



Radicado: 25000-23-37-000-2015-01044-01 (24907)

Demandante: COLOMBIA MÓVIL S.A.

FALLO

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

**CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA**

**Bogotá D.C., doce (12) de mayo de dos mil veintidós (2022)**

**Referencia:** MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
**Radicación:** 25000-23-37-000-2015-01044-01 (24907)  
**Demandante:** COLOMBIA MÓVIL S. A.  
**Demandado:** UAE DIAN

**Temas:** Renta año gravable 2007. Costo de ventas. Cuotas de depreciación fiscal mayores a las contabilizadas. Constitución de la reserva del artículo 130 del ET. Gastos operacionales de administración. Requisitos de causalidad y necesidad. Deber de probarlos.

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 10 de julio de 2019, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que resolvió lo siguiente<sup>1</sup>:

*PRIMERO. DECLARAR la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión n.º 312412013000158 de 20 de diciembre de 2013 y su confirmatoria la Resolución n.º 900.007 del 7 de enero de 2015, proferidas por la Dirección de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes y la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, mediante las cuales modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable del año 2007, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.*

*SEGUNDO. En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho DECLÁRASE que la sanción por inexactitud a cargo de la sociedad demandante es la inserta en la parte motiva de la providencia.*

*re*

*TERCERO: NEGAR las demás pretensiones de la demanda.*

*CUARTO: No se condena en costas por las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia.*

**ANTECEDENTES**

El 21 de abril 2008, Colombia Móvil S. A. presentó la declaración del impuesto sobre la renta por el año 2007, en la que registró costos de ventas por \$436.441.486.000; gastos operacionales de administración por \$334.318.318.000; pérdida líquida de \$229.325.769.000 y saldo favor de \$18.672.848.000<sup>2</sup>.

Previa expedición del requerimiento especial, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión nro. 312412013000158 de 20 de diciembre de 2013, para rechazar

<sup>1</sup> Fols. 202 y 202 reverso, c.p. 1.

<sup>2</sup> Fol. 3 c.a. 1.



\$7.857.220.000 del costo de ventas, concerniente al mayor valor de las cuotas de depreciación fiscal solicitadas en relación con lo contabilizado, por no haberse constituido la reserva de que trata el artículo 130 del ET; desconocer deducciones por gastos operacionales de administración (capacitaciones de personal, organización de eventos, gastos deportivos y de recreación y gastos de publicidad), en cuantía de \$517.899.000 y, consecuentemente, disminuir a \$220.950.650.000 la pérdida líquida y a \$14.116.784.000 el saldo a favor e imponer sanción por disminución de pérdidas de \$4.556.064.000<sup>3</sup>.

Tras la interposición del recurso de reconsideración, la liquidación oficial de revisión fue confirmada por Resolución 900.007 de 7 de enero de 2015<sup>4</sup>.

## DEMANDA

COLOMBIA MÓVIL S. A., en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), formuló las siguientes pretensiones<sup>5</sup>:

3.1. Que se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos:

- Liquidación Oficial de Revisión nro. 312412013000158 del 20 de diciembre de 2013, mediante la cual la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de los Grandes Contribuyentes - DIAN, modificó la declaración del impuesto sobre la renta nro. 91000052938031 correspondiente al año gravable 2007, determinando una nueva obligación impositiva e imponiendo sanción por inexactitud.
- Resolución nro. 900.007 de 7 de enero de 2015, expedida por la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, por medio de la cual se decide un recurso de reconsideración y se confirma la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412013000158 del 20 de diciembre de 2013

3.2. Que [MOU1], como consecuencia de lo anterior, y a título de restablecimiento del derecho, se declare la firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2007 presentada por Colombia Móvil (No. 91000052938031) y por tanto la improcedencia de la sanción por inexactitud.

El demandante indicó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 58, 83, 95-9 y 363 de la Constitución Política.
- Artículo 137 del CPACA.
- Artículo 264 de la Ley 223 de 1995.
- Artículos 107, 130, 158-3, 647 y 683 del Estatuto Tributario (ET).
- Artículo 11 del Decreto 1265 de 1999.

El concepto de la violación se sintetiza así<sup>6</sup>:

**1. Procede el costo de ventas por mayor cuota de depreciación fiscal frente a la contable (\$7.857.220.000).** En la declaración de renta del año gravable 2007,

<sup>3</sup> Fols. 35 a 42 reverso c.p. 1.

<sup>4</sup> Fols. 44 a 49, c.p. 1.

<sup>5</sup> Fol. 5, c.p. 1.

<sup>6</sup> Fols. 7 a 32 c.p. 1.



Colombia Móvil S. A., registró en el renglón “costo de ventas” el valor de \$436.441.486.000, de los cuales la DIAN desconoció \$7.857.220.000, correspondientes a la mayor cuota de depreciación fiscal solicitada frente a la contabilizada. Lo anterior, porque no se constituyó la reserva de que trata el artículo 130 del ET.

No obstante, dicho rechazo desconoce la finalidad del artículo 130 del ET, viola los demás artículos invocados en la demanda y constituye falsa motivación, por lo siguiente:

La expresión “disposiciones pertinentes” del artículo 130 del ET hace referencia a las normas que conceden incentivos o beneficios fiscales que permiten una depreciación fiscal acelerada. Es así porque la génesis de esta disposición fue la utilización de la depreciación fiscal por el sistema de cuotas variables o “depreciación flexible” regulado en el artículo 1 del Decreto 1649 de 1976, de acuerdo con el cual, los bienes susceptibles de depreciación podían depreciarse en cuotas anuales iguales o desiguales de hasta el 40% del costo.

La aplicación del artículo 1 del Decreto 1649 de 1976 trajo aparejado que muchos contribuyentes declararan cuotas de depreciación fiscal más altas que las registradas contablemente, reduciendo el impuesto a cargo. Para conjurar tal situación, se expidió el artículo 42 de la Ley 75 de 1986 (compilado en el artículo 130 del ET), tal como se lee en la exposición de motivos de esta ley, imponiendo la obligación de constituir la reserva.

Si bien el artículo 130 del ET mantenía vigencia para la época de los hechos, es lo cierto que la depreciación fiscal por el sistema de cuotas variables, prevista en el comentado artículo 1 del Decreto 1649 de 1976, fue derogada por los artículos 7 del Decreto 3019 de 1989 y 29 del Decreto 2075 de 1992.

De acuerdo con lo anterior, la reserva del artículo 130 del ET solo es exigible cuando se haga uso de normas de incentivos tributarios que permitan una depreciación fiscal acelerada.

En este caso, la diferencia entre la depreciación contable y la fiscal, que produjo el mayor valor desconocido como costo, fue provocada por el artículo 158-3 del ET, que no consagra una depreciación acelerada sino una exigencia de depreciar fiscalmente por el sistema de línea recta, a partir del 2007, lo cual obligó a Colombia Móvil a abandonar el sistema depreciación utilizado hasta entonces (método de suma de dígitos), generándose la comentada diferencia. En otras palabras, las normas aceptan la existencia de asimetrías entre la depreciación fiscal y la contable como consecuencia de la aplicación de métodos de depreciación diferentes o de vidas útiles distintas para fines contables y fiscales, máxime cuando dicha asimetría obedece a la aplicación estricta del artículo 158-3 del ET, sin que en tales eventos deba constituirse la reserva del artículo 130 del ET, cuando se presenta una mayor cuota de depreciación fiscal frente a la contable.

