este fallo donde realmente se expusieron los argumentos jurídicos de fondo para resolver la situación jurídica de las actuaciones de la DIAN”.

### 1.8. Auto de acumulación

Con providencia de 14 de marzo de 2018, se decretó la acumulación del expediente de tutela radicado número 11001-03-15-000-2018-00133-00 al proceso tramitado con el número 11001-03-15-000-2017-03183-00.

Esto teniendo en cuenta que la peticionaria Goodyear de Colombia S.A. interpuso dos acciones de tutela, en contra las sentencias proferidas por el Consejo de Estado, Sección Cuarta en dos procesos de nulidad y restablecimiento diferentes, tal como se evidencia en el cuadro a continuación:

Tutela	Demandado	Proceso ordinario	Actos administrativos demandados
11001-03-15-000-2017-03183-00	Consejo de Estado, Sección Cuarta	Nulidad y restablecimiento número 76001-2331-000-2008-00594	Actos administrativos mediante los cuales la DIAN liquidó oficialmente el impuesto de renta del año 2003, esto es, la Liquidación Oficial de Revisión 050642007000008 de 11 de mayo de 2007 y la Resolución 900001 de 31 de marzo de 2008 mediante la que se resolvió el recurso de reconsideración.
11001-03-15-000-2018-00133-00	Consejo de Estado, Sección Cuarta	Nulidad y restablecimiento número 76001-23-31-000-2010-01130-01.	Actos administrativos en los que la DIAN le impuso a Goodyear de Colombia S.A. una sanción por devolución improcedente del saldo a favor registrado en la declaración del impuesto de renta del año 2003, es decir, la Resolución de



			Sanción No. 052412009000097 de 5 de marzo de 2009 y la Resolución No. 900007 de 12 de marzo de 2010.
--	--	--	--

En vista de ello y teniendo en cuenta que existía una identidad de sujeto pasivo, objeto y causa<sup>28</sup> entre las solicitudes de amparo porque: (i) se cumple con la identidad de sujeto demandado toda vez que la autoridad acusada en los dos procesos es la Sección Cuarta del Consejo de Estado; (ii) si bien, las dos acciones de tutela que se presentaron en forma separada en contra de las providencias de 11 de mayo y 11 de junio de 2017, concurre la identidad de objeto en ellas porque existe una relación inescindible entre lo que fue resuelto en el proceso de nulidad y restablecimiento del derecho en contra de los actos de liquidación oficial y lo decidido en el trámite ordinario adelantado en contra de los actos administrativos sancionatorios.

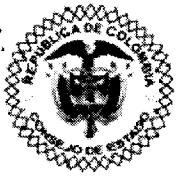
Lo anterior, máxime si se tiene en cuenta que los cargos elevados por la parte actora en las dos acciones de tutela son los mismos. Aunado a que la “sanción por devolución improcedente del saldo a favor” impuesta por la DIAN a la sociedad anónima Goodyear de Colombia tiene origen en el “acto administrativo de liquidación oficial de revisión”, en tal sentido de llegarse a configurar un defecto en la providencia que resolvió la demanda radicada con el número 2017-03183-00, esto afectaría directamente la decisión que deba adoptarse respecto de la demanda de tutela radicado 2018-00133.

Además, porque mediante auto 7 de febrero de 2013, dictado en el proceso 2010-01130 se resolvió “Suspend[er] el trámite de este proceso por prejudicialidad hasta que se profier[iera] decisión definitiva en el proceso No. 76001233100020080059400, adelantado entre las mismas partes”. Ello, en virtud de lo dispuesto por el CPC <sup>29</sup>artículo 170 numeral 2° y teniendo en cuenta que “la decisión que se adopt[ara] en el proceso 2008-00594 puede incidir directa y definitivamente en la decisión que deba proferirse en el presente asunto. Por ejemplo, si se llegare a declarar la nulidad de la liquidación oficial de revisión y se dejare en firme la declaración privada del impuesto de renta del año 2003 que presentó Goodyear de Colombia S.A., la sanción por devolución

<sup>28</sup> Sobre el punto puede consultarse el auto de 172 de 2016 en el que la Corte Constitucional se refirió a la interpretación de la aplicación de las reglas fijadas por el Decreto 1834 de 2015 sobre acumulación de procesos de tutela.

