



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá D.C., primero (1) de agosto de dos mil dieciséis (2016)

Radicación: 05001-23-31-000-2006-00061-01 (20207)
Actor: COMUNICACIÓN CELULAR S. A. COMCEL S.A.
Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS
 NACIONALES - DIAN
Referencia: Impuesto sobre la renta-2000

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

Procede la Sección a decidir el recurso de apelación interpuesto por las partes, contra la sentencia del 1º de octubre de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia- Sala Cuarta de Decisión, que dispuso:

“PRIMERO. SE DECLARA la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 110642004000041 del 14 de abril de 2004, proferida por la División de Liquidación de la Administración de Impuestos Nacionales de Medellín, por medio de la cual se modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios de la sociedad e impuso sanción por no enviar información y por libros de contabilidad, así como de la Resolución

No. 110662005000003 del 17 de mayo de 2005, proferida por la División Jurídica Tributaria de la misma administración, a través de la cual se resolvió el recurso de reconsideración presentado contra aquella, confirmándola en todas y cada una de sus partes.

SEGUNDO. Consecuente con lo anterior y a título de restablecimiento del derecho, SE DECLARA la firmeza de la declaración privada del impuesto sobre la renta y complementarios del periodo gravable 2000, presentada por OCCEL S.A. hoy COMCEL S.A., en las siguientes glosas:

- Desconocimiento de costo de ventas por valor de cinco mil setecientos cuarenta y cinco millones seiscientos cincuenta y cuatro mil pesos (\$5.745.654.000).*
- Deducción por concepto de honorarios por concepto de asesoría técnica (Management Fees), en cuantía de seiscientos sesenta y cinco millones ochenta y seis mil cincuenta y dos pesos (\$665.086.052.)*
- Deducción por concepto de amortización de bienes entregados en comodato por valor de mil seiscientos setenta y seis millones diecinueve mil seiscientos cuatro pesos (\$1.676.019.604).*

En virtud de lo anterior, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales- Seccional Medellín, efectuara una nueva liquidación oficial de revisión, en la cual descuenta los valores antes indicados.

Correlativamente, la sociedad COMCEL S. A., no estará obligada a pagar a la entidad demandada, suma alguna por los anteriores conceptos; y en caso de haberse efectuado el respectivo pago la entidad demandada, deberá devolver tales valores, debidamente indexados.

TERCERO. SE NIEGAN LAS DEMAS PRETENSIONES DE LA DEMANDA.

CUARTO. Conforme al artículo 55 de la Ley 446 de 1998, no se condena en costas a ninguna de las partes”.

1.1 Hechos de la demanda

El 6 de abril de 2001, la demandante presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2000, en la que determinó un saldo a favor de \$2.614.573.000.

El 31 de agosto de 2001, solicitó a la DIAN la compensación del saldo a favor determinado, la cual fue resuelta con la Resolución No. 4648 del 5 de octubre de 2002, accediendo a la compensación solicitada.

El 15 de octubre de 2003, y previa la práctica de las inspecciones contable y tributaria, la DIAN profirió el Requerimiento Especial No. 110632003000118 en el que se modificó la liquidación privada del año 2000 e impusieron las sanciones por no enviar información y libros de contabilidad; requerimiento al cual dio respuesta la sociedad contribuyente objetando las modificaciones propuestas y aportando pruebas.

El 14 de abril de 2004, la administración profirió la Liquidación Oficial de Revisión 110642004000041, mediante la cual modificó la declaración de renta del año gravable 2000, presentada por la demandante, así:

- Se rechaza costo de ventas por \$5.745.564.000- costo de venta de otros productos (inventario permanente)
- Se rechazan deducciones por concepto de honorarios en cuantía de \$817.454.507, que corresponden a: \$665.086.052 por asesoría técnica y \$152.368.455, por asesoría tributaria.
- Se rechaza el mayor valor solicitado por provisión de cartera en cuantía de \$2.248.389.000.
- Se rechaza la deducción por amortización de pérdidas fiscales por \$85.105.936.532
- Se rechaza la deducción por pérdida de activos de \$631.137.073.
- Se rechazan deducciones por gastos diversos por \$2.799.388.680.
- Se rechazan deducciones por concepto de bienes entregados en comodato por \$1.676.019.067.
- Se impone sanción por no enviar información que se fija en \$248.900.000.
- Se impone sanción por irregularidades en la contabilidad que se fija en \$248.900.000.

El 22 de junio de 2004, la demandante interpuso recurso de reconsideración¹, que fue resuelto mediante la Resolución No. 110662005000003² del 17 de mayo de 2005, confirmando la liquidación oficial impugnada.

1.2 Pretensiones

Las pretensiones de la demanda son las siguientes:

“1. Que se declare la nulidad de la liquidación oficial de revisión No. 110642004000041 de abril 14 de 2004 proferida por la División de Liquidación de la Administración de Impuestos Nacionales de Medellín, por medio de la cual se modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios de la sociedad, disminuyendo la pérdida líquida en \$99.023.890.000, así como el saldo a favor en cuantía de \$497.800.000, e imponiendo sanción por no enviar información y por libros de contabilidad.

2. Que se declare la nulidad de la Resolución No. 110662005000003 del 17 de mayo de 2005, proferida por la División Jurídica Tributaria de la Administración de Impuestos Nacionales de Medellín, a través de la cual resolvió el recurso de reconsideración presentado contra el acto administrativo anterior, confirmándolo en todas y cada una de sus partes.

3. A título de restablecimiento del derecho, se declare la firmeza de la declaración privada del impuesto sobre la renta y complementarios del periodo gravable 2000 y se exonere a la sociedad del pago de las sanciones por no enviar información y por libros de contabilidad.

4. Que se condene a la entidad demandada al pago de costas procesales y agencias en derecho.

1.3 Normas violadas y concepto de la violación

¹ Folio 10 c.p.

² Folio 52 c.p.

La Sociedad demandante citó como normas violadas los artículos 338 de la Constitución Política; 13, 55, 67, 125 y 136 del Decreto 2649 de 1993; 77, 107, 142, 145, 146, 336, 651, 654, 713, 742, 743, 771-2, 773 y 683 del Estatuto Tributario; 1500, 1602 y 1618 del Código Civil; 77, 78, 79 del Decreto 187 de 1975; 164 de la Ley 223 de 1995; la Circular No. 175 de 2001 de la DIAN; 49 y 50 del Código de Comercio.

El concepto de la violación se resume de la siguiente forma:

1.3.1 Rechazo de la amortización por cargos diferidos en \$5.745.564.000.

El rechazo de la amortización por cargos diferidos es violatoria de los artículos 13, 55, 67 y 136 del Decreto 2649 de 1993; 107, 142 y 336 del Estatuto Tributario, puesto que lo que argumenta la administración es que el tratamiento contable y fiscal que la sociedad dio a la partida denominada “*subsidio de teléfonos*”, es errada, porque considera que esta partida es un costo directo, no susceptible de amortización, pero no cuestiona la realidad del gasto.

Como lo explicó la sociedad en vía gubernativa, su objeto social se circunscribe a la prestación de servicios de telefonía celular, actividad que incluye la venta de teléfonos celulares. Es así como en el año 2000 y desde el año 1992 adquiere teléfonos que posteriormente vende a los usuarios por un valor inferior al de su adquisición, originándose una diferencia que se denomina “*subsidio de teléfonos*”, concepto que registró como un gasto diferido para su posterior amortización, conforme lo previsto en el artículo 142 del Estatuto Tributario en concordancia con los artículos 55 y 67 del Decreto 2649 de 1993.



Se trata de un esfuerzo que hace la sociedad para generar ingresos futuros, dado que el usuario, al adquirir el teléfono, queda vinculado a través del contrato de un plan de telefonía móvil, que tiene la potencialidad de generar ingresos a la compañía por más de una vigencia fiscal. Para ilustrar lo anterior se aporta la documentación relativa a cuatro casos, en los que se puede constatar la fecha de importación del equipo telefónico, el monto de su venta a un usuario y la generación de facturación por la prestación de servicios a través de dicho equipo, de donde se deduce el vínculo que existe entre el gasto diferido y los ingresos correlativos generados.

Quiere decir que el subsidio de los aparatos constituye un gasto diferido que permite obtener ingresos futuros y que conforme la técnica contable debe registrarse como diferido y está correlacionado con los ingresos obtenidos en el año 2000; y, adicionalmente, cumple con los supuestos del artículo 107 del Estatuto Tributario para que proceda su deducibilidad.

También se adjunta información respecto de los clientes Roberto Antonio Ríos Gaviria, Manuel Rodrigo Sierra González y Carlos Mario Aguirre, que adquirieron equipos en el año 2000 y que generaron ingresos a la compañía por varios años; y copia simple de la certificación emitida por el contador público de la sociedad que señala el tratamiento contable del “subsidio de teléfonos”, prueba que se aportó con el recurso de reconsideración.

1.3.2 Rechazo de honorarios por asesoría técnica en \$665.086.052.

El origen de los honorarios pagados por OCCEL S.A. a COMCEL S.A., en la cuantía citada tiene origen en un Acuerdo de Administración suscrito entre las dos sociedades, donde se pactó que los honorarios por los servicios prestados equivaldrían al 8% de las ventas brutas mensuales realizadas por OCCEL, el cual se desarrolló en el año 2000 y generó el pago de honorarios por \$13.938.947.346 suma que superó el 8% acordado y alcanzó el 8.4% de las ventas brutas realizadas. La administración considera como causa de

rechazo que el 0.4% no es deducible porque la contraprestación estaba pactada en el 8%.

En vía gubernativa, la sociedad demostró la realidad del gasto, mediante certificado del gerente de contabilidad de COMCEL donde consta que los ingresos por \$13.938.947.346 fueron declarados en el año 2000 como “*otros ingresos*”; ingresos que fueron reportados en la información en medios magnéticos establecida en el artículo 633 del Estatuto Tributario; y también se aportó certificado del revisor fiscal de OCCEL S.A. donde hace constar el valor real del gasto; pruebas que la administración no consideró idóneas, porque en su concepto la prueba idónea es únicamente la adición escrita al Acuerdo de Administración.

En este punto es necesario acudir a lo que la doctrina llama contrato realidad, en el cual prevalece la operación finalmente adelantada, frente a lo plasmado en el contrato escrito, en aplicación del artículo 1618 del Código Civil, es decir que no obstante el acuerdo escrito se haya referido al pago de un 8%, debe tenerse en cuenta que la intención de los contratantes fue más allá de lo planteado en el contrato y, en consecuencia, se efectuó un pago adicional de \$665.086.052, cuyo rechazo viola los artículos 1500 y 1618 del Código Civil y las normas del régimen probatorio tributario que no exigen la prueba pretendida por la Administración.