Sin perjuicio de lo anterior, no es exigible la constitución de la reserva del artículo 130 del ET, dado que en el año 2007 la compañía produjo pérdidas, por lo cual no se podía constituir la reserva de utilidades y la norma no exige que, aun en ese evento, deba hacerse la apropiación.



No puede perderse de vista que, según la exposición de motivos, el propósito del artículo 42 de la Ley 75 de 1986 fue fomentar la capitalización de las empresas y evitar el reparto de utilidades que no hubieran tributado. De ahí que el exigir la reserva es arbitrario y contrario a la finalidad de la norma. Además, en el Concepto 5740 de 2011, la DIAN reconoció que la reserva solo se puede constituir con utilidades, de manera que exigirla como condición para reconocer el costo de ventas es desconocer su propia doctrina, el artículo 264 de la Ley 223 de 1995 y el espíritu de justicia que debe gobernar las actuaciones tributarias de la administración.

**2. Procede la deducción por gastos operacionales de administración (\$517.899.000).** La DIAN desconoció gastos operacionales de administración correspondientes a capacitaciones de personal, organización de eventos, gastos deportivos y de recreación y gastos de publicidad, en cuantía de \$517.899.000, porque, al evaluar el requisito de causalidad, encontró que no guardaban relación directa con el ingreso. Asimismo, consideró que los gastos no eran necesarios ni normalmente acostumbrados en la actividad de la actora (telecomunicaciones).

Sin embargo, la deducción es procedente, toda vez que, como la propia DIAN lo reconoció en el Concepto 11104 de 2004, la ley no limita el alcance de la necesidad del gasto a lo indispensable o imprescindible, sino, que este será necesario por el hecho de ser una erogación vinculada a la producción de la renta que normalmente se acostumbra en la actividad.

En este caso, los gastos incurridos no fueron por mera liberalidad o voluntad propia, tampoco son innecesarios. Se trata de tres grupos de expensas normalmente acostumbradas en la actividad productora de renta del tipo que desarrolla la actora, que propenden por: (i) la promoción de un ambiente laboral saludable, el mantenimiento de relaciones públicas y la apertura de espacios para que el capital humano de la empresa encuentre motivación para el desempeño de sus labores, no solo como herramienta para retener el mejor talento en una empresa, sino para lograr una mayor eficiencia y mejores resultados en la actividad que adelanta el capital humano de la compañía; (ii) la capacitación de los empleados asociados a clases de inglés o capacitaciones de bienestar social, erogaciones que, en otras oportunidades, la propia DIAN ha reconocido como deducibles, por tratarse de gastos asociados a educación de los empleados, y por tanto, necesarios para obtener un equipo de trabajo más competitivo que responda a las exigencias del mercado, reconocidos por el Consejo de Estado como deducibles (sentencia del 1 de noviembre de 2012, exp. 17786), y (iii) gastos de publicidad en eventos culturales y deportivos, entre otros, que sirven para el posicionamiento de la marca y el consecuente aumento de ventas.

También se cumple el requisito de la causalidad, no como causa-efecto en el ingreso, sino como causa-efecto en la actividad productora de renta, según el criterio adoptado por el Consejo de Estado (sentencia del 10 de marzo de 2011, exp. 17075). Siendo que la DIAN determinó la procedencia de la deducción por la relación de la erogación con la obtención del ingreso y que este criterio es opuesto a lo señalado por el Consejo de Estado, debe reconocerse la deducción. En todo caso, como quedó visto, las erogaciones incurridas inciden indirectamente en la productividad de la compañía, dado que promueven la motivación y el compromiso de los trabajadores, la competitividad y las habilidades de los empleados y posicionan la marca en el mercado.





Por último, las erogaciones cumplen el requisito de la proporcionalidad, dado que la deducción solicitada solo representa un 0.06% de los ingresos brutos, un 0.07% de los ingresos netos y frente a las deducciones solicitadas, un 0.09%.

**3. Sanción por inexactitud.** No es procedente la sanción por inexactitud prevista en el artículo 647 del ET por el rechazo de costo de ventas, dado que dicho rechazo no afectó el impuesto a pagar porque la sociedad tributó por el sistema de renta presuntiva, lo que conduce a la inexistencia de la conducta sancionable. En todo caso, existe diferencia de criterios frente al derecho aplicable, dado que subsiste la discusión jurídica de si el artículo 130 del ET es o no aplicable al caso.

De otra parte, lo expuesto en el cargo que precede, configura, a su vez, una típica diferencia de criterios frente a la aplicabilidad de los requisitos previstos en el artículo 107 del ET.

### CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda, de la siguiente manera<sup>7</sup>:

**1. No procede el costo de ventas por mayor cuota de depreciación fiscal sobre la contable.** El artículo 130 del ET prevé un beneficio fiscal consistente en incluir como costo o deducción una mayor cuota de depreciación fiscal frente a la contabilizada, pero la condiciona a la constitución de una reserva equivalente al 70% de ese mayor valor. Como la contribuyente no obtuvo utilidades no podía llevar como costo esa mayor cuota de depreciación, porque no podía cumplir la exigencia del artículo 130 del ET, que contiene una excepción a la regla de que solo puede llevarse como deducción la depreciación registrada contablemente y que atiende a la lógica de que no se pueden repartir utilidades sin previamente asegurar el pago de impuestos. Si se deduce de la renta una depreciación mayor a la registrada contablemente, el impuesto a cargo será menor y, por tanto, la utilidad de la empresa será superior y mayor el reparto de utilidades entre los socios. De ahí la exigencia establecida en dicho artículo, que pretende evitar tal situación.

La interpretación de la demandante del artículo 130 del ET es errónea, pues esta norma no establece que su regulación sea exigible únicamente cuando se haga uso de normas de beneficio o incentivo tributario que den lugar a una aceleración de la depreciación para fines fiscales. Tal consideración no solo se aleja de la literalidad de la norma, sino que desconoce la interpretación restrictiva de las normas que consagran beneficios fiscales.

Adicionalmente, la DIAN no consideró que el artículo 158-3 del ET haya previsto un caso de aceleración de la depreciación, de modo que, atribuirle tal argumento a la entidad, es distraer el verdadero motivo del rechazo de la deducción: la imposibilidad, por efecto de la pérdida fiscal de la sociedad, de constituir la reserva exigida legalmente y, en consecuencia, la imposibilidad de llevar como deducción unas cuotas por depreciación fiscal superiores a las contabilizadas. Por tanto, no se configuran la alegada falsa motivación ni la violación de normas superiores.