<sup>29</sup> CPC Artículo 172 “El juez decretará la suspensión del proceso: 1o. [...]”

2o. Cuando la sentencia que deba dictarse en un proceso, dependa de lo que deba decidirse en otro proceso civil que verse sobre cuestión que no sea procedente resolver en el primero, o de un acto administrativo de alcance particular cuya nulidad esté pendiente del resultado de un proceso contencioso administrativo, salvo lo dispuesto en los Códigos Civil y de Comercio y en cualquiera otra ley.



*improcedente del saldo a favor desaparecería, pues el saldo a favor declarado por la sociedad actora sería correcto y, por ende, no habría lugar a sancionar”.*

## II. CONSIDERACIONES DE LA SALA

### 2.1. Competencia

Esta Sala es competente para conocer de la acción de tutela interpuesta por Goodyear de Colombia S.A. en contra del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de conformidad con lo establecido por el artículo 2.2.3.1.2.1. del Decreto 1069 de 2015, modificado por el Decreto 1983 de 2017 artículo 1° y el Acuerdo 55 de 2003.

### 2.2. Problema jurídico

Corresponde a la Sala determinar si el Consejo de Estado, Sección Cuarta, al proferir las sentencias de 11 de mayo de 2017 y 8 de junio de 2017 dentro de los procesos de nulidad y restablecimiento del derecho radicados con el número 76001-23-31-000-2008-00594 y 76001-23-31-2010-01130, respectivamente, lesionó los derechos fundamentales al debido proceso y de defensa de Goodyear de Colombia S.A.

Para resolver este problema, se analizarán los siguientes aspectos: **(i)** el criterio de la Sala sobre procedencia de la acción de tutela contra providencia judicial; **(ii)** los requisitos de procedibilidad adjetiva de la acción de tutela de la referencia y; **(iv)** el caso concreto.

### 2.3. Procedencia de la acción de tutela contra providencia judicial

Esta Sección, mayoritariamente<sup>30</sup>, venía considerando que la acción de tutela contra providencia judicial era improcedente por dirigirse contra una decisión judicial. Solo en casos excepcionales se admitía su procedencia, eventos éstos que estaban relacionados con un vicio procesal ostensible y desproporcionado que lesionara el derecho de acceso a la administración de justicia en forma individual o en conexidad con el derecho de defensa y contradicción.

---

<sup>30</sup> Sobre el particular, el Consejero Ponente mantuvo una tesis diferente sobre la procedencia de la acción de tutela contra providencia judicial que se puede consultar en los salvamentos y aclaraciones de voto que se hicieron en todas las acciones de tutela que conoció la Sección. Ver, por ejemplo, salvamento a la sentencia Consejera Ponente: Dra. Susana Buitrago Valencia. Radicación: 11001031500020110054601. Accionante: Oscar Enrique Forero Nontien. Accionado: Consejo de Estado, Sección Segunda, y otro.



Sin embargo, la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo, en fallo de 31 de julio de 2012<sup>31</sup> **unificó** la diversidad de criterios que la Corporación tenía sobre la procedencia de la acción de tutela contra providencias judiciales, por cuanto las distintas Secciones y la misma Sala Plena habían adoptado posturas diversas sobre el tema<sup>32</sup>.

Así, después de un recuento de los criterios expuestos por cada Sección, decidió modificarlos y unificarlos para declarar expresamente en la parte resolutive de la providencia, la procedencia de la acción de tutela contra providencias judiciales<sup>33</sup>.