1.3.3 Rechazo de la provisión para protección de cartera en \$2.248.389.000.

La sociedad demandante tiene derecho a la deducción de provisión de cartera de dudoso recaudo, conforme el artículo 145 del Estatuto Tributario y a la deducción de deudas pérdidas o sin valor prevista en el artículo 146 ibídem.

Conforme el inciso 2 del artículo 78 del Decreto Reglamentario 187 de 1975, las deudas incobrables se deben descargar de la provisión de cartera, es decir que la sociedad tiene derecho a descontar de la provisión conformada hasta el 31 de diciembre de 1999, los valores correspondientes a la cartera incobrable, lo cual disminuye el valor del saldo neto de la provisión hasta el 31 de diciembre del año anterior y permite que el valor deducible por el año 2000 se incremente en la misma cantidad que fue materia de descargue.

La forma de determinar la provisión de cartera deducible en el año 2000, incluyendo el castigo de las deudas pérdidas, es la siguiente³:

Saldo posible en 31-XII-00		\$2.517.553.124
Saldo provisión en 31-XII-99	\$ 1.181.695.393	
Castigo de cartera en 2000	(\$ 982.186.642)	\$ 199.508.751
Provisión deducible en 2000		\$ 2.318.044.373

Mediante certificación expedida por el Director de Operaciones de OCCEL, presentada con el recurso de reconsideración, se constata el valor cobrado por las firmas de abogados, sobre las que no fue posible la recuperación de cartera durante el año 2000, la cual da certeza sobre la realidad de la cifra solicitada por provisión para la protección de cartera.

Adicionalmente, se aportan las comunicaciones de las firmas Cobranal Ltda. y Financreditos Ltda., todas de 14 de septiembre de 2005, que señalan las razones por las que la cartera cuyo recaudo estuvo a su cargo, se consideraron incobrables.

³ Folio 147 c.p.

1.3.4 Deducción por amortización de bienes dados en comodato por \$1.676.019.607.

OCCEL S. A., durante el año 2000, entregó bienes como equipos telefónicos y máquinas dispensadoras de tarjetas prepago a título de comodato, con el fin de incentivar a los clientes, con lo cual garantizaba que percibiría ingresos futuros por el uso del servicio de telefonía móvil a través de tales bienes.

El tratamiento contable dado por la sociedad a esa operación fue el mismo que se utilizó en relación con el “subsidio de teléfonos”, registrándolos como cargos diferidos, teniendo en cuenta que se trata de partidas que inciden en el ingreso futuro, es decir que constituyen una inversión amortizable, concepto que debe mirarse a la luz de la técnica contable, artículos 13, 55 y 57 del Decreto 2649 de 1993, en concordancia con los artículos 107 y 142 del Estatuto Tributario, dado que fiscalmente no existe una regulación al respecto. Como prueba se anexó con el recurso de reconsideración certificado del contador público de la sociedad en el que consta el tratamiento contable dado a la operación.

1.3.5 Deducción por amortización de pérdidas fiscales por \$85.105.936.532.

La administración fundamentó el rechazo de esta deducción en el Concepto 20727 del 6 de marzo de 2000 de la DIAN, donde concluye que cuando el artículo 147 del Estatuto Tributario habla de “*compensar las pérdidas fiscales*”, se debe entender que la cantidad que se puede solicitar por pérdidas de ejercicios anteriores es hasta concurrencia de la renta líquida del periodo fiscal, lo cual implica la imposibilidad de solicitar pérdidas superiores a las rentas obtenidas, de manera que se puedan generar nuevas pérdidas.

La sociedad sustentó su actuación en el Concepto 47433 de 10 de mayo de 1999, según el cual, el artículo 147 del Estatuto Tributario “...establece que las pérdidas fiscales deben ser tratadas como una deducción, luego de conformidad con la forma de determinación de la renta líquida, las mismas son restadas de la renta bruta independientemente de que se arroje una nueva pérdida.”

Conforme con el artículo 338 de la Constitución Política, el Concepto 20727 de 2000 no es aplicable al año en que fue expedido, sino a partir del año 2001, teniendo en cuenta lo establecido por la DIAN en la Circular No. 175 de 2001, que incluyó los conceptos, entre los actos y reglamentos que rigen hacia el futuro. Además, debe tenerse en cuenta el artículo 264 de la Ley 223 de 1995, según el cual las actuaciones de los contribuyentes realizadas al amparo de los conceptos de la DIAN, no pueden ser objetadas.

1.3.6 En relación con la sanción por no enviar información

Según la administración, la sanción se impone en consideración a tres puntos, a saber:

- i) OCCEL S.A. (hoy COMCEL S.A.) no estableció “la correspondencia de los honorarios generados a favor de COMCEL S.A. con los ingresos obtenidos por OCCEL S.A.”, cuestión de puro derecho que no da lugar a la sanción del artículo 651 del Estatuto Tributario.
- ii) OCCEL S.A. no identificó a los beneficiarios de los honorarios con el NIT. En el requerimiento ordinario, la DIAN no solicitó el NIT de los beneficiarios de los pagos, además, al haber informado que los honorarios de COMCEL por “management fees” tenían un valor de \$13.938.947.346 se estaba dando información completa, pues en Colombia no existe sino un COMCEL, por lo que la información no adolecía de ambigüedad.

- iii) OCCEL S.A. entregó la respuesta el 26 de agosto de 2003, cuando debió entregarla el 23 de agosto de 2003. Este hecho, según el artículo 4 de la Resolución 2004 de 31 de octubre de 1994 de la DIAN no da lugar a imponer la sanción, siempre que la información se entregue antes de que se profiera pliego de cargos, en el caso concreto el requerimiento especial equivale al pliego de cargos y como la información se suministró antes del requerimiento especial, no es procedente imponer la sanción.

1.3.7 En relación con la sanción por libros de contabilidad

La sanción se impone, según la administración, por cuanto en el libro de inventarios y balances existe un atraso, hecho sancionado por el literal f) del artículo 654 del Estatuto Tributario.

De lo dispuesto en los artículos 49 y 50 del Código de Comercio que coinciden con el artículo 773 del Estatuto Tributario, se establece que la ley no exige llevar determinados libros, lo que exige es que la contabilidad suministre una historia clara, completa y fidedigna de los negocios del comerciante, tal como lo ha precisado la jurisprudencia del Consejo de Estado. Tampoco estableció el Decreto 2649 de 1993 una lista específica de libros de contabilidad.

El libro de inventarios y balances no es obligatorio y, en consecuencia, no se cumple el presupuesto legal para que proceda la sanción.

1.3.8 En relación con el rechazo de la declaración de corrección



La sociedad cumplió con las condiciones previstas en el artículo 713 del Estatuto Tributario para que se aceptara la corrección de la declaración presentada con ocasión del recurso de reconsideración, así:

i) Aceptó expresamente, con la respuesta al requerimiento especial y con el recurso de reconsideración, las siguientes glosas:

- 1- Asesoría tributaria por valor de \$152.369.455.
- 2- Deducciones por pérdida de activos por valor de \$631.137.073.
- 3- Otras deducciones por gastos diversos por valor de \$2.799.388.680.

ii) Se anexó con el recurso la declaración de corrección del año 2000.

iii) No tenía que acreditar el pago de impuestos, retenciones o sanciones incluida la de inexactitud, porque la aceptación de las glosas no generó el pago de impuestos, retenciones, ni sanciones.

1.4. Oposición

La DIAN pidió negar las pretensiones de la actora por las siguientes razones:

En relación con el denominado “**subsidio de teléfonos**” se tiene que conforme con los artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario, los cargos diferidos corresponden a erogaciones efectuadas en el giro ordinario de los negocios, diferentes a los gastos pagados por anticipado, que se causan en períodos futuros y que de acuerdo con la técnica contable deben registrarse como activos para su amortización en más de un año, todos los cuales tienen el carácter de no monetarios y se deben ajustar por inflación y no como pretende la accionante, que los cargos diferidos constituyen una erogación



necesaria para los fines del negocio que es amortizable en la medida que incida en los ingresos hasta la terminación de los contratos con los usuarios de telefonía celular.

La entidad fiscal considera que el subsidio de teléfonos no tiene relación de causalidad con la renta, como quiera que no cumplió con los requisitos para constituirse en expensa necesaria.

Sobre la **entrega gratuita de teléfonos a los clientes y máquinas dispensadoras entregados en comodato** se tiene que la deducción por amortización de inversiones del artículo 142 del E.T. no es aplicable en este caso, porque tales activos pertenecen al rubro de inventario de mercancías para la venta y activos fijos, respectivamente, y fiscalmente no existen costos directos que sean susceptibles de amortización, pues no es posible adquirir un bien para la venta, cuyo costo pueda ser amortizado, ya que una vez adquirido se cumple con el requisito de la realización y es en la vigencia fiscal en que tal evento ocurre, en el cual debe solicitarse su reconocimiento.

Si bien las normas fiscales señalan que las inversiones amortizables pueden ser tratadas como costo, debe tenerse en cuenta que se trata de inversiones específicas conforme con el artículo 77 del E.T., en concordancia con el artículo 142 ibídem.

En cuanto al rechazo de **honorarios por asesoría técnica**, la sociedad no demostró en sede gubernativa que el contrato suscrito entre COMCEL S.A. y OCCEL S.A. fue objeto de modificación posterior incrementando la contraprestación al 8.4%, porque la prueba idónea en este caso era la que se pactó en el mismo contrato y no pretender que el porcentaje fue cambiado de manera verbal.

Sobre la **provisión general de cartera** quedó establecido en sede gubernativa que la sociedad tiene como práctica solicitar la deducción por el valor acumulado de la provisión al finalizar cada ejercicio fiscal, sin tener en cuenta que parte de dicho saldo ya ha sido solicitado como deducción en anualidades anteriores, procedimiento que resulta contrario al artículo 77 del Decreto 187 de 1975.

Lo que la sociedad busca es apoyarse en el inciso 2 del artículo 78 del mismo decreto, que dispone que las deudas incobrables se deben descargar de la provisión de cartera, sin tener en cuenta que tal disposición debe ser analizada conjuntamente con el artículo 79 del citado decreto y el artículo 146 del E.T., **normas que deben acatarse y que fueron analizadas en sede administrativa.**

En efecto, el artículo 146 del E.T. establece como requisitos para poder deducir las deudas manifiestamente perdidas, que se descarguen durante el año o período gravable, que se justifique su descargo y que se pruebe que se ha originado en operaciones productoras de renta.