Tampoco se vulnera el artículo 264 de la Ley 223 de 1995, dado que el concepto invocado por la actora no acepta que los contribuyentes que registren pérdidas

<sup>7</sup> Fols. 114 a 135 c.p. 1.



fiscales puedan llevar como deducción cuotas por depreciación fiscal superiores a las registradas contablemente.

**2. No procede la deducción por gastos operacionales de administración.** Las deducciones bajo estudio no cumplieron con los requisitos de relación de causalidad y necesidad exigidos. Respecto de la relación de causalidad, entendida como la conexidad entre el gasto y la actividad productora de renta, es claro que las erogaciones solicitadas como deducción no tuvieron relación directa con el objeto social de la compañía, este es, la prestación y comercialización de servicios de telecomunicaciones. No se entiende cómo la integración empresarial, torneos deportivos, vacaciones recreativas de los empleados y sus familias, entre otros gastos, pueda tener alguna relación de causalidad con la actividad descrita en el objeto social.

Aun en el evento de que tuvieran alguna relación de causalidad con las operaciones propias de las telecomunicaciones, es evidente que no se satisface el requisito de necesidad, comoquiera que dicho requisito no se probó por ningún medio.

**3. Respecto a la sanción por inexactitud.** La sanción impuesta no fue la del artículo 647 del ET, como lo entiende la actora, sino la del artículo 647-1 *ibidem* (sanción por disminución de pérdidas fiscales), de manera que no es válido el argumento de que no hubo hecho sancionable por no haber disminución en el impuesto a cargo, producto del rechazo de los costos y deducciones.

De otra parte, no se configura la diferencia de criterios frente al derecho aplicable, toda vez que las normas respecto de las cuales se alega dicha diferencia (artículos 107, 130 y 158-3 del ET), son claras y de fácil aplicación, lo significa que hubo una interpretación errónea de estas por parte de la actora y no una interpretación divergente pero plausible, como se pretende hacer ver.

## SENTENCIA APELADA

El Tribunal anuló parcialmente los actos acusados, únicamente en lo relacionado con la sanción por inexactitud para dar aplicación al principio de favorabilidad, con base en el siguiente análisis<sup>8</sup>:

**1. No procede el costo de ventas por mayor depreciación fiscal sobre la contable.** Si bien el artículo 158-3 del ET obligaba a la actora a llevar la depreciación de los activos por el sistema de línea recta, ello no la habilitaba para generar un exceso en la depreciación fiscal sin observar el artículo 130 del ET, norma que, precisamente no podía aplicar la actora por arrojar pérdida fiscal.

En consecuencia, la demandante únicamente podía llevar como deducción, la cuota de depreciación contabilizada y no una mayor, por la imposibilidad de constituir la reserva a que hace referencia el comentado artículo 130.

**2. Es procedente el rechazo de la deducción por gastos operacionales de administración.** La demandante tiene como objeto social la prestación y comercialización de servicios de telecomunicaciones. Teniendo en cuenta lo anterior, las deducciones por gastos deportivos y de recreación (\$35.438.365); capacitación,

<sup>8</sup> Fols. 190 a 202 reverso, c.p. 1.



bienestar social y estímulos por concepto de clases de inglés (\$42.370.900); capacitación, bienestar social y estímulos por concepto de jornada de integración oficina (\$60.000.000) y organización de eventos por concepto de patrocinio de carnaval, fiesta aniversario Tigo, carroza, hospedaje virreina, vacaciones recreativas, serenata, etc. (\$380.000.000), no tiene relación de causalidad con la actividad descrita en el objeto social y no son gastos necesarios. Tampoco la actora demostró que se hayan cumplido tales requisitos.

**3. Es procedente la sanción por inexactitud.** La actora incurrió en inexactitud sancionable por el artículo 647-1 del ET, dado que registró costos y deducciones improcedentes que aumentaron la pérdida fiscal declarada. No obstante, en aplicación del principio de favorabilidad, se rebaja la sanción al 100% del impuesto teórico generado sobre la pérdida rechazada.

**4. No se condena en costas a la demandada.** No se impone condena en costas porque no fueron demostradas.

## RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** apeló la sentencia de primera instancia, en los siguientes términos<sup>9</sup>:

**1. Procede el costo de ventas por cuota de depreciación fiscal superior a la contable.** El fallo apelado pasó por alto que la exigencia del artículo 130 del ET solo tiene cabida cuando, “*las disposiciones pertinentes*”, a que hace referencia esta norma, conceden beneficios fiscales que permitan una depreciación acelerada y no en el evento del artículo 158-3 del ET, que no contiene un beneficio tributario, sino una exigencia fiscal consistente en que, a partir del año 2007, los activos adquiridos se deprecien por el sistema de línea recta.

A tal conclusión se llega, revisando la exposición de motivos del artículo 42 de la Ley 75 de 1986, que es el origen del artículo 130 del ET. La norma tuvo como propósito evitar que el sistema de depreciación fiscal de cuotas variables o “*depreciación flexible*” (artículo 1 del Decreto 1649 de 1976), fuera utilizado por los contribuyentes para registrar cuotas de depreciación fiscal más altas que las registradas contablemente, con el propósito de disminuir el impuesto a cargo.

De acuerdo con lo anterior, en aplicación del artículo 158-3 del ET, la sociedad podía llevar como deducción cuotas de depreciación fiscal más altas que las contabilizadas, sin que le fuera exigible la constitución de la reserva por inaplicación del artículo 130 *ibidem*, ya que ese mayor valor fue producto de la aplicación del artículo 158-3 del ET y no de una disposición que concediera un beneficio fiscal de depreciación acelerada.

Adicionalmente, atendiendo a la finalidad del artículo 130 del ET, no podría predicarse la aplicación de esta norma, dado que en el año fiscalizado (2007) la compañía produjo pérdidas, y la norma no exige que, aun en ese evento, deba hacerse la apropiación.

**2. Procede la deducción por gastos operacionales de administración.** Las consideraciones del Tribunal para validar el desconocimiento de las deducciones solicitadas por gastos operacionales de administración (capacitaciones de personal, organización de eventos, gastos deportivos y de recreación y gastos de publicidad), carecen de todo valor argumentativo, ya que no comprendieron la valoración de los

<sup>9</sup> Fols. 210 a 210, c.p. 1.



argumentos y la jurisprudencia a que se hizo referencia en la demanda, que justifican el cumplimiento de los requisitos del artículo 107 del ET.

**3. Sanción por inexactitud.** No es procedente la sanción por inexactitud puesto que las modificaciones de la administración obedecen a una interpretación diferente del artículo 130 del ET y las disposiciones concordantes y no la inclusión de costos inexistentes. A lo sumo, existiría una diferencia de criterios frente al derecho aplicable que eximiría de la sanción a la actora.

### ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** insistió en la apelación<sup>10</sup>.

La **demandada** reiteró sucintamente la contestación de la demanda<sup>11</sup>.