Señaló la Sala Plena en el fallo en mención:

*“De lo que ha quedado reseñado se concluye que si bien es cierto que el criterio mayoritario de la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo ha sido el de considerar improcedente la acción de tutela contra providencias judiciales, no lo es menos que las distintas Secciones que la componen, antes y después del pronunciamiento de 29 de junio de 2004 (Expediente AC-10203), han abierto paso a dicha acción constitucional, de manera excepcional, cuando se ha advertido la vulneración de derechos constitucionales fundamentales, **de ahí que se modifique tal criterio radical y se admita, como se hace en esta providencia, que debe acometerse el estudio de fondo, cuando se esté en presencia de providencias judiciales que resulten violatorias de tales derechos, observando al efecto los parámetros fijados hasta el momento Jurisprudencialmente.**”<sup>34</sup> (Negrilla fuera de texto)*

A partir de esa decisión de la Sala Plena, la Corporación debe modificar su criterio sobre la procedencia de la acción de tutela y, en consecuencia, **estudiar las acciones de tutela que se presenten contra providencia judicial y analizar si ellas vulneran algún derecho fundamental, observando al efecto los parámetros fijados hasta el momento jurisprudencialmente** como expresamente lo indica la decisión de unificación.

Sin embargo, fue importante precisar bajo qué parámetros procedería ese estudio, pues la sentencia de unificación simplemente se refirió a los **“fijados hasta el momento jurisprudencialmente”**.

Al efecto, en virtud de reciente sentencia de unificación de 5 de agosto de 2014<sup>35</sup>, la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo, decidió

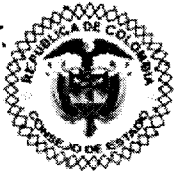
<sup>31</sup> Sala Plena. Consejo de Estado. Ref.: Exp. No. 11001-03-15-000-2009-01328-01. ACCIÓN DE TUTELA - Importancia jurídica. Actora: NERY GERMANIA ÁLVAREZ BELLO. Consejera Ponente: María Elizabeth García González.

<sup>32</sup> El recuento de esos criterios se encuentra en las páginas 13 a 50 del fallo de la Sala Plena antes reseñada.

<sup>33</sup> Se dijo en la mencionada sentencia: **“DECLÁRASE** la procedencia de la acción de tutela contra providencias judiciales, de conformidad con lo expuesto a folios 2 a 50 de esta providencia.

<sup>34</sup> Sala Plena. Consejo de Estado. Ref.: Exp. No. 11001-03-15-000-2009-01328-01. ACCIÓN DE TUTELA - Importancia jurídica. Actora: NERY GERMANIA ÁLVAREZ BELLO. Consejera Ponente: María Elizabeth García González.

<sup>35</sup> CONSEJO DE ESTADO. Sala Plena de lo Contencioso Administrativo. Sentencia de 5 de agosto de 2014, Ref.: 11001-03-15-000-2012-02201-01 (I). Acción de tutela-Importancia jurídica. Actor: Alpina Productos Alimenticios. Consejero Ponente: Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



adoptar los criterios expuestos por la Corte Constitucional en la sentencia C-590 de 2005 para determinar la procedencia de la acción constitucional contra providencia judicial y reiteró que la tutela es un mecanismo residual y excepcional para la protección de derechos fundamentales como lo señala el artículo 86 Constitucional y, por ende, el amparo frente a decisiones judiciales no puede ser ajeno a esas características.

A partir de esa decisión, se dejó en claro que la acción de tutela se puede interponer contra decisiones de las Altas Cortes, específicamente, las del Consejo de Estado, autos o sentencias, que desconozcan derechos fundamentales, asunto que en cada caso deberá probarse y, en donde el actor tendrá la carga de argumentar las razones de la violación.

En ese sentido, si bien la Corte Constitucional se ha referido en forma amplia<sup>36</sup> a unos requisitos generales y otros específicos de procedencia de la acción de tutela, no ha distinguido con claridad cuáles dan origen a que se conceda o niegue el derecho al amparo -improcedencia sustantiva- y cuáles impiden analizar el fondo del asunto -improcedencia adjetiva-.

Por tanto, la Sección verificará que la solicitud de tutela cumpla unos presupuestos generales de procedibilidad. Estos requisitos son: i) que no se trate de tutela contra tutela; ii) inmediatez; iii) subsidiariedad, es decir, agotamiento de los requisitos ordinarios y extraordinarios, siempre y cuando ellos sean idóneos y eficaces para la protección del derecho que se dice vulnerado.