Concordante con dicha norma, el artículo 79 del Decreto 187 de 1975 define lo que debe entenderse por deudas manifiestamente perdidas o sin valor y al efecto señala: “se entiende por deudas manifiestamente perdidas o sin valor aquellas cuyo cobro no es posible hacer efectivo **por insolvencia de los deudores y de los fiadores, por falta de garantías reales o por cualquier otra causa que permita considerarlas como actualmente perdidas, de acuerdo con una sana práctica comercial.”**

En relación con la **deducción por amortización de pérdidas fiscales** se precisa que para la fecha en que la sociedad presentó la declaración de renta del año 2000, el concepto que se encontraba vigente y, por tanto aplicable, era el No. 020727 publicado en el Diario Oficial No. 43935 el 16 de

marzo de 2000, tal como lo precisó un reciente pronunciamiento del Consejo de Estado.⁴

Respecto de la **sanción por no enviar información** se tiene que la demandante tenía la obligación de suministrar información en el plazo establecido y, por tanto, al incumplir dicha obligación se generaron los efectos sancionatorios del artículo 651 del E.T.

En cuanto a la **sanción por libros de contabilidad** si bien no existe norma que de forma taxativa señale qué libros son obligatorios, la obligación de llevar el libro de inventarios y balances se infiere del artículo 52 del Código de Comercio y las normas fiscales y, en todo caso, no es argumento válido para eludir la obligación de llevar el mencionado libro.

Además, en el acta de inspección contable suscrita el 22 de septiembre de 2003, consta que el libro de inventarios y balances presenta un atraso de más de 3 años, ya que solo presentaba registros a 31 de diciembre de 1999, hecho que sanciona el artículo 654 literal f) del E.T.

Sobre la **corrección de la declaración** se tiene que conforme el artículo 713 del E.T. el objetivo de la corrección es aceptar total o parcialmente los hechos planteados con miras a obtener una reducción en la sanción por inexactitud, pero el contribuyente no puede modificar otros rubros que no han sido glosados. En la corrección presentada el 22 de junio de 2004 la sociedad aceptó algunos hechos planteados por la administración, pero modificó otros que no fueron glosados, como fue incrementar a la suma de \$2.799.389.000 el costo de ventas.

1.5 Sentencia apelada

⁴ Consejo de Estado Sección Cuarta, sentencia del 27 de septiembre de 2005, radicado 14699 M. P. María Inés Ortiz Barbosa.

El Tribunal Administrativo de Antioquia, mediante sentencia del 1º de octubre de 2012, declaró la nulidad parcial de los actos demandados. Los fundamentos de la decisión se resumen así:

1. Rechazo de la amortización de cargos diferidos

De conformidad con el certificado de existencia y representación legal de COMUNICACIÓN CELULAR S.A. COMCEL S.A., que se fusionó con las sociedades OCCIDENTE Y CARIBE CELULAR S.A. OCCEL S.A. y otra, el objeto social principal es *“la prestación y comercialización de servicios de telecomunicaciones inalámbricas, tales como los servicios de telefonía móvil, móvil celular...”*.

Sobre el concepto de los activos clasificados como diferidos se tienen las disposiciones contenidas en los artículos 55 y 67 del Decreto 2649 de 1993 que reglamenta la contabilidad mercantil y lo previsto en los artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario.

Teniendo en cuenta que los desembolsos que efectúa la demandante como gastos de ventas, son antecedente necesario que se genera en desarrollo del objeto social y de los cuales obtiene beneficios económicos en otros periodos, obliga concluir que tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta y, por tanto, deben ser tratados como diferidos, porque de no ser así se violarían las normas que consagran la obligación de utilizar procedimientos contables que reflejan de forma fidedigna el estado de sus negocios, artículos 48 del Código de Comercio y 13 del Decreto 2649 de 1993. Por otro lado, cumple la deducción con los presupuestos del artículo 107 del E.T.

El *“subsidio de teléfonos”* constituye un gasto diferido, ya que la diferencia entre el precio de compra y el de venta es un esfuerzo que efectúa la

sociedad para generar ingresos futuros y a manera ilustrativa obran en el expediente los anexos 9,10, 11 y 12, sobre la información de los clientes que adquirieron equipos durante el año 2000 y que generaron ingresos para la compañía durante varios años. Además, obra en el proceso copia auténtica de la certificación expedida por el contador público de OCCEL S.A. donde consta el tratamiento contable del subsidio de teléfonos, la cual cumple las condiciones para tenerse como plena prueba a favor del demandante.

Se concluye que la erogación denominada “*subsidio de teléfonos*” debía registrarse como cargo diferido, en la medida que incidía en los ingresos hasta la terminación de los respectivos contratos con usuarios de telefonía celular, con apoyo en lo expuesto por el Consejo de Estado⁵ sobre el tema debatido. Prospera el cargo.

2. Rechazo de honorarios por asesoría técnica (Management Fees) en cuantía de \$665.086.052

La DIAN no cuestiona el monto adicional que fue pagado por COMCEL S.A., por concepto de management fees, por el contrario, acepta que este fue debidamente acreditado con la certificación de la revisora fiscal de OCCEL S. A. y con las facturas con ella aportadas, y es así como expresa que el ingreso se encontraba “*plenamente soportado por el documento respectivo*”, lo que afirma es que en el Acuerdo de Administración únicamente se pactó un porcentaje del 8% sobre las ventas brutas de OCCEL.

La DIAN exige como prueba para la demostración de la deducción “*la adición, aclaración o modificación del respectivo contrato*” (folio 58 de la resolución que resolvió el recurso), lo cual desborda lo previsto en los artículos 742, 743 y 771-2 del Estatuto Tributario, pues si bien para demostrar la expensa en cuestión, una de las pruebas es el contrato, la

⁵ Consejo de Estado Sección Cuarta, sentencia del 26 de marzo de 2009, radicado 1609, M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

prueba idónea no es exclusivamente una adición a este, sino que también lo son los documentos puestos a disposición de la administración. Por tanto, la entidad demandada deberá reconocer a la demandante, como deducibles, los honorarios adicionales facturados por concepto de asesoría técnica en cuantía de \$665.086.052.

3. Rechazo de la provisión para protección de cartera en \$2.248.389.000

Si bien las partes alegan posiciones diferentes respecto del procedimiento a utilizar para la deducción por provisión para la protección de cartera, el debate debe abordarse desde la óptica de la prueba, es decir establecer si la sociedad acreditó las deudas manifiestamente pérdidas en los términos del artículo 146 del Estatuto Tributario y los artículos 79 y 80 del Decreto 187 de 1975 que establecen los requisitos para el efecto.

La sociedad aportó en la vía gubernativa una certificación expedida por el Director de Operaciones de Ocel S.A.⁶, donde dice anexar relación detallada de la cartera morosa que no fue posible recuperar, sin que tal documento se observe en el expediente administrativo. Para la Sala esta certificación por sí sola no constituye plena prueba del descargo de las deudas que se consideran manifiestamente pérdidas, porque no acredita la insolvencia de los deudores ni la falta de garantías que permitan considerarlas perdidas. No prospera el cargo.

4. Deducción por amortización de bienes dados en comodato por \$1.676.019.607

El Tribunal se remite a lo expuesto sobre la amortización de cargos diferidos, por ser un glosa análoga, en consecuencia, estima que no existe soporte para el rechazo de la amortización de bienes dados en comodato, toda vez

⁶ Folio 695 del cuaderno de antecedentes.



que se trata de teléfonos y máquinas dispensadoras que constituyen erogaciones que tienen por objeto incentivar a los clientes y dar la posibilidad de que accedan a la compra de tarjetas prepago, por lo que los bienes configuran para efectos del impuesto de renta una inversión amortizable, por tratarse de gastos e inversiones generados en la actividad productora de renta, que tienen vocación de afectar varios periodos gravables.

Se advierte que la administración no discutió el monto de la deducción, por lo que no se entra a efectuar cuestionamiento alguno al respecto. Adicionalmente, la sociedad aportó en vía gubernativa certificación del contador público de Ocel S.A. sobre el tratamiento contable de los bienes dados en comodato, la cual constituye plena prueba. Prospera el cargo.

5. Deducción por pérdidas fiscales por \$85.105.936.532

Como al momento en que la sociedad presentó su denuncia rentística del año 2000, el concepto 047433 de 20 de mayo de 1999, en el que se apoyó, se encontraba revocado, y por el contrario, estaba vigente del concepto 020727 publicado en el Diario Oficial el 16 de marzo de 2000, es decir, con anterioridad al vencimiento del termino para declarar que era hasta el 9 de abril de 2001 (Decreto 2662 de 2000), se tiene que la DIAN dio aplicación a la Circular 0175 del 29 de octubre de 2001 y que, conforme con el artículo 264 de la Ley 223 de 1995, el contribuyente debe acoger los conceptos que se encuentren vigentes al momento en que se realiza la respectiva actuación tributaria, que en el caso concreto corresponde a la fecha en que presentó la declaración de renta.

Desvirtuado lo anterior, se procede a establecer si las pérdidas fiscales de años anteriores son deducibles, como lo hizo la sociedad en su declaración de renta, o si son compensables como lo determinó la administración.



De lo dispuesto en los artículos 147 y 351 del Estatuto Tributario, se desprende que el tratamiento fiscal de las pérdidas para efectos de su inclusión como factor depuración de la renta, no es el de una deducción, sino el de la compensación, en consecuencia, la renta sobre la que ha de extraerse el valor de la pérdida es la renta líquida, ya que la pérdida no tiene la naturaleza de deducción. Evidencia de ello es la distribución del formulario de la declaración de renta del año gravable 2000 para personas jurídicas, en el que se aprecia que la pérdida no hace parte de las deducciones, sino que después de obtener la renta líquida del ejercicio, esta puede afectarse con la amortización de pérdidas, y solo hasta la concurrencia de la renta líquida del ejercicio. Por lo que era procedente el desconocimiento de la deducción por amortización de pérdidas fiscales.

6. Sanción por no enviar información en cuantía de \$248.900.000

Se observa que el requerimiento ordinario de 4 de agosto de 2003 fue notificado a la sociedad actora por correo certificado, el 8 de agosto siguiente, y que la información solicitada por la administración se entregó el 27 de agosto de 2003.

Al considerarse el término legal de quince (15) días previsto en el artículo 261 de la Ley 223 de 1995, con el que la sociedad contaba para responder, este comenzó a correr el 9 de agosto de 2003 y venció el 23 de agosto siguiente, por lo tanto, la respuesta al requerimiento ordinario fue extemporánea.

Además se observa en el contenido del documento de respuesta, que está incompleto, la parte actora pretendió cumplir con lo solicitado por la administración, respecto a identificar plenamente a los beneficiarios de los honorarios pagados y/o causados en el año 2000, pero no cumplió con lo exigido.

