**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN CUARTA**

**CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA**

**Bogotá, D.C., siete (7) de abril de dos mil veintidós (2022)**

**Referencia: Acción de nulidad y restablecimiento del derecho**

**Radicación: 41001-23-31-000-2009-00044-01 (25517)**

**Demandante: FIDUCIARIA LA PREVISORA S.A. Y CONSORCIO REMANENTES TELECOM**

**Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales- DIAN**

**Temas: Renta- 2004 Adición de ingresos no constitutivos de renta.**

**Procedencia de deducciones.**

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

[**Ver sentencia en PDF**](https://www.ceta.org.co/html/clases/DownloadManager.asp?ETD=1&UID=10215729&DocOrigen=44636&Token=3F50F8A7A7B24061&file=Anexos/44636/41001-23-31-000-2009-00044-01%20(25517).pdf)

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 21 de julio de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo del Huila, que negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas.

**ANTECEDENTES**

El 6 de abril de 2005, la EMPRESA DE TELECOMUNICACIONES DEL HUILA S.A. E.S.P.- TELEHUILA, liquidada[1] (en adelante TELEHUILA), presentó la declaración de renta del 2004, en la que fijó unos ingresos por $1.612.240.000, un total de deducciones de $3.858.257.000, una pérdida líquida de $2.246.017.000, un impuesto a cargo de cero y un saldo a favor de $1.637.298.000[[1]](#footnote-1)[2].

El 27 de diciembre de 2006, presentó la solicitud de la devolución del anterior saldo a favor[3].

Por auto 03 de 29 de enero de 2007, la Administración suspendió el término para la devolución hasta el 19 de junio de 2007.

El 8 de junio de 2007, la DIAN profirió la Resolución 262, por la cual compensó $325.125.000, ordenó devolver $743.154.000 y rechazó provisionalmente la devolución o compensación de $569.019.000.

Previos requerimiento especial y su respuesta[[2]](#footnote-2)[4], la DIAN expidió a TELEHUILA la Liquidación Oficial de Revisión 130642007000158 de 30 de noviembre de 2007, en la que adicionó $44.745.532.000 como ingresos no constitutivos de renta generados por el contrato de explotación suscrito con Colombia Telecomunicaciones y rechazó deducciones por $3.723.989.000.

Así, determinó un total impuesto de $517.290.000, una sobretasa de renta de $51.729.000 y un saldo a pagar de $1.068.279.000[5]. No impuso sanción por inexactitud.

Mediante Resolución 130012008000065 del 11 de septiembre de 2008, la Administración, confirmó en reconsideración la liquidación oficial de revisión[[3]](#footnote-3)[6].

**DEMANDA**

La **FIDUCIARIA LA PREVISORA S.A.**[7] y el **CONSORCIO REMANENTES TELECOM**[[4]](#footnote-4)[8], en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones[9]:

*“a. Se declare la nulidad de la Liquidación de Revisión No. 130642007000158 del 30 de noviembre de 2007, expedida por la División de Liquidación de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Neiva.*

*b. Se declare la nulidad de la Resolución No. 130012008000065 del 11 de septiembre de 2008, expedida por el Jefe del Grupo Jurídico de la Administración Local de Impuestos Nacionales de Neiva.*

*c. Que como consecuencia de las declaraciones anteriores, a título de restablecimiento del derecho, solicito declarar que se encuentra en firme la liquidación privada del impuesto de renta del año gravable 2004 de la EMPRESA DE TELECOMUNICACIONES DEL HUILA S.A. E.S.P. LIQUIDADA NIT. 891.100.055-7, presentada el 6 de abril de 2005, en consecuencia, declarar que el saldo a favor declarado por valor de $1.637.298.000 es correcto y ordenar a la DIAN la devolución del saldo pendiente de devolución a la fecha de la sentencia por valor de $569.019.000, más intereses corrientes liquidados a partir del 12 de junio de 2007 y hasta la providencia que confirme el saldo a favor; y moratorios liquidados a partir del 27 de junio de 2007 y hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación, de conformidad con lo explicado anteriormente, según lo dispuesto en los artículos* [*863*](http://www.ceta.org.co/html/d.asp?d=44636&ETD=1&UID=10215729&Token=3F50F8A7A7B24061)*, 864 y* [*635*](http://www.ceta.org.co/html/d.asp?d=44636&ETD=1&UID=10215729&Token=3F50F8A7A7B24061) *del Estatuto Tributario.”*

Indicó como normas violadas, las siguientes:

•        Artículos 29 y 363 de la Constitución Política.