Cuando no se cumpla con uno de esos presupuestos, la decisión a tomar será declarar **improcedente** el amparo solicitado y no se analizará el fondo del asunto.

Cumplidos esos parámetros, corresponderá adentrarse en la materia objeto del amparo, a partir de los argumentos expuestos en la solicitud y de los derechos fundamentales que se afirmen vulnerados, en donde para la **prosperidad** o **negación** del amparo impetrado, se requerirá principalmente: **i)** que la causa, motivo o razón a la que se atribuya la transgresión sea de tal entidad que incida directamente en el sentido de la decisión y **ii)** que la acción no intente reabrir el debate de instancia.

---

<sup>36</sup> Entre otras en las sentencias T-949 del 16 de octubre de 2003; T-774 del 13 de agosto de 2004 y C-590 de 2005.



Huelga manifestar que esta acción constitucional no puede ser considerada como una “*tercera instancia*” que se emplee, por ejemplo, para revivir términos, interpretaciones o valoraciones probatorias que son propias del juez natural.

Bajo las anteriores directrices se entrará a estudiar el caso de la referencia.

#### **2.4. Análisis sobre los requisitos de procedibilidad adjetiva**

**2.4.1.** Al aplicar los presupuestos conceptuales anotados al caso objeto de estudio, es imperioso concluir que no existe reparo alguno en cuanto hace referencia al juicio de procedibilidad, toda vez que **no se trata de una tutela contra decisión de tutela**, pues las providencias que se censuran corresponden a las sentencias de segunda instancia dictadas dentro de los procesos de nulidad y restablecimiento del derecho iniciados por la sociedad peticionaria en contra de la DIAN.

**2.4.2.** Tampoco existe reparo alguno en cuanto hace referencia al juicio de procedibilidad en relación con el acatamiento del requisito de **inmediatez**, toda vez que las providencias que se acusan como vulneradoras de derechos fundamentales fueron proferidas el 11 de mayo de 2017 y el 8 de junio de 2017, notificadas por edictos fijados entre el 22 y el 24 de mayo de 2017 y, entre el 17 y el 19 de julio de 2017, respectivamente. Por ello, cobraron fuerza ejecutoria el 30 de mayo y el 25 de julio de 2017 y, las solicitudes de amparo constitucional se presentaron el 27 de noviembre de 2017 y el 17 de enero de 2018, lo que para la Sala es un término razonable para el uso del mecanismo de amparo constitucional.

**2.4.3.** No obstante lo anterior, en relación con el **requisito de subsidiariedad** considera la Sección que uno de los argumentos expuestos por la accionante en el libelo introductorio de la tutela radicado número 2017-03138, corresponde a una de las causales de revisión consagradas en el ordenamiento jurídico, esto es, la supuesta vulneración al principio de congruencia por parte de la autoridad judicial acusada.

En efecto, en el escrito de tutela 2017-03138 la sociedad peticionaria asegura que el Consejo de Estado, Sección Cuarta desconoció el



principio de congruencia y lo estipulado en los artículos 357 del CPC y 328 del CGP que limitan la competencia del juez de segunda instancia a los argumentos expuestos en recurso de apelación.

Destacó que los argumentos en los que el Consejo de Estado, Sección Cuarta sustentó su decisión no se relacionan con el problema jurídico planteado en el procedimiento administrativo adelantado por la DIAN, ni con lo discutido en la primera instancia del proceso ordinario, ni con los argumentos expuestos en el recurso de apelación.

Frente a este cargo, considera la Sección Quinta que de acuerdo con el precedente<sup>37</sup> fijado por la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado, los cargos de incongruencia de la sentencia encajan dentro de la causal de procedencia del recurso extraordinario de revisión, contenida en el numeral 5° del artículo 250 del CPACA -antes 6 del artículo 188 del C.C.A.-, es decir, la nulidad originada en la sentencia.