Corolario de lo expuesto se tiene que la sociedad no cumplió con los requisitos exigidos en el artículo 651 del Estatuto Tributario, al dar respuesta en forma extemporánea y al no suministrar la totalidad de la información que le fue solicitada, por lo que era procedente la sanción impuesta.

7. Sanción por libros de contabilidad en \$248.900.000.

A pesar de no existir en el ordenamiento jurídico norma que indique cuales son los libros obligatorios, de las diferentes disposiciones que hacen referencia a los libros de contabilidad, se puede advertir que son obligatorios, entre otros, los libros de inventarios y balances, diario y mayor y balances, enfatizando que el libro diario a que se refiere el artículo 49 del Código de Comercio, es principal y obligatorio.

La demandante se dedica a la prestación y comercialización de servicios de telecomunicaciones, bienes que constituyen los inventarios de su actividad, por lo que el libro de inventarios y balances es de obligatoria utilización y diligenciamiento. Además, en el acta de inspección contable suscrita el 22 de septiembre de 2003, se observa que el citado libro tenía un retraso de tres (3) años en sus asientos contables, ya que únicamente presentaba registros a 31 de diciembre de 1999, circunstancia sancionable en los términos de los artículos 654 y 655 del Estatuto Tributario y, por ende, es procedente la sanción impuesta.

8. Rechazo de la declaración de corrección presentada por la sociedad.

Conforme con el artículo 713 del Estatuto Tributario, al efectuar la corrección provocada, se exige para su validez: i) aceptar total o parcialmente los hechos planteados en la liquidación; 2) liquidar y pagar la sanción reducida; y 3) pagar o celebrar acuerdo de pago respecto de los mayores valores determinados; pero sin corregir las declaraciones con aspectos que no fueron modificados por la administración.

En la corrección de la declaración presentada el 22 de junio de 2004, si bien la sociedad demandante aceptó algunos hechos planteados por la administración, igualmente modificó rubros que no fueron glosados en la liquidación de revisión, concretamente el costo de ventas, el cual fue incrementado en la suma de \$2.799.389.000, ya que en la liquidación de revisión el costo de ventas es de \$55.871.977.000, mientras que en la corrección se consignó la suma de \$58.671.366.000. Por consiguiente no es válida la corrección. No prospera el cargo.

1.6 Recurso de apelación

Inconformes con la decisión de primera instancia, las partes apelaron.

La **demandante** fundamentó el recurso de apelación así:

1.6.1 Los certificados expedidos por COBRANAL LTDA. Y FINANCRÉDITOS LTDA., del 14 de septiembre de 2005, entidades con amplia experiencia en las gestiones de cobro, que obran en el Anexo 8 del expediente no fueron tenidos en cuenta por el Tribunal, a pesar de que ellos confirman algunos casos de cartera perdida de OCCEL S. A. (hoy COMCEL S.A.) por el año 2000, con miras a demostrar que la provisión de cartera o de deudas manifiestamente pérdidas si estaba bajo lo dispuesto en los artículos 145 y 146 del Estatuto Tributario y cumple con los requisitos de los artículos 77 y

78 del Decreto 187 de 1975; certificaciones que constituyen prueba suficiente respecto de la realización de gestiones para lograr el cobro de las obligaciones.

1.6.2 La sociedad demandante fundamentó la deducción por amortización de pérdidas fiscales en el año gravable 2000, en el concepto 47433 del 10 de mayo de 1999, el cual fue revocado por el concepto 20727 de 6 de marzo de 2000, a menos de 10 meses de la expedición del primero.

La sociedad se basó en el principio de confianza legítima, el cual no fue tenido en cuenta por el *a quo*, toda vez que no tiene en cuenta la rapidez con la que la administración cambia de parecer jurídico, sin dar una explicación razonable al contribuyente y sin darle tiempo para asimilar el cambio de posición.

Es equivocado el análisis del *a quo* al manifestar que el concepto 47433 no aplicaba a las decisiones tomadas por el contribuyente, ya que este concepto sí estuvo vigente hasta el año 2000, lo que le da plena existencia jurídica para dicho año, al ser el impuesto de renta un impuesto de periodo, por lo cual se vulneró el artículo 338 de la Constitución Política y el principio de equidad de que trata el artículo 363 ibídem.

1.6.3 El *a quo* no tuvo en cuenta que no hubo infracción sancionable al tenor del artículo 651 del Estatuto Tributario, al no verificar el texto del requerimiento ordinario del 4 de agosto de 2003, que prueba que la administración tenía plenamente identificada a COMCEL S.A., como beneficiaria de los pagos por honorarios, sociedad de la que se iba a suministrar la información que solicitó y que tampoco requirió datos adicionales como NIT, dirección, etc., tan solo solicitó que le fueran descritos los “Management Fees” que OCCEL pagaba a COMCEL, en desarrollo del contrato de administración, el que ya conocía la DIAN, vulnerándose así el principio de eficiencia del artículo 363 de la Constitución, por un aspecto

meramente formal, como es no haber incluido en la repuesta al requerimiento ordinario el NIT de una empresa que la administración ya tenía plenamente individualizada.

No examinó el artículo 4 de la Resolución 2004 de 1997, que pone como límite para entregar la información, antes de que se profiera pliego de cargos, y tampoco tiene en cuenta que el término mínimo que señala el artículo 261 de la Ley 223 de 1995, es para cuando no se indica en el requerimiento el término para suministrar la información, lo cual implica una clara violación del artículo 29 de la Constitución Política al no permitir el derecho a la defensa en los términos previstos en la ley.

El *a quo* no mencionó que las fallas en la información y su entrega hubieran causado un perjuicio a la administración, o que basado en tal perjuicio probado, la administración hubiera tenido elementos para tasar una sanción tan alta, a pesar de las condiciones impuestas por la Corte Constitucional en la sentencia C-160-1998 para declarar la exequibilidad condicionada del artículo 651 del Estatuto Tributario, lo cual es violatorio del debido proceso, al imponerse una sanción sin que: i) se probara la existencia de un daño por la actuación de la sociedad; y ii) sin la existencia de una tasación sobre el supuesto daño causado que justifique aplicar la sanción en cuantía de \$248.900.000.

1.6.4 El artículo 1 del Decreto 1968 de 1990, vigente para la época de los hechos, señaló que los contribuyentes solo estaban obligados a llevar el libro mayor y el libro diario, sin mencionar la obligatoriedad de sentar inventarios a través del libro de inventarios. De igual manera, el artículo 25 del Decreto 2649 de 1993, no establece en forma taxativa los libros que deben ser llevados, sino que señaló la finalidad que debe cumplir la contabilidad para que sea adecuada, según la técnica contable, aspecto que recoge el artículo 773 del Estatuto Tributario.



Además, la actualización o no del libro de inventarios no impide que se desarrolle en forma adecuada el control al contribuyente, ni causa que las bases gravables no sean las adecuadas.

La **demandada** fundamentó el recurso de apelación así:

1.6.5 Rechazo de la amortización de cargos diferidos.- El rechazo corresponde a amortización de equipos telefónicos, subsidio dado a los usuarios por la diferencia entre el precio de venta y el de compra, el cual carece de proporcionalidad con los ingresos informados por la sociedad, si se tiene en cuenta que declara ventas brutas por \$11.801.373.000, pues los demás ingresos fueron por servicios, honorarios, comisiones, intereses y rendimientos financieros y otros ingresos, estos últimos por la suma de \$40.426.286.000, representados básicamente por el saldo crédito de la cuenta corrección monetaria fiscal; en tanto que solicita como costo de venta de otros productos \$17.697.606.671 y costos totales por \$55.871.977.000.

Es de tener en cuenta que la sociedad ha realizado actividades tales como la venta de equipos telefónicos y la prestación del servicio de telecomunicaciones, actividades a las cuales se cargan los costos de manera independiente, según cuentas 614560 (costo de servicio telefónico) y 613595 (amortización de equipo telefónico), la relación de proporcionalidad que exige el artículo 77 del Estatuto Tributario debe cumplirse en relación a cada una de las actividades realizadas, en el sentido de que estos no son proporcionales con los ingresos obtenidos por dicha actividad (venta de equipos telefónicos).

Los artículos 77 y 142 del Estatuto Tributario establecen las inversiones que pueden ser amortizables, dentro de las que no tiene cabida la amortización del subsidio de teléfonos, pues se trata de un costo directo, no susceptible de ser amortizado.

El Tribunal funda su decisión en la certificación del contador público, que considera plena prueba, sin embargo, lo que se discute es la amortización del subsidio de teléfonos, por la diferencia entre el precio de venta y el precio de compra, sobre la cual la administración no comparte las apreciaciones de la actora ni las del *a quo*, de acuerdo con las consideraciones expuestas en los actos demandados, en la contestación de la demanda y en el presente recurso de apelación, toda vez que no se cumplen los lineamientos legales para ser reconocida dicha amortización, es especial el artículo 142 y normas concordantes, aplicables al presente caso.

1.6.6 Rechazo honorarios por asesoría técnica en cuantía de \$665.086.052. El desconocimiento de esta deducción se basa en el contenido del contrato de administración entre COMCEL S.A. y OCCEL S.A., en el cual se estableció que OCCEL pagara incondicionalmente a COMCEL, como contraprestación una suma fija mensual del 8% de las ventas brutas.

Entonces, los honorarios por administración se limitan al 8% de los ingresos operacionales informados por OCCEL, esto es \$13.273.861.294 y no de \$13.938.947.346, como lo hizo la sociedad investigada, así que la diferencia de \$665.085.052 entre el valor solicitado y lo que debió solicitar corresponde al valor rechazado, advirtiendo que los ingresos brutos informados por OCCEL en el año 2000, que sirven de base para el cálculo del 8% fueron de \$165.923.266.182, resultando que el valor de los honorarios fue de \$13.273.861.294, tal como se consignó en el requerimiento especial y en la liquidación de revisión.

El *a quo* fundamenta su decisión en documentos como facturas, pero lo que se discute es que el valor de los honorarios riñe con lo pactado en un contrato, costos y soportes contables.

1.6.7 Deducción por amortización de bienes dados en comodato por \$1.676.019.607. Comoquiera que los equipos telefónicos y la máquinas

dispensadoras de tarjetas, entregadas en comodato, pertenecen al rubro de inventario de mercancías para la venta de activos fijos, respectivamente, se reitera que fiscalmente no existen costos directos que sean susceptibles de amortización, pues no es posible adquirir un bien para la venta cuyo costo pueda ser amortizado, una vez adquirido cumple con el requisito de la realización y es en la vigencia fiscal en que tal evento ocurre, que debe solicitarse su reconocimiento.

