



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

**CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

**Bogotá D.C., tres (3) de noviembre de dos mil veintidós (2022)**

**Referencia:** NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
**Radicación:** 25000-23-37-000-2017-01038-01 (25122)  
**Demandante:** RTMX LTDA  
**Demandado:** DIAN  
**Temas:** Renta 2012. Deducción de intereses.

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la entidad demandada contra la sentencia del 10 de octubre de 2019, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta – Subsección B, que resolvió:

*«PRIMERO: Se DECLARA la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 312412016000015 del 19 de febrero de 2016, por medio de la cual se determinó oficialmente el impuesto sobre la renta y complementarios de la sociedad RTMX LTDA por el año gravable 2012 y la Resolución 001396 del 03 de marzo de 2017, de conformidad con el análisis realizado en la parte motiva de esta providencia.*

*SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho se declara la firmeza de la declaración de renta del año gravable 2012, presentada por la sociedad actora.*

*Tercero: por no haberse causado no se condena en costas».*

**ANTECEDENTES**

El 11 de abril de 2013, RTMX LTDA<sup>1</sup> presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2012, en la cual liquidó un saldo a favor de \$9.242.240.000.

El 21 de marzo de 2015, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes expidió el Requerimiento Especial 312382015000066, en relación con la declaración tributaria señalada.

El 19 de febrero de 2016, la División de Gestión de Liquidación de la mencionada dirección seccional expidió la Liquidación Oficial de Revisión 312412016000015, en la cual desconoció deducciones por concepto de intereses de \$10.341.065.000, impuso sanción por inexactitud de \$5.460.083.000 y fijó el total saldo a favor en \$369.605.000.

Contra el acto de determinación del tributo se interpuso recurso de reconsideración, decidido por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la División de Gestión Jurídica de la DIAN en la Resolución 001396 del 3 de marzo de 2017, en el

<sup>1</sup> La sociedad tiene por objeto «1.- El ensamble, fabricación, distribución, venta y exportación de toda clase de autopartes destinadas a vehículos de cualquier clase. 2.- El alquiler de sus bienes inmuebles a sus matrices o controlantes».



sentido de aplicar favorabilidad a la sanción por inexactitud que pasó a \$3.412.552.000, confirmar la glosas propuesta, y fijar el saldo a favor en \$2.417.136.000.

## DEMANDA

La demandante, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, formuló las siguientes pretensiones:

*«A.- Se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412016000015 del 19 de febrero de 2016 proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la DIAN, por medio de la cual se modificó oficialmente la declaración del impuesto sobre renta por el año gravable 2012.*

*B.- Se declare la nulidad de la Resolución No. 001396 del 03 de marzo de 2017 proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la División de Gestión Jurídica, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Liquidación Oficial.*

*C.- Que, como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho de mi representada, en los siguientes términos:*

*1.- Que se declare que no hay lugar a desconocer la suma de \$10.341.065.000 registrados en la cuenta PUC 530520 "intereses" pagados a SOFASA por concepto de préstamo, los cuales fueron registrados como deducciones. En consecuencia, que se declare que no hay lugar a liquidar el mayor impuesto ni la sanción por inexactitud determinados en los actos demandados.*

*2.- Que se declare que la liquidación privada del impuesto sobre la renta y complementarios presentada por RTMX en relación con el año gravable 2012 está en firme y se ordene el archivo del expediente que por este particular se haya abierto en contra de mi representada».*

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículos 11, 107, 117 y 647 del Estatuto Tributario
- Artículo 884 del Código de Comercio
- Artículo 305 del Código Penal
- Artículo 72 de la Ley 45 de 1990
- Artículo 3.º de la Ley 488 de 1989
- Artículos 1.º y 2.º de la Ley 153 de 1887 y,
- Artículo 30 del Decreto 443 de 1999

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

La tasa de interés del 21.5 % sobre el préstamo de Sofasa a RTMX responde a la autonomía de la voluntad de las partes, y no viola la normativa fiscal y comercial aplicable, sin que importe su incremento de un año a otro.

La DIAN interpretó de forma errónea el artículo 117 del Estatuto Tributario al rechazar la deducción debatida, pues la norma prevé que los intereses a favor de sujetos no vigilados por la Superintendencia Financiera se pueden deducir en su totalidad, siempre y cuando no excedan la tasa de usura certificada.