Así lo indicó la Sala Especial de Decisión No. 22 del Consejo de Estado:

*“Fuerza concluir, entonces, que la sentencia no puede mantenerse incólume cuando aquella falta al principio de congruencia, pues si bien formalmente se cuenta con la orden impartida por un juez de la República, cuando aquella no tiene asidero en lo que fue solicitado por las partes o en los razonamientos expuestos por el juzgador, la providencia carece de la coherencia externa o interna, razón suficiente para calificar de inválida la decisión*

(...)

*Pues bien, estas reflexiones, con apoyo en jurisprudencia del Consejo de Estado y en la doctrina de la Corte Constitucional, ratifican la tesis de que la congruencia de los fallos, es un elemento de validez de los mismos, y que por ende su inobservancia configura la causal de revisión de nulidad originada en la sentencia, artículo 250, numeral 5 del CPACA.*

<sup>37</sup> En reciente pronunciamiento, sentencia de 5 de febrero del 2015, Rad. No. 11001-03-15-000-2014-01312-01, Consejera: Lucy Jeannette Bermúdez, la Sección Quinta del Consejo de Estado se refirió al significado del precedente, en el sentido de indicar que **es la regla de derecho determinante del sentido de la decisión y su contenido específico, es decir, la ratio.**

En el mismo sentido puede consultarse la sentencia de 19 de febrero de 2015. Rad.No. 2013-02690-01. Consejo de Estado. Sección Quinta. Consejero Ponente: Alberto Yepes Barreiro. Actor: Joselín Flórez Peña. En la que la Sala fue enfática en señalar que “la noción de precedente no está atada al número de decisiones, dado que **solo basta una providencia en donde se especifique una regla o subregla de derecho**”. Y además, **rectificó su criterio**, “pues, en algunos de sus fallos, ha manifestado que el precedente lo constituye un número plural decisiones que fijen o reiteren una subregla de derecho aplicada a casos con supuestos iguales o similares a los que se presentan a definición del juez. Exigencia que ha surgido, a partir de la lectura de ciertas providencias de la Corte Constitucional que se refieren “a un número plural de decisiones”, pese a que en otras se refiere a un único fallo”



*Sin embargo, para la Sala es importante indicar que para que la incongruencia externa o interna pueda generar la invalidez de la decisión, esta debe ser fundamental o radical, es decir, ha de ser de tal magnitud que no exista remedio distinto a su nulidad.*

*En otros términos, el juez de la revisión debe cuidarse de no incurrir en el error de confundir la disconformidad que puedan tener los sujetos procesales frente a lo argumentado y decidido en el fallo en cuestión, con la falta de armonía sustancial que inexorablemente debe darse entre la parte motiva y la dispositiva de la providencia, ya que en el primer supuesto, el recurso extraordinario debe negarse, pues el mismo se estaría empleando para mimetizar tesis o razones propias de los recursos ordinarios o de la discusiones de instancia, pero no de las que por su naturaleza especial se requieren para este tipo de recursos extraordinarios”<sup>38</sup>.*

En razón a lo anterior, concluye la Sala que en aquellos casos en los que una de las partes acusa la sentencia de incongruente, el mecanismo judicial idóneo para analizar la posible vulneración de este principio que orienta el debido proceso, no es la acción de tutela sino el recurso extraordinario de revisión.

Así pues, reiterando la posición de la Corte Constitucional y esta Sala la acción de tutela no puede emplearse con el fin de reemplazar los procedimientos establecidos para obtener la satisfacción de sus derechos, ni puede subsanar la incuria o negligencia en hacer uso de ellos dentro de los términos previstos legalmente.

En efecto, en la sentencia T-472 de 2008, estableció:

*“La acción de tutela tiene un carácter subsidiario y no fue instaurada para remediar los errores en que incurren los ciudadanos en lo relacionado con la defensa de sus derechos. Si se llegara a admitir la posición contraria, pasaría la tutela a sustituir todos los demás medios judiciales y la jurisdicción constitucional entraría a asumir responsabilidades que no le corresponden, todo ello en detrimento de los demás órganos judiciales.”*

De esta manera, frente al particular cargo de incongruencia la Sección Quinta del Consejo de Estado declarará la improcedencia de la acción de tutela, por encontrar que la parte actora cuenta con otro mecanismo de defensa judicial idóneo y eficaz, para propender por la protección de sus derechos fundamentales, esto es, el recurso extraordinario de revisión previsto en los artículos 188 del CCA y 250 del CPACA.