El **Ministerio Público** pidió confirmar el fallo apelado<sup>12</sup>. Al efecto expuso que, si bien por mandato del artículo 158-3 del ET la sociedad estaba obligada a depreciar por el sistema de línea recta ello no la relevaba del cumplimiento del artículo 130 *ibidem* en caso de que pretendiera llevar una cuota de depreciación fiscal mayor que la contabilizada. Si la demandante no estaba en la posibilidad de constituir la reserva de que trata el artículo 130 del ET por haber arrojado pérdidas, no debió llevar como deducción el mayor valor de la depreciación arrojada por la implementación del nuevo sistema de depreciación (línea recta). La norma no establece excepción al deber de constituir la reserva y tampoco ampara la interpretación que de esta hace la actora.

También procede el rechazo de las deducciones por gastos operacionales de administración, pues, no es suficiente con que estas erogaciones busquen incidir en la productividad de la compañía, como lo considera la demandante, para que se cumplan los requisitos de causalidad y necesidad. No se demostró dichas erogaciones hayan sido necesarias para la producción de la renta o que hayan incidido en esta.

Por último, debe mantenerse la sanción por inexactitud dado que se está en presencia de costos y gastos improcedentes y no hay diferencia de criterios frente al derecho aplicable, como eximente de la sanción.

### CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante, la Sala decide si: (i) la demandante estaba obligada a constituir la reserva de que trata el artículo 130 del ET como requisito de procedencia del costo por mayores cuotas de depreciación declaradas en relación con las registradas contablemente; (ii) es procedente la deducción por gastos operacionales de administración relacionados con capacitaciones de personal, organización de eventos, gastos deportivos y de recreación y gastos de publicidad y de ser procedente, (iii) se analiza si debe mantenerse la sanción por rechazo o disminución de pérdidas del artículo 647-1 del ET.

<sup>10</sup> Fols. 20 y 25, c.p. 2.

<sup>11</sup> Fols. 26 a 32, c.p. 2.

<sup>12</sup> Fols. 40 a 54, c.p. 2.



## Cuestión preliminar

La Consejera Stella Jeannette Carvajal Basto manifestó que estaba impedida para conocer de este asunto con base en el artículo 141 numeral 2 del Código General del Proceso, porque conoció del proceso en instancia anterior.

Revisado el expediente, se encuentra configurada la causal invocada, toda vez que la Magistrada Carvajal Basto conoció del proceso en la primera instancia, en calidad de ponente, y profirió todas las providencias hasta antes de la sentencia de primera instancia. En consecuencia, se declara fundado el impedimento, por lo que se le separa del conocimiento del proceso. Como existe quorum, la Sala pasa a decidir el asunto.

**1. Procede el reconocimiento del costo de ventas por mayores cuotas de depreciación fiscal.** En la declaración de renta del año gravable 2007, la demandante registró en el renglón “costo de ventas” la suma de \$436.441.486.000, de la cual, DIAN desconoció \$7.857.220.000, que corresponde al mayor valor de la depreciación fiscal solicitada en relación con lo contabilizado, sobre la que no se constituyó la reserva de que trata el artículo 130 del ET. Esta diferencia, tiene origen en que contablemente se llevó la depreciación por el método de suma dígitos, pero fiscalmente se aplicó el sistema de línea recta, por virtud del parágrafo del artículo 158-3 del ET, hecho que no es debatido por la DIAN.

La DIAN consideró que, si bien la sociedad había arrojado pérdidas, tal situación no la excusaba de cumplir el artículo 130 del ET, por lo que, en tal circunstancia, debió solo deducir la cuota de depreciación contabilizada, ya que no contaba con utilidades para constituir la reserva de este artículo y llevar una mayor cuota de depreciación fiscal que la contable.

Para abordar adecuadamente el análisis y la aplicación del artículo 130 del ET<sup>13</sup>, compilatorio del artículo 42 de la Ley 75 de 1986<sup>14</sup>, la Sala estima necesario hacer mención a los antecedentes que dieron lugar a esta norma, de acuerdo con la cual, los contribuyentes que “*en uso de las disposiciones pertinentes*” soliciten cuotas de depreciación fiscal que excedan el valor de las registradas en el estado de pérdidas y ganancias, deben constituir una reserva no distribuible igual al 70 % del mayor valor de las primeras.

De igual manera, la norma disponía que, cuando la depreciación solicitada fiscalmente fuera inferior a la contabilizada en el estado de pérdidas y ganancias, se podía liberar de la reserva una suma equivalente al 70 % de la diferencia entre el valor solicitado y el valor contabilizado y que dicha utilidad podía “*distribuirse como un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional*”.

En esa contextualización, el artículo 134 del ET (compilatorio del numeral 1 del artículo 59 del Decreto 2053 de 1974<sup>15</sup>), vigente para la época de los hechos, preveía que la depreciación podía calcularse por el sistema de línea recta, por el de reducción de saldos o por otro sistema de reconocido valor técnico autorizado por la DIAN.

<sup>13</sup> Artículo derogado por el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016.

<sup>14</sup> Por la cual se expiden normas en materia tributaria, de catastro, de fortalecimiento y democratización del mercado de capitales, se conceden unas facultades extraordinarias y se dictan otras disposiciones.

<sup>15</sup> Por el cual se reorganizan el impuesto sobre la renta y complementarios.



Por su parte, el artículo 1 del Decreto 1649 de 1976 *“por el cual se reglamenta parcialmente del Decreto 2053 de 1974”*, preveía que los bienes que hubieren ingresado al activo del contribuyente con posterioridad al 31 de diciembre de 1975 podían **depreciarse en cuotas anuales, iguales o desiguales, durante su vida útil, siempre y cuando ninguna de estas excediera el 40 % del costo**, que, en su momento, fue conocida como depreciación fiscal por el sistema de cuotas variables o *“depreciación flexible”*. Esta depreciación fiscal de tasas de hasta del 40% anual del costo de los activos, tuvo el efecto indeseado de que fuera *“utilizada como un mecanismo para diferir en el tiempo una parte del impuesto de renta”*. Sin embargo, los estados financieros, que reflejaban tasas de depreciación menores a las llevadas fiscalmente permitían que se distribuyeran *“más utilidades de las que fiscalmente serían susceptibles de distribuirse”*<sup>16</sup>.

A raíz de ello, se expidió el artículo 42 de la Ley 75 de 1986, que corresponde al texto compilado en el artículo 130 del ET. La norma tuvo como propósito no solo evitar que, a través de tasas de depreciación fiscal más altas que las contables, se difiriera en el tiempo el pago del impuesto, permitiendo con ello el reparto de mayores utilidades que las fiscalmente procedentes, sino, también, promover la capitalización de las empresas, según se ve en la exposición de motivos de la norma:

“Este artículo pretende fomentar la capitalización de las empresas, estableciendo la obligación de constituir una reserva no distribuible equivalente al 70 % de la depreciación diferida de cada año gravable, como requisito para poder utilizar la depreciación fiscal por el **sistema de tasas variables contemplado en el Decreto 1649 de 1976**”. (Se destaca)

Para auspiciar la comentada capitalización, el artículo 36-3 del ET dispuso el incentivo fiscal de que *“la capitalización de la cuenta de la reserva de que trata el artículo 130 (...) es un ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional”*, al tiempo que prescribió que con dicha capitalización se entendía *“cumplida la obligación de mantenerla como utilidad no distribuible”*<sup>17</sup>.