La legislación fiscal, posterior en el tiempo<sup>2</sup> al artículo 107 del Estatuto Tributario indica que los gastos de financiación ordinaria no deben cumplir los requisitos de necesidad y proporcionalidad de las deducciones, sino el de causalidad con la actividad productora.

No obstante, los intereses reclamados se originaron en una transacción con sustancia económica, por cuanto el préstamo y la tasa de interés «se enmarcan dentro de una estrategia global de negocios», corresponden a valores de mercado y cumplen los requisitos generales de las deducciones, que se predicen frente a la actividad, mas no al ingreso, pues tienen vínculo causal con la actividad productora de renta (*arrendamientos y fabricación de autopartes*); son necesarios, en tanto se originaron en un préstamo que le permitió a la compañía mantener la propiedad de la planta, y son proporcionales, al darse en función de la actividad generadora.

Los actos demandados contrarían la doctrina de la DIAN<sup>3</sup>, en donde precisó que, cuando no se presenten ingresos asociados, los gastos por intereses son deducibles en su totalidad siempre que tengan relación con la actividad productora de renta.

La sociedad no incurrió en los supuestos para imponer sanción por inexactitud, porque los datos declarados son ciertos, y se presenta diferencia en la interpretación del derecho aplicable en relación con la procedencia en la deducción de intereses<sup>4</sup>.

## OPOSICIÓN

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

Los gastos financieros rechazados no reúnen requisitos para su deducibilidad, al carecer de proporcionalidad, porque para el periodo discutido representaron un incremento del 650 % de la tasa inicialmente pactada. Lo anterior ocurrió cuando Sofasa adquirió el control de RTMX, lo cual indica que dicha operación constituye una deuda propia, cuya deducción escapa a la lógica comercial.

A pesar de que en el año 2012 la contribuyente obtuvo ingresos de \$7.514.277.852 por el arrendamiento de dos inmuebles a Sofasa, se comprometió a pagar intereses de \$17.855.342.580, por el préstamo que esta última le hizo, lo cual resulta un gasto injustificado y desproporcionado ajeno a la dinámica comercial.

La sociedad no solo debía demostrar que el incremento de la tasa de interés se enmarcaba en las previsiones del artículo 117 del Estatuto Tributario, sino que también cumplía los requisitos de necesidad y proporcionalidad del gasto a que alude el artículo 107 *ib.*, vistos desde un criterio comercial o de costumbre mercantil, lo cual no ocurre en este caso, en el que no se acreditó que «la erogación se realizó por obligación legal, o fue consecuencia del cumplimiento de obligaciones empresariales o de la costumbre mercantil».

El incremento en la tasa de interés debatida, que se concretó con el cambio de la tasa de interés inicialmente acordada en el DTF efectivo anual, al 21.5 % efectivo anual, es inconsistente con la actividad de fabricación de autopartes de RTMX, pues el gasto se

<sup>2</sup> Inciso 2.º del artículo 11 del Estatuto Tributario [adicionado por art. 38 Ley 488 de 1998] y artículo 30 del Decreto 433 de 1999.

<sup>3</sup> Concepto DIAN 83813 del 28 de septiembre de 2006.

<sup>4</sup> Solo invocado sin sustentación.



generó por el préstamo realizado por Sofasa -*quien es socio mayoritario de la contribuyente con una participación del 99.99 %- «para la compra de sus mismos activos fijos y que usufructúa igualmente a través de contrato de arrendamiento»*, y no guarda proporcionalidad con los ingresos por arrendamiento que percibe, a los cuales se encuentra asociado el gasto.

Si bien en la negociación de los predios que resultó en el préstamo cuyos intereses se cuestionan, se acordó un pacto de retroventa y que el registro en instrumentos públicos de la transferencia de dominio se realizaría en el año 2020, lo que indica que los bienes están en cabeza de Sofasa, quien *«funge como vendedora, arrendataria y acreedora»*, los actos demandados reconocieron la proporcionalidad del gasto en una cuantía igual a lo que la contribuyente recibió por arrendamientos.