Se debe mantener el rechazo de esta deducción, porque el concepto no se ubica en las inversiones amortizables del artículo 142 del Estatuto Tributario, advirtiendo que la certificación del contador público, que el *a quo* tiene como plena prueba, no se comparte, toda vez que no se cumplen las condiciones legales para el reconocimiento de esta deducción.

1.7 Alegatos de conclusión en segunda instancia

La demandada presentó alegatos de conclusión, en los que reiteró los argumentos expuestos a lo largo del trámite de primera instancia.

La sociedad demandante reitero los fundamentos de la apelación.

1.8 Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público no rindió concepto.

CONSIDERACIONES



1. Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación, y de acuerdo con el ámbito de competencia del *ad quem*, le corresponde a la Sección determinar si la Administración se ajustó a las normas legales al modificar, mediante liquidación oficial de revisión, la declaración de renta del año gravable 2000 presentada por la demandante.

En concreto se analizarán los siguientes cargos:

Cargos de apelación presentados por la DIAN

- Rechazo de la amortización de cargos diferidos en cuantía de \$5.745.564.000.
- Rechazo de honorarios por asesoría técnica en cuantía de \$665.086.052.
- Rechazo de la deducción por amortización de bienes dados en comodato en cuantía de \$1.676.019.607.

Cargos de apelación presentados por COMCEL S.A.

- Rechazo de la provisión para protección de cartera en cuantía de \$2.248.389.000.
- Rechazo deducción por amortización de pérdidas fiscales en cuantía de \$85.105.936.532.
- Improcedencia de la sanción por no enviar información.
- Improcedencia de la sanción por libros de contabilidad.

Se resolverá el asunto en el orden propuesto por las partes así:

APELACIÓN DE LA DIAN

2. Rechazo de la amortización de cargos diferidos en cuantía de \$5.745.564.000.

2.1 La Sala observa en la Liquidación Oficial de Revisión No. 110642004000041 del 14 de abril de 2004, que la DIAN fundamentó el rechazo de la amortización de cargos diferidos, en que los subsidios dados a los usuarios del servicio, por la diferencia entre el precio de venta y el de compra de los equipos telefónicos, no cumplen los supuestos de los artículos 77 y 142 del Estatuto Tributario, por cuanto tal concepto corresponde a un costo directo de venta, que no puede ser amortizado, como lo hizo la sociedad contribuyente y que en consecuencia, de los costos de venta declarados en cuantía de \$55.871.977.000, solo se reconoce la suma de \$50.126.413.000, y se rechaza el valor de \$5.745.564.000.⁷

2.2 Adicionalmente, porque se estableció que el costo de ventas imputable a los ingresos por ventas, no es proporcional, dado que las ventas brutas declaradas ascienden a \$11.801.373.000, mientras los “costos de ventas de otros productos” son de \$17.697.606.671, y teniendo en cuenta que los demás ingresos declarados por \$40.426.286.000, corresponden a honorarios, comisiones, servicios, rendimientos financieros y otros ingresos, de los cuales \$37.900.858.000 están representados en el saldo crédito de la cuenta corrección monetaria.

2.3 Al respecto proceden las siguientes consideraciones.

Dispone en artículo 142 del Estatuto Tributario:

ART. 142:- Deducción por amortización de inversiones. Son deducibles, en la proporción que se indica en el artículo siguiente, las

⁷ Folios 25,26 y 27exp.

inversiones necesarias para los fines del negocio o actividad, si no lo fueren de acuerdo con otros artículos de este capítulo y distintas de las inversiones en terrenos.

Se entiende por inversiones amortizables por este sistema, los desembolsos efectuados o causados para los fines del negocio o actividad susceptibles de demerito y que, de acuerdo con la técnica contable deban registrarse como activos, para su amortización en más de un año o periodo gravable; o tratarse como diferidos, ya fueren gastos preliminares de instalación u organización o de desarrollo; o costos de adquisición o explotación de minas y de exploración y explotación de yacimientos petrolíferos o de gas y otros productos naturales. (...)" (subraya la Sala)

Como se observa, la norma tributaria precedentemente transcrita tiene como inversión amortizable las inversiones necesarias para los fines del negocio o actividad, que de acuerdo con la técnica contable deban registrarse como activos para su amortización en más de un periodo gravable, o tratarse como diferidos.

2.4 Según el artículo 67 del Decreto 2649 de 1993, por el cual se reglamenta la contabilidad en general y se expiden los principios y normas de contabilidad generalmente aceptados, deben reconocerse como activos diferidos los gastos anticipados tales como intereses, seguros, arrendamientos y otros incurridos para recibir en el futuro servicios y los cargos diferidos a económicos en otros periodos; y según el artículo 55, se registran como costo o gasto aquellas partidas que inciden en un ingreso futuro y se amortizarán hasta que el beneficio económico esté total o parcialmente consumido o vendido.

2.5 Ha sostenido la sociedad actora que registró el subsidio de teléfonos como un gasto diferido para su posterior amortización, ya que la diferencia entre el precio de adquisición y el precio de venta de los aparatos telefónicos constituye un esfuerzo que se realiza con la finalidad de obtener ingresos futuros en más de una vigencia fiscal y porque la técnica contable indica que los gastos que inciden en un ingreso futuro deben registrarse como diferidos.

2.6 Para soportar su posición, la actora aportó con la demanda la documentación relativa a cuatro (4) casos con los que pretende demostrar la fecha de importación de un equipo telefónico específico, el monto de la venta a un usuario y la generación de ingresos mediante la facturación efectuada por la prestación del servicio a través de dicho equipo, documentos que obran en los

Anexos 9, 10, 11 y 12 de la demanda, y que comprenden las declaraciones de importación, la solicitud de servicios y las facturas generadas en cada caso, en los años 2000⁸, 2001⁹, 2002¹⁰ y 2003¹¹.

2.7 Adicionalmente, la sociedad aportó en vía gubernativa certificación expedida por el contador de OCCEL S.A., que certifica que la suma de \$5.745.563.950 corresponde a la diferencia entre el costo de adquisición de los equipos y el precio de venta dado a los usuarios, que recibió el tratamiento de cargo diferido en razón a que el gasto está relacionado con la generación futura de ingresos.¹²

2.8 La Sala advierte que de acuerdo con el certificado de existencia y representación legal de la Cámara de Comercio, el objeto social principal de la sociedad actora es la prestación de servicios de telecomunicaciones inalámbricas, tales como los servicios de telefonía móvil, móvil celular, y que en desarrollo de su objeto social podrá comprar, vender y alquilar los bienes muebles necesarios para el desarrollo normal de su objeto social¹³.

2.9 Implica entonces que los denominados “subsidio de teléfonos” constituyen un gasto necesario que se genera en el desarrollo de su objeto social; y comoquiera que de él obtiene beneficios económicos en otros periodos, lo cual está probado, tales gastos deben ser tratados como cargos diferidos, porque así lo exige la normativa contable, a la cual remite la norma tributaria que autoriza la amortización de los desembolsos realizados para los fines del negocio o actividad, que de “acuerdo con la técnica contable” deban tratarse como diferidos, que según la certificación del contador a que se ha hecho referencia, fue el tratamiento contable dado a la partida objeto de rechazo.

2.10 Así las cosas se tendría que en el sentido anotado, asiste razón a la actora, tal como lo estableció y aceptó el *a quo* para dar prosperidad al cargo; sin embargo es necesario tener en cuenta que según la liquidación de revisión

⁸ Folios 83 y ss c.p.

⁹ Folios 93 y ss c.p.

¹⁰ Folios 101 y ss c.p.

¹¹ Folios 109 y ss c.p.

¹² Folios 690 y 691 cuaderno de antecedentes.

¹³ Folio 4 cuaderno principal

demandada, otra de las razones que argumentó la administración para rechazar el gasto fue el incumplimiento de lo previsto en el artículo 77 del Estatuto Tributario, y concretamente, en lo que tiene que ver con la proporcionalidad del gasto, aspecto sobre el cual no se pronunció el Tribunal en la sentencia apelada.

2.11 En consecuencia, toda vez que la DIAN rechazó la amortización de cargos diferidos por no existir proporcionalidad de los costos solicitados con los ingresos obtenidos en la actividad de venta de equipos telefónicos, la Sala abordará dicho análisis.

2.12 Conforme con el artículo 77 del Estatuto Tributario, que señala los requisitos para la aceptación de las inversiones amortizables, *“Cuando dentro de los costos o inversiones amortizables existan pagos o abonos en cuenta, que correspondan a conceptos respecto de los cuales se obliga el cumplimiento de requisitos para su deducción, deben llenarse en relación con tales pagos o abonos, los mismos requisitos señalados para las deducciones.”*.
. Es decir que respecto de las inversiones amortizables son igualmente exigibles los requisitos de necesidad, proporcionalidad y relación de causalidad que consagra el artículo 107 ibídem, para que sea procedente el costo.

2.13 La Administración estimó en la liquidación oficial de revisión que los \$5.745.564.000 solicitados como amortización de cargos diferidos carecen de la debida relación de proporcionalidad con los ingresos informados por la venta de equipos telefónicos, si se tiene en cuenta que: *“...ésta declaraba ventas brutas por la suma de once mil ochocientos un millones trescientos setenta y tres mil pesos m.l. (\$11.801.373.000), pues los demás ingresos fueron por honorarios, comisiones, servicios, rendimientos financieros y otros ingresos, estos últimos por la suma de cuarenta mil cuatrocientos veintiséis millones doscientos ochenta y seis mil m.l. (\$40.426.286.000) representados básicamente por el saldo crédito de la cuenta de Corrección Monetaria Fiscal cuyo valor por este concepto asciende a treinta y siete mil novecientos millones ochocientos cincuenta y ocho mil pesos m.l. (\$37.900.858.000), en tanto que solicita costos de ventas de otros productos por valor de diecisiete mil seiscientos noventa y siete millones seiscientos seis mil seiscientos setenta y*

un pesos m.l. (\$17.697.606.671) y costos totales por la cifra de cincuenta y cinco mil ochocientos setenta y un millones novecientos setenta y siete mil pesos m.l. (\$55.871.977.000)".¹⁴

2.14 Observa Sala que se debe tener en cuenta que la proporcionalidad del gasto atiende a la magnitud que las erogaciones representen dentro del total de la renta bruta (utilidad bruta). Debe medirse en cada caso, según la actividad económica que se lleve a cabo y la costumbre comercial para el sector. Así, el rigor normativo cede ante los gastos reiterados, uniformes y comunes que se realicen, sin perjuicio de la causalidad y necesidad que también deben concurrir.¹⁵ Así, lo esencial para diferenciar costos y gastos, es que las inversiones se realicen para los fines del negocio o actividad (causalidad) y además con proporcionalidad y necesidad (artículo 107 del Estatuto Tributario).