La depreciación fiscal por el sistema de tasas variables, a que hacía referencia el artículo 1 del Decreto 1649 de 1976, fue derogada a partir del año gravable de 1992 por los artículos 7 del Decreto 3019 de 1989 *“por el cual se modifica el Decreto 1649 de 1976 y se reglamenta parcialmente el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales”* y 29 del Decreto 2075 de 1992 *“por el cual se reglamenta parcialmente el Estatuto Tributario y se dictan otras disposiciones”*.

Visto el anterior contexto, a pesar de que en la exposición de motivos del artículo 42 de la Ley 75 de 1986 se hizo referencia a la depreciación fiscal por el sistema de tasas variables, ello no significa que al derogarse este sistema (al que hacía referencia el artículo 1 del Decreto 1649 de 1976 y no a otro<sup>18</sup>) se haya restado eficacia a la norma, pues, de haberlo querido, el legislador expresamente habría señalado que la posibilidad de llevar una mayor cuota de depreciación fiscal frente a la contable estaba particularmente dirigida a este sistema. De modo que la acepción *“en uso las disposiciones pertinentes”* en su *“sentido natural y obvio”* está relacionada con cualquier disposición que permita una depreciación fiscal mayor que la contabilizada,

<sup>16</sup> Exposición de motivos del artículo 42 de la Ley 75 de 1986.

<sup>17</sup> A raíz de la derogatoria del artículo 130 del ET, de forma coherente el artículo 37 de la Ley 1819 de 2016 eliminó la alusión a la capitalización de la reserva como ingreso no constitutivo de renta a que aludía aquella disposición.

<sup>18</sup> El artículo 140 del ET prevé un evento de depreciación acelerada.



sea que conceptualmente pueda considerarse depreciación acelerada o no, pues tampoco la norma estableció tal distinción.

Bajo el anterior entendimiento, no tiene razón la demandante cuando señala que al no ser el artículo 158-3 del ET una norma que consagraba un “*beneficio fiscal*” de depreciación acelerada, el mayor valor de depreciación fiscal que esta norma le permitió llevar en relación con lo contabilizado no quedaba cobijado por la exigencia del artículo 130 *ibídem*.

Sin embargo, como la actora arrojó pérdida contable, se debe examinar si, ante la imposibilidad de constituir la reserva de que trata el artículo 130 del ET, por ausencia de utilidades, la actora solo podía tomar como costo la cuota de depreciación contabilizada, como lo sostiene la DIAN y lo aceptó el Tribunal, o, si, por el contrario, la constitución de la reserva solo cobra aplicación cuando existen utilidades, como lo defiende la demandante.

En criterio de la Sala, la constitución de la reserva a que se refiere el artículo 130 del ET solo cobraba aplicación cuando el ente económico arrojaba utilidad<sup>19</sup>. Es así porque, como quedó patente en la exposición de motivos, la finalidad de esta norma fue, de una parte, evitar el reparto de la utilidad comercial que se generaba en exceso, como consecuencia de la mayor depreciación fiscal, sobre la cual no había tributado la sociedad, y, de otra, fomentar la capitalización de las empresas a través de la obligación de constituir con las utilidades “*una reserva no distribuible*” pero “*capitalizable*” en los términos del artículo 36-3 del ET, según se explicó líneas atrás.

Por consiguiente, si no había utilidades, por obvias razones no podría haber capitalización o indebido reparto de ganancias y, por tanto, diferimiento del impuesto. De ahí que la constitución de la reserva a que se refiere el artículo 130 del ET no pudiera cobrar aplicabilidad, pues no concernía al supuesto regulado por dicha norma.

En consonancia con lo anterior, en la sentencia del 15 de noviembre de 2018<sup>20</sup>, reiterada en fallo del 29 de abril de 2020<sup>21</sup>, esta Sección consideró que, “*cuando se lleva en la declaración un gasto de depreciación mayor al contabilizado, se genera un menor pago de impuesto y, por consiguiente, la utilidad de la empresa [susceptible de ser repartida] es mayor*”, por lo cual, se precisó, lo que buscaba la norma era crear una reserva que no afectara la distribución de la utilidad en los términos señalados en el referido artículo 130 del ET y el pago mismo del impuesto.

Como en el caso analizado la actora no obtuvo utilidades en el periodo en discusión, puesto que arrojó una pérdida neta en el ejercicio de \$72.018.641.000<sup>22</sup>, la constitución de la reserva prevista en el artículo 130 del ET no resulta aplicable. De ahí que, con base en el artículo del artículo 158-3 del ET, que habilita la depreciación fiscal por el sistema de línea recta, la demandante podía tomar como costo la mayor cuota de depreciación fiscal (\$7.857.220.000), desconocida por la DIAN. En consecuencia, prospera el cargo de apelación.

**No proceden las deducciones por gastos operacionales de administración.** En la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2007, la demandante registró en el renglón “*gastos operacionales de administración*” el monto de

<sup>19</sup> El artículo 130 del ET fue derogado por el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016.

<sup>20</sup> Exp. 19119, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

<sup>22</sup> Fol. 31, c.a. 1.



Radicado: 25000-23-37-000-2015-01044-01 (24907)  
Demandante: COLOMBIA MÓVIL S.A.  
FALLO

<sup>21</sup> Exp. 22538, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

---

<sup>22</sup> Fol. 31, c.a. 1.

Calle 12 No. 7-65 – Tel: (57) 601-350-6700 – Bogotá D.C. – Colombia  
[www.consejodeestado.gov.co](http://www.consejodeestado.gov.co)

12

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8081/Vistas/documentos/validador>



SC 5780-6



\$334.318.318.000, del cual la DIAN rechazó \$517.899.000, concernientes a: (i) “gastos deportivos y de recreación” (\$35.438.365); “capacitación, bienestar social y estímulos por concepto de clases de inglés” (\$42.370.900); “capacitación, bienestar social y estímulos por concepto de jornada de integración oficina” (\$60.000.000), y “organización de eventos por concepto de patrocinio de carnaval, fiesta aniversario Tigo, carroza, hospedaje virreina, vacaciones recreativas, serenata, etc.” (\$380.000.000), por incumplir los requisitos de necesidad y causalidad.

El artículo 107 del ET señala que son deducibles las expensas realizadas durante el periodo gravable en el desarrollo de la 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”.