La modificación -*incremento*- de los intereses inicialmente pactados no tiene vínculo de causalidad con las actividades de fabricación y ensamble de autopartes, y las negociaciones entre partes pertenecientes a un mismo grupo empresarial no contienen sustancia económica, porque se disminuyó la renta líquida gravable y, en tal sentido, los acuerdos entre particulares no son oponibles al fisco.

La sanción por inexactitud es procedente, por cuanto la contribuyente declaró una deducción de gastos financieros a la que no tenía derecho, y no se presenta diferencia de criterios sino el desconocimiento de la normativa aplicable, cuya interpretación es clara y de fácil aplicación.

### **AUDIENCIA INICIAL**

En la audiencia inicial del 18 de junio de 2018 el *a-quo* no advirtió irregularidades o nulidades en lo actuado, declaró que no se presentaron excepciones previas, decretó como pruebas las aportadas y pedidas por las partes, y fijó el litigio en determinar la legalidad de los actos administrativos demandados.

### **SENTENCIA APELADA**

El Tribunal declaró la nulidad de los actos administrativos demandados y no condenó en costas y agencias en derecho, por lo siguiente:

Al margen de los requisitos generales de las deducciones, los gastos de financiación, que se pactan libremente, cuentan con una regulación especial que solo exige la existencia de un vínculo causal con la actividad generadora de renta y que no superen los topes establecidos para la tasa de usura.

En el caso concreto ocurrieron tres operaciones: i) la compra de dos inmuebles hecha por la actora a Sofasa, que se financió con dos créditos de bancos en el exterior; ii) el arrendamiento de esos inmuebles a Sofasa y, iii) la celebración de un contrato en virtud del cual Sofasa prestó dinero a la demandante para cubrir los créditos mencionados, con una tasa que, al ser modificada por las partes, originó los intereses discutidos. La DIAN no podía rechazar parte de los intereses bajo el argumento de que no corresponden a ingresos producidos por la actividad de arrendamiento, pues al hacerlo desconoció la generación de otros ingresos por venta de autopartes, que constituye otra actividad del objeto social y, por ende, el principio de proporcionalidad y la normativa específica que regula la deducción de intereses.



Está demostrado que el porcentaje acordado de intereses entre RTMX y Sofasa para el periodo en discusión, no superó la tasa de usura certificada, que no constituye una práctica ajena a las condiciones de mercado, y que la deducción cuenta con vínculo causal con la actividad generadora de renta.

No se condena en costas, comoquiera que no se demostró su causación.

## RECURSO DE APELACIÓN

La **Dian** interpuso recurso de apelación, por las siguientes razones:

La deducción rechazada no cumple los requisitos de necesidad y proporcionalidad del artículo 107 del Estatuto Tributario, teniendo en cuenta que el incremento en un 650 % de los intereses en el préstamo hecho por Sofasa a la actora, respecto a los inicialmente acordados, se dio cuando esa compañía adquirió el control de RTMX, lo cual indica que dicha obligación constituye una deuda propia.

Los mayores ingresos generados por venta de autopartes no significan un mayor impuesto, pues el incremento de intereses generados en una transacción entre vinculadas son una mayor deducción injustificada que disminuye el impuesto a pagar y constituye un abuso en materia tributaria, sobre el cual no se demostró la necesidad en el incremento.

Si el ingreso de la demandante por el arrendamiento de los inmuebles adquiridos con el crédito en discusión fue de \$7.514.277.852, carece de criterio comercial que para el año gravable 2012 accediera a pagar intereses de \$17.855.342.580, situación que no es proporcional con el ingreso, frente a la que no se demostraron razones técnicas ni la existencia de costumbre mercantil que la avalara.

En términos del artículo 107 del Estatuto Tributario, no se demostró que la erogación fuera acostumbrada en las actividades desarrolladas por la actora, esto es, «*que se realizó por una obligación legal, o fue consecuencia del cumplimiento de obligaciones empresariales o de la costumbre mercantil*», lo cual indica que no se cumplió el requisito de necesidad.

Procede la sanción por inexactitud, porque la contribuyente declaró datos equivocados.

## ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró los argumentos de la demanda, y agregó que en la apelación se pretende incluir un argumento no expuesto en los actos administrativos demandados, en relación con la necesidad en el gasto, y que a partir de la operación de financiamiento debatida incrementaron las utilidades y se generó un mayor impuesto que descarta la existencia de abuso en materia tributaria.