---

<sup>38</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sala Especial de Revisión No. 22. Magistrado Ponente: Alberto Yepes Barreiro. Recurso Extraordinario de Petición. Rad. No. 10010315000201300358-00, Actor: Luis Facundo Maldonado Granados. Demandado: Universidad Pedagógica Nacional





**2.4.4.** Adicionalmente, considera la Sección que en el caso *sub examine*, no resulta procedente el recurso extraordinario de unificación de jurisprudencia por cuanto no se invoca el desconocimiento de alguna sentencia.

Es así como, al concurrir los requisitos de procedibilidad adjetiva frente a los demás cargos plateados por la parte actora, diferentes al de incongruencia de la sentencia, corresponde a la Sala abordar el estudio del caso planteado.

## **2.5. Caso concreto**

2.5.1. En el caso *sub examine*, la sociedad anónima Goodyear S.A., considera que el Consejo de Estado, Sección Cuarta autoridad judicial que conoció de los procesos de nulidad y restablecimiento del derecho que promovió contra la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, tramitados con el radicado 76001-23-31-000-2008-00594-01 y 76001-23-31-000-2010-01130, vulneró sus derechos fundamentales al debido proceso y de defensa.

A juicio de la parte actora el Consejo de Estado, Sección Cuarta incurrió las causales específicas de procedibilidad de la acción de tutela contra providencia judicial de: (i) defecto sustantivo porque interpretó de manera arbitraria y caprichosa los artículos 24<sup>39</sup> numeral 5° y 121<sup>40</sup> del Estatuto Tributario, normas que analizadas en debida forma otorgaban a Goodyear de Colombia el derecho a la deducción de renta por pago de comisiones en el extranjero; (ii) defecto fáctico toda vez que omitió valorar las certificaciones que aportó con el recurso de apelación que de haber sido correctamente apreciadas se

---

<sup>39</sup> Estatuto tributario "Artículo 24. Ingresos de Fuente Nacional. Se consideran ingresos de fuente nacional los provenientes de la explotación de bienes materiales e inmateriales dentro del país y la prestación de servicios dentro de su territorio, de manera permanente o transitoria, con o sin establecimiento propio. También constituyen ingresos de fuente nacional los obtenidos en la enajenación de bienes materiales e inmateriales, a cualquier título, que se encuentren dentro del país al momento de su enajenación. Los ingresos de fuente nacional incluyen, entre otros, los siguientes: (...)5. Las rentas de trabajo tales como sueldos, comisiones, honorarios, compensaciones por actividades culturales, artísticas, deportivas y similares o por la prestación de servicios por personas jurídicas, cuando el trabajo o la actividad se desarrollen dentro del país".

<sup>40</sup> Estatuto Tributario. "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." Los apartes de la norma subrayados fueron derogados por el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016.



habrían llevado al juez a la conclusión indiscutible de que el ingreso obtenido por Goodyear International no era de fuente nacional a la luz del artículo 24 del E.T. y por ello no podía ser sujeto a retención en la fuente en virtud del artículo 406<sup>41</sup> de la misma normativa.

2.5.2. Con base en lo anterior, corresponde a la Sección Quinta del Consejo de Estado, examinar si en el caso de la referencia se configuraron los defectos alegados por los peticionarios.

Frente a lo cual, la Sala anuncia que **negará el amparo** por las razones que pasan a explicarse:

**2.5.2.1. Defecto sustantivo**, para analizarlo es menester citar las normas que a juicio de la parte actora, generaron la afectación de su derecho fundamental al debido proceso.