Esta norma dispone que el requisito de **necesidad** debe determinarse con criterio comercial, lo que significa que debe analizarse si corresponde a una expensa de “las normalmente acostumbradas en cada actividad”. Es decir, según lo puso de presente la Sala en la sentencia de unificación de 26 de noviembre de 2020<sup>23</sup>, debe apreciarse “si la expensa resulta requerida o provechosa para el desarrollo de la actividad productora de renta en situaciones de mercado”, porque, el estar “constreñido al gasto por una razón legal o contractual” no es criterio suficiente para “determinar si se supera o no el requisito de necesidad con criterio comercial”. Lo anterior, porque, como se anticipó en la sentencia del 22 de febrero de 2018<sup>24</sup>, es “ineludible para quien bien gestiona sus negocios adelantar las acciones que, de manera real o potencial, coadyuven a la producción o aumento de las ganancias gravadas; o impidan el deterioro de la fuente productiva, ya sea preservándola, adaptándola a una situación de mercado u optimizándola”. Bajos las anteriores consideraciones, en la sentencia de unificación de 26 de noviembre de 2020, la Sala precisó que:

*“[...] son necesarias las expensas que razonablemente devenga un contribuyente en una situación de mercado y que, real o potencialmente, permiten desarrollar, conservar o mejorar la actividad generadora de renta. Así, la necesidad vista con criterio comercial, esto es, en una situación de mercado, no está condicionada por la inevitabilidad o indispensabilidad, el carácter forzoso por causas legales o contractuales, la obtención de utilidades y el cariz habitual o novedoso que presente la expensa en el mercado. La razonabilidad comercial de la expensa puede estar motivada, en cada caso concreto, por distintas razones, como podría[n] ser, entre otras, la situación financiera del contribuyente, las condiciones del mercado donde se ejecuta la actividad productora de renta, o el modelo de gestión de negocios propio del tipo de actividad generadora de renta que realiza el contribuyente”.*

En lo que respecta a la relación de causalidad, en el fallo de unificación igualmente se precisó que esta se verifica cuando la expensa se realiza en el desarrollo o ejecución 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, puesto que se parte de la premisa de que la creación, ejecución, conservación y mejora de toda actividad lucrativa conlleva incurrir en gastos. De ahí que se hable del nexo causa-efecto que debe existir entre la erogación y la actividad generadora de renta para el contribuyente, “no como costo-ingreso, sino como gasto-actividad”. Por ello, aunque la injerencia del gasto en la actividad empresarial del contribuyente puede probarse con el ingreso correlativo obtenido, esa no es la única prueba pertinente sobre la

<sup>23</sup> 2020CE-SUJ-4-005, exp. 21329, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

<sup>24</sup> Exp. 20478, CP: Julio Roberto Piza.



procedencia de la deducción, pues se podrá “acreditar que si no se incurre en la erogación no es posible o se dificulta el desarrollo de la actividad generadora”<sup>25</sup>.

En esos eventos, se precisó en el fallo de unificación que “los contribuyentes tienen la carga de poner en conocimiento de las autoridades administrativas y judiciales las circunstancias fácticas y de mercado, demostraciones y carga argumentativa, conforme a las cuales una determinada expensa guarda relación causal con su actividad productora de renta, es necesaria y proporcional con un criterio comercial y tomando en consideración lo acostumbrado en la concreta actividad productora de renta”. En esa medida, se advirtió que, mientras mayor sea la concreción del cuestionamiento de autoridad tributaria frente a la aplicación y alcance de los requisitos del artículo 107 del ET, mayor deberá ser el despliegue probatorio por parte del administrado, pues ese nivel de especificidad de la autoridad tributaria correlativamente requerirá mayor diligencia, carga argumentativa y demostraciones técnicas por parte del contribuyente.

En el caso en estudio, mediante liquidación oficial de revisión, la DIAN desconoció de \$517.899.000, concernientes a: (i) “gastos deportivos y de recreación, por concepto de fiestas de integración de oficinas, torneos deportivos, vacaciones recreativas” (\$35.438.365); “capacitación, bienestar social y estímulos por concepto de clases de inglés” (\$42.370.900); “capacitación, bienestar social y estímulos por concepto de jornada de integración oficina” (\$60.000.000), y “organización de eventos por concepto de patrocinio de carnaval, fiesta aniversario Tigo, carroza, hospedaje virreina, vacaciones recreativas, serenata, etc.” (\$380.000.000)<sup>26</sup>.

En dicho acto, la DIAN concluyó que:

**“(…) los pagos realizados por la sociedad Colombia Móvil S.A. ESP por concepto de gastos deportivos y de recreación, organización de eventos, no forman parte de las expensas necesarias para el negocio, por lo tanto, no pueden considerarse como gastos normales acostumbrados en la actividad económica desarrollada por el contribuyente.**

De acuerdo con las normas y la doctrina oficial expuestas, determina el despacho que **los gastos por concepto de capacitaciones, deportivos y recreación, organización de eventos no guardan relación directa con el ingreso obtenido en desarrollado de la actividad productora de renta, comoquiera que, para generar la renta, es decir, obtener ingresos provenientes de la producción y venta de bienes y/o prestación de servicios no se requieren los gastos antes citados.** Es claro para este despacho que son gastos que la sociedad debe realizar y registrar contablemente, pero no son deducibles fiscalmente, en el caso de no realizar la sociedad estos pagos no impiden que el ente social siga desarrollando su actividad generadora de renta, dichos pagos tienen carácter obligatorio por creación legal, pero tal circunstancia no conlleva a la deducibilidad, salvo que la ley expresamente la consagre” (Destaca la Sala).

En el recurso de reconsideración Colombia Móvil S. A. reprochó que, al estudiar el requisito de la relación de causalidad, la DIAN haya exigido un nexo causa-efecto entre gasto y el ingreso, siendo que, de acuerdo con el criterio del Consejo de Estado, lo que debe existir es una relación de causa y efecto entre la erogación y la actividad generadora de renta (sentencia del 10 de marzo de 2011, exp. 17075). En lo que respecta al cumplimiento del requisito de necesidad, lo justificó de la siguiente manera:

<sup>25</sup> Ibidem.

<sup>26</sup> Fol. 3 c.a. 1.



“(…) En el caso de las fiestas de integración, torneos deportivos, vacaciones recreativas, entre otros, no sólo se trata de gastos en los que normalmente incurren empresas que desarrollan actividades semejantes a la de Colombia Móvil S.A. E.S.P., sino que son actividades recurrentes en cualquier sector empresarial, pues facilitan las dinámicas sociales al interior de los equipos de trabajo, mejorando el clima laboral, proporcionando espacios de dispersión para los empleados y sus familias, entre otros propósitos.

Por lo tanto, tal como lo ha sostenido el Consejo de Estado, si se trata de erogaciones que buscan incidir indirectamente en la productividad de la empresa, a través de la inversión en espacios alternativos para sus empleados, no podría considerarse esto como un gasto aislado de la actividad productora de renta y, mucho menos, como un hecho sancionable por inexactitud. Menos aún resultan de recibo estas objeciones en lo concerniente a las erogaciones por clases de inglés o capacitaciones de bienestar social otorgadas a los trabajadores, en tanto que la propia autoridad tributaria se ha manifestado favorablemente en torno a la deducibilidad de las expensas pagadas por educación de los empleados (Concepto nro. 50670 de 2005).