La **DIAN** reiteró los argumentos del recurso de apelación.



El **Ministerio Público** solicitó revocar la sentencia apelada por considerar que no se demostró el principio de necesidad en el gasto y que procede imponer sanción por inexactitud<sup>5</sup>.

## CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se discute la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2012, presentada por la sociedad RTMX Ltda.

En los términos del recurso de apelación se debe establecer si procede el rechazo del incremento de los intereses acordados entre la contribuyente y Sofasa por el periodo discutido, para lo cual debe determinar si su deducción está sujeta a los requisitos de necesidad y proporcionalidad previstos en el artículo 107 del Estatuto Tributario, en cuyo caso se establecerá su cumplimiento, y lo relativo a la sanción por inexactitud. No se estudiará el nuevo aspecto aducido en la apelación sobre abuso en materia tributaria, por no haber sido planteado en los actos demandados.

La actora argumenta que, aunque en la deducción de intereses no se requiere acreditar los requisitos de necesidad y proporcionalidad, sino el de causalidad con la actividad productora de renta, así como los del artículo 117 del Estatuto Tributario, los intereses debatidos cumplen los requisitos generales de las deducciones.

La Administración, por su parte, afirmó que el incremento de intereses, respecto de la tasa inicialmente pactada en el préstamo que Sofasa hizo a la contribuyente, incumple los requisitos de necesidad, causalidad y proporcionalidad.

La Sala ha dicho<sup>6</sup> que, en las deducciones regladas en disposiciones adicionales, «es del caso analizar la especial interacción que pueda surgir entre esta y aquellos requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad del artículo 107 del ET, pues, en ciertos casos normas especiales preceptúan connotaciones especiales que bien pueden flexibilizar o, por el contrario, tornar más estrictos los requisitos del citado artículo 107 para un tipo de expensa o erogación de modo particular».

En ese contexto, el artículo 117 del Estatuto Tributario<sup>7</sup>, bajo la vigencia de la Ley 488 de 1998<sup>8</sup>, señala que los intereses causados a favor de entidades sometidas a la otrora Superintendencia Bancaria -*hoy Superintendencia Financiera de Colombia*- son deducibles en su totalidad, y los que «se causen a otras personas o entidades, únicamente son deducibles en la parte que no exceda la tasa más alta» autorizada para establecimientos bancarios.

Acorde con el límite de deducibilidad de la tasa de interés establecido en la anterior disposición, el inciso 2.º del artículo 11 del Estatuto Tributario, adicionado por la Ley 488 de 1998, y el artículo 30 del Decreto 433 de 1999<sup>9</sup>, establecieron que, dentro del marco de bienes con fines especiales, en virtud de donaciones o asignaciones modales, los gastos de financiación ordinaria, extraordinarios o moratorios diferentes de intereses corrientes o moratorios pagados por impuestos, tasas o contribuciones fiscales o

<sup>5</sup> Índice 18 de Samai.

<sup>6</sup> Sentencia de Unificación 2020CE-SUJ-4-005 del 26 de noviembre de 2020, Exp. 21329, C. P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

<sup>7</sup> El artículo 117 del Estatuto Tributario fue modificado por el artículo 68 de la Ley 1819 de 2016.

<sup>8</sup> «Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones fiscales de las Entidades Territoriales».

<sup>9</sup> El artículo 30 del Decreto 433 del 10 de marzo de 1999, «Por el cual se reglamenta la Ley 488 de 1998, el Estatuto Tributario y se dictan otras disposiciones», fue compilado por el artículo 1.2.1.18.37 del Decreto 1625 de 2016.



parafiscales, «serán deducibles de la renta si tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta».

El análisis sistemático de las anteriores disposiciones indica que, si bien el artículo 117 del Estatuto Tributario limitó la deducción de intereses a personas o entidades no vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia, en el tope de la tasa certificada para establecimientos bancarios, y que los artículos 11 *ib.* y 30 del Decreto 433 de 1999 determinaron que los intereses corrientes y moratorios, diferentes a los generados por obligaciones fiscales, deben tener un vínculo de causalidad con la actividad generadora de renta, tales circunstancias no implican una regulación específica que inhiba el cumplimiento de los demás requisitos generales de las deducciones (*necesidad y proporcionalidad*) frente al componente financiero de las obligaciones.