2.15 Para el sector de telefonía celular era una práctica común conceder subsidios para la adquisición de teléfonos móviles celulares, inversión necesaria para la actividad desarrollada y que representa un ingreso futuro derivado de que el usuario al adquirir el teléfono celular quedaba vinculado a través de un contrato que tenía la potencialidad de generar ingresos a la compañía por más de un año, más si se tiene en cuenta que dentro del objeto social de la sociedad actora, la prestación de servicios de telefonía móvil celular incluye la venta de los teléfonos celulares a los suscriptores o usuarios de planes de telefonía.

2.16 En consecuencia, se debe comparar todos los ingresos provenientes de la producción de la renta de la compañía, en este caso, los registrados en el renglón 21 de la declaración de renta del año gravable 2000 por \$154.121.263.000 (servicios, honorarios y comisiones),¹⁶ con los costos por concepto del mismo servicio por amortización del equipo telefónico, por cuanto forma parte de la prestación del servicio.

¹⁴ Folio 26 c.p.

¹⁵ Se reitera el criterio de la Sala expuesto en sentencia del 1º de octubre de 2009, exp. 16286 C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

¹⁶ Folio 10 c.p.

2.17 Así, la amortización de cargos diferidos por \$5.745.564.000 representa un 3.72% del valor de los ingresos por servicios declarados en el año 2000, siendo proporcionales frente al ingreso declarado.

2.18 Bajo las consideraciones expuestas, no prospera el cargo y, en consecuencia, en este punto habrá de confirmarse la sentencia apelada.

3. Rechazo de honorarios por asesoría técnica en cuantía de \$665.086.052.

3.1 Tal como se expone en la liquidación oficial de revisión, el rechazo se fundamenta en que de acuerdo con el contrato de administración celebrado entre OCCEL S. A. y COMCEL S.A., los honorarios pactados por los servicios prestados equivaldrían al 8% de las ventas brutas mensuales realizadas por OCCEL, y que de acuerdo con los ingresos obtenidos e informados por OCCEL durante el año 2000, la suma solicitada como deducible se incrementó al 8.4%, presentándose una diferencia de \$665.086.052, que es objeto del rechazo, ya que no existe correspondencia entre los honorarios causados a favor de COMCEL y los ingresos obtenidos por OCCEL, valor que se determina en la liquidación oficial de revisión así¹⁷:

“... los ingresos brutos obtenidos e informados por OCCEL S.A., durante el año gravable de 2000, los cuales hacen parte del cálculo de la Administración o Managment Fess son los siguientes, y a estos se debe limitar la deducción por dicho concepto. Ya que como se dijo en el requerimiento especial y se reitera por parte de este Despacho, no existe correspondencia entre los honorarios causados a favor de COMCEL con los ingresos obtenidos por OCCEL S.A. pues estos son la base pactada para aplicar el porcentaje acordado, así:

<i>Venta de otros productos</i>	<i>11.801.372.863</i>
<i>Ingresos por servicios telefónicos</i>	<i>127.837.008.519</i>
<i>Transmisión de datos</i>	<i>222.843.194</i>
<i>Otras actividades conexas</i>	<i>26.062.041.606</i>
<i>Total ingresos operacionales base de liquidación de honorarios de</i>	<i>165.923.266.182</i>

¹⁷ Folio 28 c.p.

<i>administración (reportados por OCCEL base de liquidación de los honorarios)</i>	
<i>Valor de los honorarios del 8% por Managment Fees</i>	13.273.861.294
<i>Valor de los honorarios por Managment Fees (solicitados por COMCEL)</i>	13.938.947.346
<i>Mayor valor por Managment Fees solicitados</i>	665.086.052

Dado que el contrato de Administración realizado entre COMCEL S.A. y OCCEL S.A. es claro, y limita el pago de Administración por concepto de Managment Fees al ocho por ciento (8%) de las ventas brutas mensuales de OCCEL S.A., este Despacho procede a desconocer la suma de seiscientos sesenta y cinco millones ochenta y seis mil cincuenta y dos pesos m.l. (\$665.086.052)".

3.2 La sociedad actora ha sostenido tanto en vía gubernativa como en la demanda, que si bien en el acuerdo de administración se pactó inicialmente el 8% de las ventas brutas, también lo es que el mismo acuerdo originó una remuneración superior (8.4%), que fue consentida por las partes de manera verbal, en virtud de la libertad contractual que pregona el artículo 1500 del Código Civil.

3.3 Por su parte, la Administración ha insistido en que la deducción debe limitarse al 8% pactado en el contrato, por cuanto no se aportó prueba idónea que demostrara la modificación por escrito del contrato y porque los ingresos declarados por OCCEL no guardan correspondencia con el valor de la deducción por honorarios solicitados por COMCEL, en los términos que se exponen en la liquidación de revisión.

3.4 Para la Sala, no asiste razón a la Administración al exigir como prueba la adición o modificación del contrato, pues en los términos del artículo 1500 del Código Civil, el perfeccionamiento del contrato, no solemne, como es el caso, ocurre por el solo consentimiento de las partes; no obstante, de la verificación de las certificaciones contables a través de las cuales la actora pretendió demostrar la realidad del gasto, esto es, el mayor valor pagado por concepto

de honorarios, la Sala advierte que tales certificaciones no permiten desvirtuar el hecho que adicionalmente se aduce como causal del rechazo, esto es la falta de correspondencia entre los ingresos y el gasto y tampoco arrojan certeza sobre la realidad del gasto.

3.5 En efecto, con la respuesta al requerimiento especial, la sociedad actora afirmó que los gastos glosados se encontraban respaldados en facturas con el lleno de los requisitos legales, pero no aportó las facturas.¹⁸

3.6 Con ocasión del recurso de reconsideración, la sociedad aportó certificación del Gerente de Contabilidad de COMCEL S.A., que es la misma que se aporta con la demanda, anexo 6, donde se expresa¹⁹:

“Los honorarios derivados del Contrato de Administración o Management Fees, celebrado con la sociedad OCCEL S.A., y obtenidos durante el año gravable ascendieron a la suma de \$13.938.947.346 y fueron contabilizados como ingreso cuenta 414560 correspondiente a “otros ingresos”. En consecuencia, dichos ingresos fueron incluidos en la declaración de renta y complementarios de la compañía como ingreso gravable. Adicionalmente, los mismos fueron debidamente reportados dentro de la información en medios magnéticos establecida por el artículo 633 del Estatuto Tributario y que fue enviada oportunamente a las autoridades tributarias.”

3.7 De acuerdo con los términos del contrato de administración a que se ha venido haciendo referencia, numeral 4, *“OCCEL pagará incondicionalmente a COMCEL a título de contraprestación o retribución una suma fija mensual por concepto de administración equivalente al ocho (8%) por ciento de las **ventas brutas mensuales de OCCEL.**”*²⁰ (Resaltado fuera del texto)

3.8 Si se atienden los términos del contrato, se tiene que la base para liquidar los honorarios del 8% son las **ventas brutas**, en consecuencia, son los ingresos operacionales declarados e informados por OCCEL S.A. sobre

¹⁸ Folios 616 a 628 del cuaderno de antecedentes.

¹⁹ Folio 76 c.p.

²⁰ Folio 291 del cuaderno de antecedentes

los cuales, podía establecerse con certeza el valor de los honorarios deducibles, tal como se procedió por parte de la Administración en la liquidación de revisión; mientras que lo que certifica el Gerente de Contabilidad de COMCEL, es que el valor de los honorarios cuestionados, fue declarado como “**otros ingresos**”, sin justificar la razón de tal actuación, lo cual contradice los términos del contrato que determinó la base con fundamento en las ventas brutas mensuales de OCCEL.

3.9 Además, lo que certifica la revisora fiscal de OCCEL es la inclusión del valor de los honorarios en los estados financieros, no que realmente se haya efectuado el pago y tampoco dicen nada las certificaciones contables aportadas, acerca de la forma en que se supuestamente se realizó el pago de los honorarios ni se alude a las facturas que los soportan, como erróneamente lo interpretó el *a quo* al decir que para que procediera la deducción del gasto es suficiente acreditar que cumplen lo exigido en el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, puesto que las facturas que soportan los pagos o documentos equivalentes no fueron allegadas al expediente.

3.10 Así las cosas, no encuentra la Sala demostrado que el valor de los honorarios originados en el aludido contrato de administración corresponda a la suma pretendida como deducible por la actora (\$13.938.947.346), y se reconoce ajustada a derecho la actuación administrativa, en cuanto acepta como deducible la suma de \$13.273.861.294 y rechaza el mayor valor solicitado de \$665.086.052. y, en tal sentido, habrá de revocarse la sentencia apelada.

4. Rechazo de la deducción por amortización de bienes dados en comodato en cuantía de \$1.676.019.607.

4.1 La DIAN fundamentó el rechazo en que los equipos telefónicos dados en comodato son bienes que pertenecen al rubro de inventario de mercancías para la venta y las máquinas dispensadoras de tarjetas son activos fijos, por lo que tales bienes no pertenecen al rubro de inversiones amortizables en los términos del artículo 142 del Estatuto Tributario.

4.2 La sociedad actora sostiene que en el año 2000 entregó en comodato, equipos telefónicos y máquinas dispensadoras de tarjetas, con el fin de promover sus servicios e incentivar a los clientes, lo cual garantizaba que percibiría ingresos futuros por uso del servicio de telefonía móvil y sobre el tratamiento contable dado a esta operación aportó como prueba certificación expedida por el contador de OCCEL S.A., con ocasión del recurso de reconsideración.

4.3 Tal como lo dispone en artículo 142 del Estatuto Tributario, son deducibles, las inversiones necesarias para los fines del negocio o actividad, entendiéndose por inversiones amortizables, los desembolsos efectuados o causados para los fines del negocio o actividad susceptibles de demérito y que, de acuerdo con la técnica contable deban registrarse como activos, para su amortización en más de un año o periodo gravable; o tratarse como diferidos

4.4 Conforme el artículo 55 del Decreto 2649 de 1993, que regula la técnica contable, se registran como costo o gasto aquellas partidas que inciden en un ingreso futuro y se amortizarán hasta que el beneficio económico esté total o parcialmente consumido o vendido.

4.5 De acuerdo con el certificado de existencia y representación legal de la Cámara de Comercio, el objeto social principal de la sociedad actora es la prestación de servicios de telecomunicaciones inalámbricas, tales como los servicios de telefonía móvil, móvil celular, y que en desarrollo de su objeto social podrá comprar, vender y alquilar los bienes muebles necesarios para el desarrollo normal de su objeto social²¹.