Lo mismo puede predicarse de los Conceptos nros. 094762 del 28 de septiembre de 2000, cuya vigencia fue confirmada mediante Concepto No. 060950 del 24 de agosto de 2010, y el Concepto nro. 11104 del 25 de febrero de 2004, que han respaldado la deducibilidad de expensas como las solicitadas por mi representada”.

Al desatar el recurso, en la Resolución 900.007, de 7 de enero de 2005, la DIAN confirmó el rechazo de las de las deducciones aun cuando les reconoció la posibilidad de que tuvieran cierto *“criterio comercial”*. Al respecto, consideró que, si bien, tales pagos y *“otros gastos”*, como *“envío de anchetas a los empleados”* y *“estímulos y obsequios para los empleados”* también solicitados, pudieron tener un *“resultado motivante para el recurso humano”*, carecen *“de relación de causalidad con la actividad productora de renta”* y no tienen *“el carácter de gasto obligatorio indispensable para obtener la renta”*. Sostuvo que, *“si bien tales gastos pueden redundar en beneficios para la empresa, no necesariamente contribuyen a incrementar la productividad de la empresa y, por lo mismo, no tienen el carácter de gasto obligatorio indispensable para obtener la renta”*.

No obstante, se advierte que, como lo pusieron de presente la DIAN y el Tribunal, ningún elemento probatorio presentó la actora en sede administrativa y judicial tendiente a respaldar el cumplimiento de los requisitos de relación de causalidad y necesidad del gasto.

Lo anterior, a pesar de que, como se precisó en la sentencia de unificación de 26 de noviembre de 2020, *“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>27</sup>.

Dicha carga, como se señaló en la misma sentencia de unificación, dependerá en gran medida de la labor de fiscalización de la autoridad tributaria, de modo que, a mayor argumentación fáctica y jurídica de la glosa planteada para desconocer la deducción,

<sup>27</sup> Exp 21329 C.P Julio Roberto Piza.



mayor deberá ser la diligencia, carga argumentativa y demostración técnica y probatoria del contribuyente.

En este caso, ante la insistencia de la DIAN de desconocer las deducciones por “gastos operacionales de administración” por no hallar acreditados los requisitos de causalidad y necesidad, la carga de la actora no debió agotarse en la argumentación, sino que debió estar acompañada de las pruebas correspondientes.

Y aunque, como lo puso de presente la actora en la demanda, en anteriores oportunidades la Sección ha reconocido la procedencia de algunos de los gastos solicitados por la actora, como los de recreación, deporte, estímulos y obsequios<sup>28</sup>, en cada caso se puso de manifiesto la necesidad de que el reconocimiento de estas deducciones debía estar precedida de su demostración probatoria. No prospera el cargo de apelación.

**Procede la sanción por rechazo o disminución de pérdidas.** En la apelación la demandante defendió la improcedencia de la “sanción por inexactitud” por desconocimiento de costos por depreciación, tras considerar que podría configurarse la diferencia de criterios frente al derecho aplicable. Nada dijo en el recurso frente al rechazo de la deducción por gastos operacionales de administración.

No obstante, debe precisarse que la sanción impuesta en los actos demandados corresponde a la del artículo 647-1 del ET (sanción por rechazo o disminución de pérdidas) y no la del artículo 647 del ET. Comoquiera que prosperó el cargo de apelación frente al rechazo de costos por cuotas de depreciación fiscal superiores a las contables, se levanta la sanción impuesta.

En cambio, a falta de cargo de apelación frente a la sanción por disminución de pérdidas por el rechazo de la deducción por gastos operacionales de administración, la Sala mantiene la sanción en los términos fijados por el Tribunal (principio de favorabilidad).

En suma, proceden los costos por cuota fiscal de depreciación superior a la contable por \$7.857.220.000 y se mantiene el rechazo de gastos operacionales de administración (\$517.899.000), así la sanción por disminución de pérdidas por concepto de dicho rechazo, en el porcentaje determinado por el Tribunal (100%).

En consecuencia, se modifica el numeral segundo de la parte resolutive del fallo apelado para, a título de restablecimiento del derecho, fijar como impuesto a cargo, teniendo en cuenta lo decidido en esta providencia. En lo demás, se confirma la sentencia apelada.

La nueva liquidación del tributo es la siguiente:

| R. | Concepto                                     | Liquidación privada | Liquidación oficial de revisión | Liquidación CE |
|----|--|---------------------|---------------------------------|----------------|
| 30 | Total gastos de nómina                       | 46.457.824.000      | 46.457.824.000                  | 46.457.824.000 |
| 31 | Aportes al sistema de seguridad social       | 6.827.030.000       | 6.827.030.000                   | 6.827.030.000  |
| 32 | Aportes al SENA, ICBF, cajas de compensación | 3.037.878.000       | 3.037.878.000                   | 3.037.878.000  |

<sup>28</sup>Entre otras, ver sentencias del 1 de noviembre de 2012, exp. 17786, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; del 4 de noviembre de 2021, exp. 24444, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, y del 17 de marzo de 2022, exp. 25357, C.P. Milton Chaves García.