Del texto de las normas señaladas no se advierte una modificación que afecte el cumplimiento de los requisitos generales de las deducciones, o que constituyan una regulación específica de la deducción de intereses; por el contrario, complementan y reafirman su contenido, al establecer límites de deducibilidad (*tasa certificada*), excluir conceptos sobre los cuales no aplica la deducción de gastos de financiación ordinaria (*intereses por obligaciones fiscales*) o confirmar requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario en el marco de bienes destinados a fines especiales (*causalidad*).

Partiendo de la aplicabilidad de los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, la Sección se refirió a los requisitos de la deducción de intereses contenidos en los artículos 117 y 118-1 del Estatuto Tributario, y precisó<sup>10</sup> que «*los intereses pagados con ocasión de un crédito pueden ser deducidos del impuesto sobre la renta y complementarios, siempre y cuando cumplan con los requisitos legales, pero para determinar su cumplimiento debe analizarse en cada caso concreto, el acatamiento a dichos requisitos*», con lo cual «*dio aplicación a las reglas jurisprudenciales sobre relación de causalidad, proporcionalidad y necesidad*», unificadas en la referida sentencia 2020 CE – SUJ-4-005 del 26 de noviembre de 2020.

En consecuencia, hay lugar a estudiar si los intereses debatidos en el proceso cumplen los requisitos de necesidad, causalidad y proporcionalidad de las deducciones.

### **Deducciones - intereses**

El artículo 107 del Estatuto Tributario establece que «*Son deducibles las expensas realizadas durante el año o periodo gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad*».

En cuanto a los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad de las deducciones, la Sala, en sentencia de unificación del 26 de noviembre de 2020<sup>11</sup>, precisó, entre otros aspectos, los siguientes:

- La relación de causalidad es el nexo causa-efecto que se predica entre la erogación y la actividad generadora de renta, entendida «*no como costo-ingreso, sino como gasto-actividad*» y se verifica «*cuando la expensa se realiza en el desarrollo o ejecución*

<sup>10</sup> Sentencia del 29 de julio de 2021, Exp. 25346, C. P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

<sup>11</sup> Sentencia de Unificación 2020CE-SUJ-4-005 del 26 de noviembre de 2020, Exp. 21329, C. P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



de la actividad generadora de renta, aunque esta no genere ingresos o utilidades gravables durante el periodo o no esté enunciada en el objeto social<sup>12</sup>».

- En cuanto a la necesidad, la expensa debe intervenir directa o indirectamente en la obtención de ingresos, de forma que ayude a generarlos, y se valora con «*criterio comercial*», para lo cual se debe verificar si resulta razonable, «*provechosa para el desarrollo de la actividad productora de renta en situaciones de mercado*», y que «*real o potencialmente, permita desarrollar, conservar o mejorar la actividad generadora de renta*<sup>13</sup>».
- La proporcionalidad es el aspecto cuantitativo de la expensa, se mide con «*criterio comercial*» y alude a la medida y prudencia de la erogación frente al provecho económico que en términos comerciales y de mercado representa, según la actividad del contribuyente<sup>14</sup>.

Así, la valoración de las expensas a la luz de los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, parte de las condiciones internas y externas de los contribuyentes, quienes deben demostrar las circunstancias que las justifiquen, atendiendo los criterios señalados, en los eventos en que sean cuestionadas por la Administración<sup>15</sup>.

## Operación

Las negociaciones que fundamentaron el rechazo de intereses debatido son las siguientes:

- Según escritura pública 456 del 30 de marzo de 2000, RTMX compró a Sofasa dos plantas ubicadas en Envigado y Chía por \$58.410.000.000, con el fin de «*colaborar con la liquidez de esa compañía*». Para ello, en esa fecha RTMX obtuvo dos créditos de Citibank y Credit Industriel por USD\$31.000.000, y arrendó los predios señalados a Sofasa con un canon de arrendamiento equivalente a la DTF más inflación sobre el precio de los mismos, que para ese año era de \$88.163.732.064.
- En diciembre del año 2003 Sofasa prestó a RTMX \$83.048.105.000 para pagar los créditos señalados, y se estableció como tasa de interés corriente el DTF efectivo anual, que para ese periodo representó el 3.47 %<sup>16</sup>.
- Mediante escritura pública 916 del 31 de mayo de 2004, Sofasa adquirió la participación del 99.98 % de RTMX.