#### **“ESTATUTO TRIBUTARIO**

**Artículo 24. Ingresos de Fuente Nacional.** *Se consideran ingresos de fuente nacional los provenientes de la explotación de bienes materiales e inmateriales dentro del país y la prestación de servicios dentro de su territorio, de manera permanente o transitoria, con o sin establecimiento propio. También constituyen ingresos de fuente nacional los obtenidos en la enajenación de bienes materiales e inmateriales, a cualquier título, que se encuentren dentro del país al momento de su enajenación. Los ingresos de fuente nacional incluyen, entre otros, los siguientes:*

(...)

*5. Las rentas de trabajo tales como sueldos, comisiones, honorarios, compensaciones por actividades culturales, artísticas, deportivas y similares o por la prestación de servicios por personas jurídicas, cuando el trabajo o la actividad se desarrollen dentro del país”.*

**“Art. 121. Dedución 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*

<sup>41</sup> Estatuto Tributario. “ARTICULO 406. CASOS EN QUE DEBE EFECTUARSE LA RETENCIÓN. Deberán retener a título de impuesto sobre la renta, quienes hagan pagos o abonos en cuenta por concepto de rentas sujetas a impuesto en Colombia, a favor de:

1. Sociedades u otras entidades extranjeras sin domicilio en el país.

2. Personas naturales extranjeras sin residencia en Colombia.

3. Sucesiones ilíquidas de extranjeros que no eran residentes en Colombia”.



*excedan del porcentaje del valor de la operación en el año gravable que señale el Ministerio de Hacienda y Crédito Público; (...)*”.

En relación con las normas anteriormente transcritas el Consejo de Estado Sección Cuarta, en la sentencia de 11 de mayo de 2017 consideró que al explicar el tratamiento diferenciado que hace al literal a) del artículo 121 del E.T., 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 2003<sup>42</sup>, que declaró la exequibilidad de la norma y encontró que es válido el tratamiento diferenciado que hace la disposición 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.

Con sustento en lo anterior, aseguró que *“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”*.

A juicio de la Sala, en las decisiones atacadas se explicó de manera clara, suficiente y razonada porqué, en criterio de la Sección Cuarta del Consejo de Estado especializada en asuntos relacionados con impuestos, se requería indispensablemente la retención en la fuente para efectos de la deducción, toda vez que la adquisición de bienes se materializó en el territorio colombiano.

En tal medida, recuerda la Sección que el **desacuerdo en la interpretación de una norma no puede ser desatado mediante el ejercicio de la acción de tutela, pues de ser así se vulneraría la autonomía funcional de los jueces naturales, y se convertiría esta acción en un escenario para evaluar el grado de convencimiento de los razonamientos de los operadores judiciales cuando no actúen dentro de una acción constitucional.**

En este orden de ideas, cabe destacar que la alegación de la parte actora obedece a un desacuerdo con el análisis y con las decisiones que adoptaron las autoridades judiciales accionadas. En efecto, lo que

---

<sup>42</sup> Sentencia del 25 de febrero de 2003, M.P. Dr. Jaime Córdoba Triviño.



se evidencia es un descontento con las providencias censuradas, sin que se advierta que las mismas sean arbitrarias o irrazonadas.

**2.5.2.2. Defecto fáctico,** la parte actora asegura que este se dio porque el Consejo de Estado, Sección Cuarta omitió valorar las certificaciones que aportadas con el recurso de apelación que de haber sido correctamente apreciadas habrían llevado al juez a la conclusión indiscutible de que el ingreso obtenido por Goodyear International no era de fuente nacional a la luz del artículo 24 del E.T. y por ello no podía ser sujeto a retención en la fuente en virtud del artículo 406<sup>43</sup> de la misma normativa.

Frente al punto, lo primero que encuentra la Sala es que la parte actora cumplió con la carga de identificar cuáles fueron las pruebas que no fueron valoradas por parte de los funcionarios judiciales acusados y la incidencia que su falta de valoración tenía en la decisión que debía adoptar.