4.6 Se tiene entonces que los equipos telefónicos y las máquinas dispensadoras de tarjetas dados en comodato, constituyen un gasto necesario que se genera en el desarrollo de la actividad principal de la sociedad, y como el objeto de tal operación es obtener beneficios económicos en periodos futuros, tales gastos, de acuerdo con la técnica contable, a la cual remite el artículo 142 del E.T., deben ser tratados como inversiones amortizables, en

²¹ Folio 4 cuaderno principal

cuanto se trata de desembolsos realizados para los fines del negocio o actividad.

4.7 Así las cosas, y comoquiera que la Administración no cuestionó la realidad de la operación que dio origen a la deducción por amortización de los bienes dados en comodato, ni exigió comprobación alguna acerca de los ingresos futuros que según la sociedad se habrían generado con dicha operación; pues la única razón que se aduce para el rechazo de la deducción es que se trata de bienes no amortizables, es forzoso concluir que asiste razón a la actora, tal como se concluyó en la sentencia apelada, pues en las circunstancias anotadas es prueba idónea el certificado del contador de OCCEL, según el cual *“Los equipos telefónicos y máquinas dispensadoras de tarjetas prepago que la compañía entregó en comodato durante el año 2000, han tenido el tratamiento contable de cargos diferidos, en razón a que estos contribuyen a la generación futura de ingresos de telefonía móvil celular.”*²². Respecto a este cargo se confirmara la sentencia apelada.

APELACIÓN DE COMCEL S.A.

5. Rechazo de la provisión para protección de cartera en cuantía de \$2.248.389.000.

5.1 La Sala observa que en la liquidación de revisión si bien se reconoce que el procedimiento adoptado por la actora para determinar el valor de la provisión de cartera estaría de acuerdo con lo previsto en los artículos 77, 78 y 79 del Decreto 187 de 1975, en el sentido de descontar de la provisión conformada a 31 de diciembre de 1999, los valores correspondientes a la cartera incobrable, incrementando por el mismo valor la provisión deducible en el año 2000, tal disposición debe ser interpretada en concordancia con el artículo 146 del Estatuto Tributario que exige justificar el descargo de las deudas perdidas, lo cual no encontró debidamente probado, posición que acogió el Tribunal en la sentencia apelada, al considerar insuficiente la

²² Folio 690 cuaderno de antecedentes.

certificación del Director de Operaciones del OCCEL S.A. aportada en vía gubernativa.

Así, en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, la DIAN señaló lo siguiente²³: *“Analizado la certificación aportada por el actor para justificar el descargo de las deudas que se consideran manifiestamente perdidas, observa este despacho que dicho documento no constituye prueba idónea para demostrar la insolvencia de los deudores y fiadores, ni la falta de garantías reales, u otra causa que permita considerarlas como deudas perdidas, conforme lo exige el artículo 79 del Decreto 187 de 1975 anteriormente transcrito”*.

5.2 En el recurso de apelación la actora advierte que el Tribunal no tuvo en cuenta los certificados expedidos por COBRANAL LTDA. Y FINANCRÉDITOS LTDA., del 14 de septiembre de 2005, que obran en el Anexo 8 de la demanda, a pesar de que ellos confirman algunos casos de cartera perdida de OCCEL S. A. (hoy COMCEL S.A.) por el año 2000.

5.3 Procede entonces la Sala a verificar si de las pruebas aportadas al expediente puede establecerse el cumplimiento de las normas que hacen procedente la deducción cuestionada.

5.4 Conforme lo previsto en el artículo 146 del Estatuto Tributario, *“Son deducibles para los contribuyentes que lleven contabilidad por el sistema de causación, las deudas manifiestamente perdidas o sin valor que se hayan descargado durante el año o periodo gravable, siempre que se demuestre la realidad de la deuda, se justifique su descargo y se pruebe que se ha originado en operaciones productoras de renta.”*

²³ Folio 707 c.a.

5.5 Implica que, por disposición legal, para que proceda la deducción no solo se debe demostrar la existencia de la cartera, sino que además deben justificarse las razones de su descargo, tales como la insolvencia del deudor, la falta de garantías o cualquiera otra causa que permita considerar las deudas como perdidas, tal como lo precisa el artículo 79 del decreto reglamentario 187 de 1975; y probarse la realización de actuaciones específicas orientadas a su recuperación.

5.6 Las certificaciones con las cuales se pretende demostrar el cumplimiento de los requisitos enunciados expresan:

“FINANCREDITOS LTDA, certifica “Que actualmente tiene suscrito un contrato de prestación de servicios profesionales con COMUNICACIÓN CELULAR S.A. COMCEL S.A., cuyo objeto es gestionar la recuperación de cartera vencida con mora superior a 150 días.

Que esta oficina adelantó en el año 2000 un cobro pre jurídico tendiente a lograr la recuperación del saldo en mora de la cuenta 1.10314359. La labor de cobro incluyo gestión telefónica, comunicaciones escritas y visitas domiciliarias pese a los cuales no fue posible lograr la recuperación de cartera.”²⁴

COBRANAL LTDA., certifica “Que actualmente tiene un contrato prestación de servicios profesionales con COMUNICACIÓN CELULAR S.A. COMCEL S.A., cuyo objeto es gestionar la recuperación de cartera vencida con mora superior a 150 días.

Que esta oficina adelantó en el año 2000 un cobro pre jurídico tendiente a lograr la recuperación del saldo en mora de la cuenta 1.10314359. La labor de cobro incluyó gestión telefónica y comunicaciones escritas.”²⁵

²⁴ Folio 80 cuaderno principal

²⁵ Folio 81 cuaderno principal

EL DIRECTOR DE OPERACIONES DE OCCEL S.A., certifica “De acuerdo con los informes suministrados por las firmas de abogados que se detallan a continuación, la gestión para el cobro de la cartera morosa para el año 2000, que se anexa a esta certificación no fue exitosa, por tratarse de deudas manifiestamente perdidas.”²⁶

5.7 Se dice en la certificación expedida por el Director de Operaciones de OCCEL S.A. anexa: “relación detallada de la cartera morosa que no fue posible recuperar”²⁷, sin embargo, no se adjunta tal relación, ni los informes que se dice fueron suministrados por las firmas de abogados que se listan en la certificación.

5.8 Para la Sala es evidente que las citadas certificaciones resultan insuficientes para demostrar el cumplimiento de los requisitos que hacen viable la deducción objeto de rechazo, pues del contenido de las mismas no es posible establecer la preexistencia de la cartera objeto de descargo ni las razones que justifican que sean manifiestamente pérdidas y tampoco que se hayan adelantado gestiones específicas tendientes a su recuperación. No prospera el cargo y, en consecuencia, habrá de confirmarse en este punto la sentencia apelada.

6. Rechazo deducción por amortización de pérdidas fiscales en cuantía de \$85.105.936.532.

6.1 La Administración fundamentó el rechazo en que conforme con el artículo 147 del Estatuto Tributario y el concepto de la DIAN 20727 del 6 de marzo de 2000, las pérdidas fiscales no hacen parte de las deducciones para obtener la renta líquida, sino que después de obtenida ésta se pueden amortizar o compensar pero solo hasta la concurrencia de la renta líquida del ejercicio.

²⁶ folio 695 cuaderno de antecedentes.

²⁷ Folio 695 c.a.

6.2 La actora argumenta que la deducción fue solicitada con fundamento en el concepto de la DIAN 47433 del 10 de mayo de 1999, donde se dijo “...*que las pérdidas fiscales deben ser tratadas como una deducción, luego de conformidad con la forma de determinación de la renta líquida, las mismas son restadas de la renta bruta independientemente de que se arroje una nueva pérdida.*”, el cual estaba vigente en el año gravable 2000, de acuerdo con la Circular Jurídica de la DIAN 175 de 2001, en la que se estableció que los conceptos no tienen carácter retroactivo sino hacia el futuro, en aplicación del artículo 338 de la Constitución Política, lo establecido en el artículo 264 de la Ley 223 de 1995 y el principio de confianza legítima.

6.3 La Sala advierte que el criterio expuesto por esta Sección en la providencia que se cita en la sentencia apelada, según el cual, los conceptos de la DIAN que deben acoger los contribuyentes, para que su actuación tenga los efectos previstos en el artículo 264 de la Ley 223 de 1995, son los que se encuentran vigentes al momento en que se realiza la actuación tributaria, esto es la fecha de presentación de la declaración de renta; fue rectificado por esta Sección en un posterior pronunciamiento²⁸ en el sentido de indicar, que los conceptos aplicables son los que se encuentran vigentes al final del periodo fiscal respectivo:

“En el sub-examine el demandante pretende amparar la deducción de pérdidas fiscales por un valor superior a las rentas del periodo, porque así lo autorizó expresamente el concepto 47433 del 20 de mayo de 1999, vigente cuando concluyó el periodo gravable 1999. En el mencionado concepto la Administración Tributaria manifestó: “El artículo 147 del mismo ordenamiento establece como deducción las pérdidas de las sociedades, las cuales se pueden compensar con las rentas obtenidas dentro de los cinco periodos gravables siguientes. En consecuencia, la norma establece que las pérdidas fiscales deben ser tratadas como deducción, luego de conformidad con la forma de determinación de la renta líquida, las mismas son restadas de la renta bruta independientemente de que se arroje una nueva pérdida.” (...)

Al respecto, la Corte Constitucional al declarar la constitucionalidad del artículo 264 de la Ley 223 de 1995 señaló lo siguiente: “Los principios de la buena fe y de la confianza legítima sirven de fundamento para avalar la constitucionalidad de la norma acusada, pues, si la Administración ha señalado un criterio u orientación al particular para proceder de un modo determinado, no puede

²⁸ Consejo de Estado Sección Cuarta, sentencia del 31 de julio de 2009, exp. 15955 M.P. William Giraldo Giraldo.

resultar apropiado que, contrariando sus propias razones, pueda desconocer la actuación cumplida por el particular amparado en la propia conducta de aquella”.

Teniendo en cuenta lo anterior la Sala debe darle aplicación a los principios de buena fe y de confianza legítima y, en consecuencia, reconocer la procedencia de la deducción por pérdidas solicitada por el contribuyente en el año gravable 1999.

En los anteriores términos la Sala modifica el criterio expuesto en las sentencias del 27 de octubre de 2005, exp. 146994 y del 29 de enero de 2009, exp. 16316.”²⁹

6.4 Bajo el criterio expuesto en la precitada sentencia, se tiene que el concepto aplicable en el caso bajo análisis, es aquel que se encontraba vigente al final del periodo gravable 2000, esto es el No. 020727 publicado en el Diario Oficial del 16 de marzo de 2000, donde se concluye que a la luz de los artículos 147, 351 y 353 del Estatuto Tributario, cuando se habla de “*compensar las pérdidas fiscales*” es de entender que la proporción a solicitar de las mismas procede hasta la concurrencia de la renta o utilidades arrojadas en el periodo fiscal en que se incluyan, lo cual implica la imposibilidad de solicitar pérdidas superiores a las rentas o utilidades obtenidas e impide que se generen nuevas pérdidas.