<sup>12</sup> Se fijó como regla de decisión 1 que: «1. Tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta, todas las expensas realizadas por el contribuyente en desarrollo o ejecución de la actividad productora de renta. Para establecer el nexo causal entre el gasto y la actividad lucrativa, no es determinante la obtención de ingresos ni el enunciado del objeto social del sujeto pasivo».

<sup>13</sup> Se fijó como regla de decisión 2 que: «2. Las expensas necesarias son aquellas que realiza razonablemente un contribuyente en una situación de mercado y que, real o potencialmente, permiten desarrollar, conservar o mejorar la actividad generadora de renta. La razonabilidad comercial de la erogación se puede valorar con criterios relativos a la situación financiera del contribuyente, las condiciones del mercado donde se ejecuta la actividad lucrativa, el modelo de gestión de negocios propio del contribuyente, entre otros. Salvo disposición en contrario, no son necesarios los gastos efectuados con el mero objeto del lujo, del recreo o que no estén encaminados a objetivos económicos sino al consumo particular o personal; las donaciones que no estén relacionadas con un objetivo comercial; las multas causadas por incurrir en infracciones administrativas; aquellos que representen retribución a los accionistas, socios o partícipes; entre otros».

<sup>14</sup> Se fijó como regla de decisión 3 que: «3. La proporcionalidad corresponde al aspecto cuantitativo de la expensa a la luz de un criterio comercial. La razonabilidad comercial de la magnitud del gasto se valora conforme a la situación económica del contribuyente y el entorno de mercado en el que desarrolla su actividad productora de renta».

<sup>15</sup> Se fijó como regla de decisión 4 que: «4. Los contribuyentes tienen la carga de poner en conocimiento de las autoridades administrativas y judiciales las circunstancias fácticas y de mercado, demostraciones y carga argumentativa, conforme a las cuales una determinada expensa guarda relación causal con su actividad productora de renta, es necesaria y proporcional con un criterio comercial y tomando en consideración lo acostumbrado en la concreta actividad productora de renta».

<sup>16</sup> La liquidación de revisión precisó que para los años 2009 y 2010 la tasa sobre la cual se pagaron intereses fue del 9.82 %, con lo cual, la tasa acordada del 21.5 % para el año 2012, significó un incremento del 54 %.



- Para el año 2009, RTMX incluyó como nueva actividad del objeto social «*el ensamble, fabricación, distribución, venta y exportación de toda clase de autopartes destinadas a vehículos de cualquier clase*<sup>17</sup>», cuyo cliente fue Sofasa, situación que para el año gravable 2012 le representó ingresos de \$285.168.972.000.
- A partir del año 2011, en ejercicio de la autonomía de la voluntad de las partes y con ocasión de las nuevas actividades del objeto social de RTMX, se pactó con Sofasa la modificación de la tasa del crédito inicialmente acordada, que pasó al 21.5 % efectivo anual. Dicha operación se soportó con un pagaré en blanco y una carta de instrucciones.

Como justificación de la tasa de interés acordada, con la demanda se allegó prueba pericial que, con fundamento en informes mensuales de colocación por modalidad de crédito y por entidad expedidos por la Superintendencia Financiera de Colombia, precisó que el préstamo con Sofasa «*tuvo como finalidad la cancelación de créditos obtenidos previamente con entidades financieras del exterior, con los cuales RTMX adquirió de SOFASA dos plantas ubicadas en Chía y Envigado*» y que «*RTMX durante el año 2011 sí hubiera encontrado tasas de endeudamiento en el mercado financiero colombiano similares a las pactadas con SOFASA en dicho año*».

Al referirse a las actividades del objeto social de la contribuyente, anotó que «*el arrendamiento y la venta de autopartes están profundamente conectadas de varias maneras, esto es, el ingreso se obtiene con el mismo cliente único [Sofasa], la manufactura se realiza en las plantas que dieron origen al préstamo, y que a su vez generan el ingreso por arrendamiento*», y que «*RTMX ha tratado de optimizar el uso de las plantas por las cuales recibe un arriendo de SOFASA, adicionando la venta de autopartes a la cartera de productos y servicios con este mismo socio comercial en relación con el préstamo solicitado*».