Asimismo, vale la pena resaltar que efectivamente la parte actora, al interponer el recurso de apelación en contra del fallo de 23 de noviembre de 2017, adjuntó las certificaciones expedidas por los proveedores de Goodyear de Colombia ubicados en el país que negociaron con Goodyear International Corporation durante el año gravable 2003, alegando para el efecto que se cumplían los requisitos para ser decretadas y valoradas en segunda instancia. Y que, no existió por parte de la Sección Cuarta del Consejo de Estado un pronunciamiento expreso sobre la procedencia del decreto de la pruebas en mención.

No obstante lo anterior, encuentra la Sala que en la sentencia objeto de censura se hizo expresa mención a las certificaciones que Goodyear de Colombia asegura no fueron valoradas. Así lo mencionó:

*“También obran copias de las certificaciones expedidas por los representantes legales de las compañías<sup>44</sup>: 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 cuales: i) la negociación de las ventas de materias primas y suministros se*

<sup>43</sup> Estatuto Tributario. “ARTICULO 406. CASOS EN QUE DEBE EFECTUARSE LA RETENCIÓN. Deberán retener a título de impuesto sobre la renta, quienes hagan pagos o abonos en cuenta por concepto de rentas sujetas a impuesto en Colombia, a favor de:

1. Sociedades u otras entidades extranjeras sin domicilio en el país.  
2. Personas naturales extranjeras sin residencia en Colombia.  
3. Sucesiones ilíquidas de extranjeros que no eran residentes en Colombia”.

<sup>44</sup> Folios 106 a 109 del cuaderno principal.



*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.<sup>45</sup>», 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”.*

De las mencionadas pruebas concluyó que la actividad desarrollada por la comisionista se dio en el extranjero, sin embargo, consideró que toda vez que la compra de los bienes se materializó en Colombia a efectos de la deducción se requería indispensablemente la retención en la fuente, operación que no realizó Goodyear de Colombia.

## **2.6. Conclusión**

De conformidad con lo expuesto en precedencia, la Sala declarará improcedente la acción de tutela respecto del defecto procedimental alegado, y lo negará frente el amparo respecto de los demás cargos invocados por Goodyear de Colombia S.A.

## **III. DECISIÓN**

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

### **RESUELVE:**

**PRIMERO: DECLARAR** improcedente la acción de tutela frente al defecto procedimental, de acuerdo con las razones expuestas en este proveído.

**SEGUNDO: NEGAR** el amparo de los derechos fundamentales al debido proceso y de defensa invocados por Goodyear de Colombia

---

<sup>45</sup> Anotación común a todas las certificaciones.

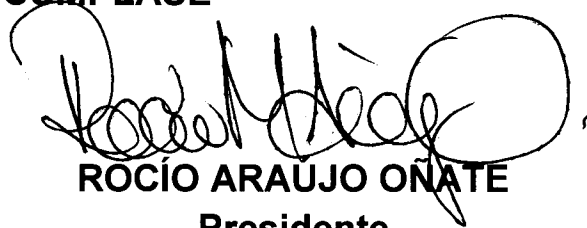


S.A. de conformidad con lo dispuesto en la parte considerativa de la presente sentencia.

**TERCERO: NOTIFICAR** a las partes y los intervinientes en la forma prevista en el artículo 30 del Decreto 2591 de 1991.

**CUARTO:** Si no fuere impugnada esta decisión dentro de los tres (3) días siguientes a su notificación, al día siguiente a su ejecutoria, **REMITIR** el expediente a la Corte Constitucional para su eventual revisión.

**NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE**



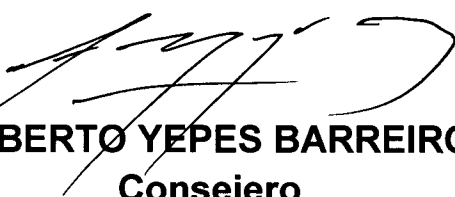
**ROCÍO ARAUJO OÑATE**  
Presidente



**LUCY JEANNETTE BERMÚDEZ BERMÚDEZ**  
Consejera



**CARLOS ENRIQUE MORENO RUBIO**  
Consejero



**ALBERTO YEPES BARREIRO**  
Consejero



SC5780-6-1



GP059-6-1