6.5 Adicionalmente, lo cierto es que la tesis jurídica enunciada en el citado concepto está acorde con la disposición contenida en el artículo 147 del Estatuto Tributario, según el cual “*Las sociedades podrán **compensar las pérdidas fiscales** sufridas en cualquier año o periodo gravable, **con las rentas** que se obtuvieren dentro de los cinco periodos gravables siguientes.*”, es decir que lo que se autoriza es la compensación de la pérdida y no la deducción, tal como se indica en el formulario de la declaración de renta del año 2000, en el renglón 48 “*compensación de pérdidas*”, para ser restadas del valor de la “renta líquida del ejercicio”, renglón 47.

6.6 Por las razones expuestas, se niega la prosperidad del cargo y, en consecuencia, se confirmará en este punto la sentencia apelada.

7. Sanción por no enviar información

²⁹ Sentencia del 15 de abril de 2015, exp. 20167 C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

7.1 Mediante Requerimiento Ordinario No. 110632003000182 del 4 de agosto de 2003, la Administración solicitó la siguiente información: *“Enviar relación identificando plenamente a los beneficiarios de los honorarios pagados y/o causados durante el año 2000 contabilizados en la cuenta 511035 solicitados en el renglón 39 de la declaración de renta por el citado año gravable en cuantía de \$15.415.438.117 mostrando en forma independiente los generados por concepto Administración o “Management Fees” en forma que concilien con los solicitados como deducción en la declaración de renta por el citado año gravable, mostrando la correspondencia de estos últimos con los ingresos netos operacionales declarados por la sociedad de acuerdo al contrato de administración suscrito por COMCEL S.A.”*

En el Requerimiento Especial No. 110632003000118 del 5 de octubre de 2003, la DIAN propuso imponer la sanción por no enviar información prevista en el artículo 651 del Estatuto Tributario, de la siguiente forma³⁰: *“... la sociedad no atendió el Requerimiento Ordinario en el sentido de establecer la correspondencia de los honorarios generados a favor de COMCEL S.A. con los ingresos obtenidos por OCCEL S.A., ni identificó a los beneficiarios de los honorarios pagados y/o causados durante el año 2000 tal como en el requerimiento le fue solicitado al indicar en la columna de beneficiario los nombres de ‘Ricardo Pérez, Hard Computer, Nortel Colombia y Comcel’, información que no corresponde a una plena identificación al carecer de su número de identificación tributaria y por tanto con los datos aportados no es posible realizar cruces de información que permitan verificar las cuantías informadas. Tampoco concilió ni estableció la correspondencia de los honorarios generados por concepto de administración o Management Fees con los ingresos netos operacionales declarados por OCCEL S.A de acuerdo al contrato de administración suscrito con COMCEL S.A.*

El valor de los honorarios por Management Fees solicitados sobre los cuales se pidió conciliar y mostrar la correspondencia con los ingresos

³⁰ Folio 593 del c.a.

operacionales declarados por OCCEL sobre los cuales no se suministró la información exigida fueron: 13.938.9447.346, la cual se toma como base para cuantificar la sanción,...

7.2 En la respuesta al requerimiento especial la parte demandante no acepta la imposición de la sanción y advierte que la cuestión relativa a la correspondencia de los honorarios pagados con los ingresos obtenidos, se refiere a la relación de causalidad, es una cuestión de puro derecho y no una situación sujeta a ser simplemente informada³¹, aspecto que como se indica en el numeral siguiente no fue controvertida por la Administración.

7.3 En la liquidación oficial de revisión demandada, la DIAN sustentó la sanción impuesta de la siguiente forma³²: *...la investigación tributaria ... fue entorpecida por parte de la sociedad investigada al no suministrar a la División de Fiscalización la información completa sobre la identificación de los beneficiarios de los honorarios y/o causados durante el año 2000, tal como se solicitó en el requerimiento.*

(...) es importante que el contribuyente tenga en cuenta, cuando la Administración en algún requerimiento habla de 'Enviar relación identificando plenamente a los beneficiarios de los honorarios pagados y/o causados...', quiere decir, que la identificación del contribuyente está compuesta tanto por la razón social como del NIT, y como quedó claro, en la respuesta a dicho requerimiento solo se limitaron a indicar en la columna del beneficiario los nombres de Ricardo Perez, Hard Computer, Nortel Colombia y Comcel, información que como ya se dijo no identifica plenamente al contribuyente".

En ese acto la DIAN impuso la sanción por no enviar información de la siguiente forma³³:

³¹ Anexo explicativo de la liquidación oficial de revisión

³² Folio 48 c.p.

³³ Folio 48 c.p.

Valor de las informaciones y pruebas solicitadas y no suministradas	13.938.947.346
Porcentaje de sanción aplicable	0.5%
Valor de la sanción propuesta (aproximada)	696.947.367
Sanción máxima aplicable para el año 2000	248.900.000

7.4 Según lo expuesto, la DIAN impuso la sanción prevista en el artículo 651 del Estatuto Tributario, por estimar que en la información suministrada con ocasión del referido requerimiento ordinario no se identifica debidamente con el NIT los beneficiarios de los honorarios pagados.

Sin embargo, se observa que la Administración identificó de forma clara a la sociedad COMCEL S.A. en su calidad de beneficiaria de los honorarios, según se evidencia en las transcripciones hechas.

Además, si la DIAN tenía plenamente identificado a COMCEL no podía tomar como base exclusivamente la información correspondiente a este beneficiario, por cuanto ya estaba identificado.

En consecuencia, no procede la sanción impuesta. Prospera el cargo.

8. Sanción por libros de contabilidad

8.1 Tal como consta en la liquidación oficial de revisión, la sanción se impuso porque con ocasión de la inspección contable se estableció que a la fecha de verificación, 15 de mayo de 2003, el libro de inventarios y balances registraba un atraso de más de tres años, pues solo tenía registros hasta el

31 de diciembre de 1999, hecho que sanciona el literal f) del artículo 654 del Estatuto Tributario, según el cual habrá lugar a aplicar la sanción, *“Cuando entre la fecha de las últimas operaciones registradas en los libros y el ultimo día del mes anterior a aquel en el cual se solicita su exhibición existan más de cuatro (4) meses de atraso.”*

8.2 La sociedad no ha pretendido desvirtuar el hecho que originó la sanción, lo que ha argumentado en su defensa es que no existe norma legal que señale de manera taxativa los libros de contabilidad que son obligatorios sugiriendo que en su caso el libro de inventarios no sería obligatorio, lo que haría improcedente la sanción impuesta.

8.3 En primer término debe advertirse que de acuerdo con el objeto social de la actora, una de sus actividades conexas y complementarias es la de comprar y vender bienes muebles necesarios para la prestación y comercialización de los servicios de telecomunicaciones y telefonía celular, de donde se infiere la necesidad de llevar el libro de inventarios, que permita comprobar la existencia de los bienes adquiridos y vendidos en los términos del artículo 129 del Decreto 2649 de 1993, según el cual el control de las mercancías para la venta se debe llevar en registros auxiliares, que deben contener, por unidades o grupos homogéneos, entre otros, los siguientes datos: clase y denominación de los artículos, fecha de la operación que se registre, número de unidades en existencia, compradas, vendidas, consumidas retiradas o trasladadas, costo unitario y total de lo comprado.

8.4 Adicionalmente, el artículo 445 del Código de Comercio dispone: *“Al fin de cada ejercicio social y por lo menos una vez al año, el treinta y uno de diciembre, las sociedades anónimas deberán cortar sus cuentas y producir el inventario y el balance general de sus negocios.”*, norma concordante con el artículo 52 ibídem que hace la misma exigencia para todos los comerciantes.

8.5 Consecuentemente se tiene que, independientemente de que no exista norma expresa que determine la obligación de llevar el libro de inventarios, esta se infiere de las normas a que se ha hecho referencia y de la necesidad de que la contabilidad refleje el estado general de los negocios y permita la verificación de los hechos económicos que inciden en la determinación de la carga impositiva, como es, por vía de ejemplo, la determinación de los costos por el sistema de inventarios permanentes en el impuesto de renta.

8.6 Sobre el monto de la sanción impuesta se observa que si bien la Administración en el requerimiento especial propuso en un principio la aplicación del 0.5%³⁴ para establecer el valor de la sanción, que prevé el artículo 655 del Estatuto Tributario, aplicó la sanción máxima prevista para el año gravable 2000, de \$248.900.000. que resulta inferior a la inicialmente propuesta (\$1.105.451.365).

8.7 En conclusión, es procedente la sanción impuesta, tal como lo estableció el a *quo*, por lo que se confirmará en este punto la sentencia apelada.

8.8 Conforme a las consideraciones expuestas, no prosperan los cargos de la demanda, a excepción de los cargos relativos a la procedencia de la deducción por amortización de bienes dados en comodato en la suma de \$1.676.019.607, la amortización de cargos diferidos por \$5.745.564.000 que aceptó el Tribunal y cuya decisión se confirma en la presente instancia y el correspondiente a la sanción por no informar que se levanta. En consecuencia, se modifica el numeral segundo de la parte resolutive de la sentencia apelada para fijar a título de restablecimiento del derecho, la siguiente liquidación del impuesto:

CONCEPTO		Declaración Privada	Liquidación de revisión	Liquidación Consejo de Estado
----------	--	---------------------	-------------------------	-------------------------------

³⁴ Sobre los ingresos netos año gravable 1999 base de cálculo de la sanción

Total Ingresos netos	IG	211.998.841.000	211.998.841.000	211.998.841.000
Costos de venta	CV	55.871.977.000	50.126.413.000	55.871.977.000
Total deducciones	DT	290.294.732.000	197.016.406.000	198.692.424.000
Perdida liquida	RB	134.167.868.000	35.143.978.000	42.565.560.000
Total impuesto a cargo	FU	-0-	-0-	-0-
Total retenciones	GR	2.614.573.000	2.614.573.000	2.614.573.000
Más sanciones		-0-	497.800.000	248.900.000
Total saldo a pagar	HA	-0-	-0-	-0-
Total saldo a favor	HB	2.614.573.000	2.116.773.000	2.365.673.000

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

FALLA

MODIFÍCASE el numeral SEGUNDO de la parte resolutive de la sentencia apelada. En consecuencia queda así:

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **TÉNGASE** como liquidación del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2000, a cargo de la actora, la practicada en esta providencia.



En lo demás, **CONFÍRMASE** la sentencia apelada

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

Esta providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