En cuanto a evolución de la utilidad y el egreso por intereses, puntualizó que «*a partir del año 2011 la utilidad antes de impuestos aumentó exponencialmente producto de la implementación de la nueva línea de negocio, a pesar del incremento casi simultáneo en la tasa de interés aplicable al préstamo*».

Al verificar las operaciones y la prueba pericial se advierte que la razón del préstamo hecho por Sofasa a la contribuyente -*que originó los intereses debatidos*-, fue el pago de créditos a bancos en el exterior, mediante los cuales RTMX adquirió los inmuebles con los que ejerció la que fue su actividad principal hasta el año gravable 2009, relacionada con el «*alquiler de sus bienes inmuebles a sus matrices o controlantes*». Sin embargo, a partir del año 2010, la actora adicionó las actividades de «*ensamble, fabricación, distribución, venta y exportación de toda clase de autopartes destinadas a vehículos de cualquier clase*», lo que para el periodo debatido le representó ingresos adicionales de \$285.168.972.000.

Sobre la base del incremento de tales ingresos por la incorporación de una nueva actividad, y en virtud de la autonomía de la voluntad de las partes, la contribuyente justificó el aumento de los intereses inicialmente pactados, posición que fue rechazada por la DIAN al afirmar que RTMX no demostró que dicho incremento correspondiera a una práctica común en el desarrollo de las actividades de la sociedad, o a una costumbre mercantil, bajo el supuesto de que el crédito se solicitó para «*financiar actividades de arrendamiento y no de ensamble, fabricación, distribución, venta o exportación de autopartes*».

<sup>17</sup> Para el año 2012 el objeto social de la actora consistía en «*1.- El ensamble, fabricación, distribución, venta y exportación de toda clase de autopartes destinadas a vehículos de cualquier clase. 2.- El alquiler de sus bienes inmuebles a sus matrices o controlantes*».



Para ello, en los actos demandados, la DIAN cuestionó que la sociedad solicitó como deducción «una suma no proporcional con el ingreso origen del préstamo realizado el cual debe ser analizado en concordancia con los demás requisitos señalados en el artículo 107 del ordenamiento fiscal<sup>18</sup>» y reconoció que, «si bien, la operación financiera cumple los requisitos de causalidad y con el límite de interés autorizados para las entidades financieras, también lo es, que se observa el incremento desproporcionado del pago de intereses respecto al pactado inicialmente, por el solo hecho de incluir una nueva actividad económica que en nada tiene que ver con la operación celebrada inicialmente», pues «la tasa de interés pactada inicialmente fue con el DTF EA de 3.47 % que originaba un pago mensual de intereses de \$240.147.437, valor facturado de enero a octubre de 2011, mientras que para el año gravable 2012 a la nueva tasa de interés pactada del 21.5 %, los pagos ascendieron a la suma de \$1.487.945.215 mensuales, representando un incremento del 620 %, que para la Administración Tributaria es desproporcional con respecto al ingreso que obtiene por el arrendamiento de los mismos bienes».

A partir de las anteriores circunstancias y en el marco del recurso de apelación, en los actos administrativos demandados, en la demanda y en su contestación se discutió el cumplimiento de los requisitos de necesidad y proporcionalidad en el incremento de los intereses debatidos, en tanto el cumplimiento de la relación de causalidad con la actividad productora de renta fue aceptado por la liquidación de revisión.

En el análisis concreto se observa que el incremento de intereses originados en el préstamo hecho por Sofasa para el pago de las obligaciones a bancos en el exterior fue justificado por la actora por la incorporación de una nueva actividad relacionada con el «ensamble, fabricación, distribución, venta o exportación de autopartes», así como por el cumplimiento de los límites fijados en el artículo 117 del Estatuto Tributario y en las legislaciones comercial y penal, esto último no cuestionado en los actos acusados.