|           |  |                          |                          |                          |
|-----------|--|--------------------------|--------------------------|--------------------------|
| 33        | Efectivo, bancos, ctas bancos, invers. Inmob., ctas cobrar | 35.566.539.000           | 35.566.539.000           | 35.566.539.000           |
| 34        | Cuentas por cobrar clientes                                | 155.522.799.000          | 155.522.799.000          | 155.522.799.000          |
| 35        | Acciones y aportes (soc. anónimas, limitadas, asimiladas)  | 0                        | 0                        | 0                        |
| 36        | Inventarios  | 112.326.350.000          | 112.326.350.000          | 112.326.350.000          |
| 37        | Activos fijos  | 1.545.497.599.000        | 1.545.497.599.000        | 1.545.497.599.000        |
| 38        | Otros activos  | 1.971.099.000            | 1.971.099.000            | 1.971.099.000            |
| <b>39</b> | <b>Total patrimonio bruto</b>                              | <b>1.850.884.386.000</b> | <b>1.850.884.386.000</b> | <b>1.850.884.386.000</b> |
| 40        | Pasivos  | 1.257.550.395.000        | 1.257.550.395.000        | 1.257.550.395.000        |
| <b>41</b> | <b>Total patrimonio líquido/líquido negativo</b>           | <b>593.333.991.000</b>   | <b>593.333.991.000</b>   | <b>593.333.991.000</b>   |
| 42        | Ingresos brutos operacionales                              | 782.705.613.000          | 782.705.613.000          | 782.705.613.000          |
| 43        | Ingresos brutos no operacionales                           | 7.899.075.000            | 7.899.075.000            | 7.899.075.000            |
| 44        | Intereses y rendimientos financieros                       | 43.792.917.000           | 43.792.917.000           | 43.792.917.000           |
| <b>45</b> | <b>Total ingresos brutos</b>                               | <b>834.397.605.000</b>   | <b>834.397.605.000</b>   | <b>834.397.605.000</b>   |
| 46        | Devoluciones, descuentos y rebajas                         | 43.493.086.000           | 43.493.086.000           | 43.493.086.000           |
| 47        | Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional   | 0                        | 0                        | 0                        |
| <b>48</b> | <b>Total ingresos netos</b>                                | <b>790.904.519.000</b>   | <b>790.904.519.000</b>   | <b>790.904.519.000</b>   |
| 49        | Costos de venta (para sistema permanente)                  | 436.441.486.000          | 428.584.266.000          | 436.441.486.000          |
| 50        | Otros costos (incl costo act pec y otros dist de los ant)  | 0                        | 0                        | 0                        |
| <b>51</b> | <b>Total costos</b>  | <b>436.441.486.000</b>   | <b>428.584.266.000</b>   | <b>436.441.486.000</b>   |
| 52        | Gastos operacionales de administración                     | 334.318.318.000          | 333.800.419.000          | 333.800.419.000          |
| 53        | gastos operacionales de ventas                             | 0                        | 0                        | 0                        |
| 54        | Deducción inversiones en activos fijos                     | 123.218.468.000          | 123.218.468.000          | 123.218.468.000          |
| 55        | Otras deduc (serv públicos, fletes, seguros, imp., etc)    | 126.252.016.000          | 126.252.016.000          | 126.252.016.000          |
| <b>56</b> | <b>Total deducciones</b>                                   | <b>583.788.802.000</b>   | <b>583.270.903.000</b>   | <b>583.270.903.000</b>   |
| <b>57</b> | <b>Renta líquida del ejercicio</b>                         | <b>0</b>                 | <b>0</b>                 | <b>0</b>                 |
| <b>58</b> | <b>o pérdida líquida del ejercicio</b>                     | <b>-229.325.769.000</b>  | <b>-220.950.650.000</b>  | <b>-228.807.870.000</b>  |
| 59        | Compensaciones   | 0                        | 0                        | 0                        |
| <b>60</b> | <b>Renta líquida</b>                                       | <b>0</b>                 | <b>0</b>                 | <b>0</b>                 |
| 61        | Renta presuntiva   | 23.264.649.000           | 23.264.649.000           | 23.264.649.000           |
| 62        | Rentas exentas   | 0                        | 0                        | 0                        |
| 63        | Rentas gravables   | 0                        | 0                        | 0                        |
| <b>64</b> | <b>Renta líquida gravable</b>                              | <b>23.264.649.000</b>    | <b>23.264.649.000</b>    | <b>23.264.649.000</b>    |
| 65        | Ingresos por ganancias ocasionales                         | 377.103.000              | 377.103.000              | 377.103.000              |
| 66        | Costos y deducciones por ganancias ocasionales             | 377.103.000              | 377.103.000              | 377.103.000              |
| 67        | Ganancia ocasionales no gravadas y exentas                 | 0                        | 0                        | 0                        |
| 68        | Ganancias ocasionales gravables                            | 0                        | 0                        | 0                        |
| <b>69</b> | <b>Impuesto sobre la renta gravable</b>                    | <b>7.909.981.000</b>     | <b>7.909.981.000</b>     | <b>7.909.981.000</b>     |
| 70        | Descuentos tributarios                                     | 0                        | 0                        | 0                        |
| <b>71</b> | <b>Impuesto neto de renta</b>                              | <b>7.909.981.000</b>     | <b>7.909.981.000</b>     | <b>7.909.981.000</b>     |
| 72        | Impuesto de ganancias ocasionales                          | 0                        | 0                        | 0                        |
| 73        | Impuesto de remesas  | 0                        | 0                        | 0                        |
| <b>74</b> | <b>Total impuesto a cargo</b>                              | <b>7.909.981.000</b>     | <b>7.909.981.000</b>     | <b>7.909.981.000</b>     |
| 75        | Anticipo por el año gravable 2007                          | 0                        | 0                        | 0                        |
| 76        | Saldo a favor año 2006 sin sol dev o comp                  | 3.969.957.000            | 3.969.957.000            | 3.969.957.000            |
| 77        | Autorretenciones   | 22.333.601.000           | 22.333.601.000           | 22.333.601.000           |
| 78        | Otras retenciones  | 279.271.000              | 279.271.000              | 279.271.000              |
| <b>79</b> | <b>Total retenciones año gravable 2007</b>                 | <b>22.612.872.000</b>    | <b>22.612.872.000</b>    | <b>22.612.872.000</b>    |
| 80        | Anticipo renta por el año gravable 2008                    | 0                        | 0                        | 0                        |
| <b>81</b> | <b>Saldo a pagar por impuesto</b>                          | <b>0</b>                 | <b>0</b>                 | <b>0</b>                 |
| 82        | Sanciones  | 0                        | 4.656.064.000            | 176.086.000              |
| <b>83</b> | <b>Total saldo a pagar</b>                                 | <b>0</b>                 | <b>0</b>                 | <b>0</b>                 |
| <b>84</b> | <b>o Total saldo a favor</b>                               | <b>18.672.848.000</b>    | <b>14.016.784.000</b>    | <b>18.496.762.000</b>    |

### Sanción por rechazo o disminución de pérdidas



| Factor   | Segunda Instancia |
|--|-------------------|
| Diferencia entre la pérdida declarada y la determinada | 517.899.000       |
| Base de la sanción (impuesto teórico 34%)              | 176.086.000       |
| Porcentaje   | 100%              |
| Sanción de inexactitud determinada                     | 176.086.000       |

### Condena en costas

No se condena en costas en esta instancia, pues conforme con el artículo 188 del CPACA, en los procesos ante esta jurisdicción, la condena en costas, que según el artículo 361 del CGP incluye las agencias en derecho, se rige por las reglas previstas el artículo 365 del Código General del Proceso y una de estas reglas es la del numeral 8, según la cual “*solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación*”, requisito que no se cumple en este asunto.

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

## FALLO

1. **DECLARAR** fundado el impedimento manifestado por la magistrada Stella Jeannette Carvajal Basto, por lo que se le separa del conocimiento del asunto.

2. **MODIFICAR** el numeral segundo de la parte resolutive del fallo apelado, que queda así:

**SEGUNDO.** En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho se fija como liquidación del impuesto y la sanción por rechazo o disminución de pérdidas a cargo de la demandante, la efectuada por la Sección Cuarta del Consejo de Estado.

3. En lo demás, **CONFIRMAR** la sentencia apelada.

4. Sin condena en costas en esta instancia.

5. **RECONOCER** personería a las abogadas Ana Isabel Mejía Arango, como apoderada de la parte demandante y Nidya Yannett Montaña Hernández, como apoderada de la parte demandada, en los términos de los poderes conferidos (índice 20, plataforma Samai y fol. 33, c.p. 2, respectivamente).

Cópiese, notifíquese y comuníquese. Devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado Electrónicamente)

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**  
Presidente de la Sección



Radicado: 25000-23-37-000-2015-01044-01 (24907)  
Demandante: COLOMBIA MÓVIL S.A.  
FALLO

*(Firmado Electrónicamente)*  
**MILTON CHAVES GARCÍA**

*(Firmado Electrónicamente)*  
**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**  
Aclaro voto