Así, el análisis para determinar la necesidad y la proporcionalidad de la erogación, constituida por el incremento de tales intereses, debe partir, bajo criterios comerciales, de la forma en que esta interviene en el desarrollo de las actividades del objeto social, y en la consecuente obtención de ingresos, para lo cual se debe establecer si resulta razonable, «provechosa para el desarrollo de la actividad productora de renta en situaciones de mercado», que «real o potencialmente, permita desarrollar, conservar o mejorar la actividad generadora de renta», y que sea mesurada y prudente según la actividad, circunstancias que deben ser demostradas por la contribuyente.

En ese contexto, la actora no demostró cuál fue la injerencia del aumento de la tasa de interés en el desarrollo de las actividades generadoras de renta de la compañía, ni en la consecuente obtención de los ingresos, pues no precisó las razones por las que el aumento del componente financiero inicialmente acordado permitiera «desarrollar, conservar o mejorar la actividad generadora de renta».

Se resalta que el préstamo que originó los intereses debatidos<sup>19</sup> tuvo como fin el pago de las obligaciones con las cuales se adquirieron de Sofasa los inmuebles arrendados a esta misma compañía en el año 2003 y no la incorporación de una nueva actividad generadora de renta en el objeto social, como lo es «el ensamble, fabricación, distribución, venta y exportación de toda clase de autopartes destinadas a vehículos de cualquier clase», que pudo ser agregada y desarrollada sin que ello significara una carga financiera mayor.

<sup>18</sup> Fl. 11 de la liquidación de revisión.

<sup>19</sup> De \$17.855.342.580 declarados como intereses en el periodo en discusión, la DIAN reconoció \$7.514.277.852, que corresponde al ingreso que la actora tuvo por concepto de arrendamientos.



Así pues, no se demostró la incidencia o vínculo que el incremento de intereses haya tenido en la incorporación de una nueva actividad en el objeto social de RTMX, teniendo en cuenta que la obligación que los generó tuvo como propósito el pago de obligaciones anteriores con bancos en el exterior para la compra de inmuebles, lo cual refleja que dicho incremento no se enmarca en un criterio o práctica comercial, que justifique la expensa debatida.

Lo anterior también evidencia falta de proporcionalidad en el aumento de la tasa de interés, en tanto no se demostró que tal erogación interviniera en la nueva actividad generadora de renta de la contribuyente, ni la existencia de un provecho económico derivado de la expensa, aunado a que, conforme con el artículo 553 del Estatuto Tributario, los pactos entre particulares no son oponibles al fisco.

En suma, la sociedad demandante se limitó a señalar que la tasa de interés incrementada se encontraba en los límites establecidos por el artículo 117 del Estatuto Tributario y demás normas concordantes, y que cumplía los requisitos generales de las deducciones, sin demostrar, como era su obligación, que dicho incremento cumpliera los requisitos de necesidad y proporcionalidad en el gasto, en la medida en que no probó que la expensa interviniera positivamente en las actividades productoras de renta<sup>20</sup>, bajo criterios comerciales o de negocios.

Corolario de lo anterior, es procedente la sanción por inexactitud impuesta en el 100 %, comoquiera que la sociedad incluyó una deducción improcedente que derivó en un menor saldo a favor.

Prospera el recurso de apelación de la entidad demandada, sin que haya aspectos pendientes por resolver de la demanda no estudiados por el *a quo*.

En consecuencia, se revocará la sentencia apelada y, en su lugar, se negarán las pretensiones de la demanda.

Finalmente, de conformidad con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso<sup>21</sup>, no se condenará en costas (agencias en derecho y gastos del proceso) en esta instancia, comoquiera que no se encuentran probadas en el proceso.

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

<sup>20</sup> « 1.- El ensamble, fabricación, distribución, venta y exportación de toda clase de autopartes destinadas a vehículos de cualquier clase. (...).

<sup>21</sup> C.G.P. «Art. 365. Condena en costas. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia en la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas: 1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código. 5). En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas (...) 8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación».



## FALLA

**1.- REVOCAR** la sentencia del 10 de octubre de 2019, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta – Subsección B. En su lugar, se dispone:

**NEGAR** las pretensiones de la demanda.

**2.-** Sin condena en costas en esta instancia.

Notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

*(Firmado electrónicamente)*

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**  
Presidente

*(Firmado electrónicamente)*

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

*(Firmado electrónicamente)*

**MILTON CHAVES GARCÍA**  
Aclara voto

*(Firmado electrónicamente)*

**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**  
Salva voto