•        Artículos 107, [108](http://www.ceta.org.co/html/d.asp?d=44636&ETD=1&UID=10215729&Token=3F50F8A7A7B24061), 111, [114](http://www.ceta.org.co/html/d.asp?d=44636&ETD=1&UID=10215729&Token=3F50F8A7A7B24061), 115, [116](http://www.ceta.org.co/html/d.asp?d=44636&ETD=1&UID=10215729&Token=3F50F8A7A7B24061), 117, [147](http://www.ceta.org.co/html/d.asp?d=44636&ETD=1&UID=10215729&Token=3F50F8A7A7B24061), 177-1, [712](http://www.ceta.org.co/html/d.asp?d=44636&ETD=1&UID=10215729&Token=3F50F8A7A7B24061) y 730 del Estatuto Tributario.

•        Artículos 27 y 30 del Código Civil.

•        Artículo 73 de la Ley 633 de 2000.

•        Artículo 135, parágrafo 1, de la Ley 100 de 1993.

•        Artículos 35 y 39 del Código Contencioso Administrativo.

El concepto de la violación se sintetiza así:

**1.** **No procede la adición de ingresos ($44.745.532.000).**

El contrato de explotación celebrado entre TELEHUILA y Colombia Telecomunicaciones S.A. E.S.P., gestor del servicio, es un acto sin cuantía para efectos del impuesto de renta, razón por la cual la primera declaró cero pesos como ingresos por este concepto.

Los artículos 9 y 10 de la Ley 633 de 2000 no calificaron como ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, los provenientes de los contratos celebrados con motivo de la liquidación de entidades del orden nacional. En consecuencia, la DIAN aplicó indebidamente estas normas.

La DIAN tampoco podía aplicar el Concepto 25612 de 27 de marzo de 2006, puesto que fue expedido por esa entidad con posterioridad a los hechos y desconoce lo dispuesto por el legislador. La aplicación retroactiva de la doctrina infringe el artículo 363 de la Constitución Política.

El contrato de explotación es un acto sin cuantía que si bien generó ingresos a TELEHUILA, que contablemente fueron registrados, para efectos fiscales tiene un valor de cero. Sin embargo, para la DIAN el referido contrato de explotación tiene cuantía y se debe declarar como ingreso no gravado.

En la resolución que confirmó la liquidación oficial de revisión, la DIAN se refirió a unos ingresos adicionados en el acto liquidatorio por $33.747.528.000, sin explicar su origen y no a los que corresponden a $44.745.532.000. Ello significa que con el acto que resolvió el recurso de reconsideración solo se confirmó el mayor ingreso de $33.747.528.000. Sin embargo, en la parte resolutiva confirmó, en su totalidad, la liquidación oficial e indicó que el año gravable era el 2005, diferente al debatido (2004).

Lo anterior demuestra la falsa motivación en la que incurrió la DIAN en el acto que puso fin la actuación administrativa.

**2.** **No procede el rechazo de deducciones ($3.723.989.000).**

La consideración que el contrato de explotación tiene cuantía que no está gravada con renta porque se trata de un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional parte del supuesto falso que lleva a la demandada a una conclusión falsa (rechazo de deducciones) y a la aplicación indebida del artículo 177-1 del ET.

De las deducciones declaradas por TELEHUILA por $3.858.257.000, la DIAN rechazó $3.723.989.000, que corresponden a los gastos en los que incurrió en el proceso de liquidación, en virtud de lo dispuesto en el artículo 3 del Decreto 1614 de 2003. No obstante, las deducciones declaradas son procedentes, pues tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta y son necesarias y proporcionales.

Para la DIAN solo es aceptable el 3.48% del total de los gastos declarados ($134.268.000) al aplicar la proporcionalidad de los ingresos que, según la DIAN, no son constitutivos de renta ni ganancia ocasional (al ser producto del contrato de explotación entre TELEHUILA y Colombia Telecomunicaciones), frente a los ingresos totales.

No se dan los supuestos para aplicar la limitación del [artículo 177-1](http://www.ceta.org.co/html/d.asp?d=44636&ETD=1&UID=10215729&Token=3F50F8A7A7B24061) del ET, como lo hizo la DIAN, puesto que las deducciones registradas para el período 2004 no son imputables a los ingresos contables recibidos por el contrato de explotación celebrado con Colombia Telecomunicaciones. Más si se tiene en cuenta que, a pesar de que en la liquidación oficial no se pudo identificar a cuál ingreso correspondía cada egreso, se decidió desconocer el 96,52% de las deducciones solicitadas, sin sustento legal.

La demandante indicó que las deducciones declaradas corresponden a los siguientes rubros:

|  |  |
| --- | --- |
| Gastos laborales | $369.216.766 |
| Impuesto de industria y comercio pagado | $83.675.388 |
| Contribución a Superservicios | $46.406.000 |
| Impuesto sobre las ventas y de timbre | $102.071.198 |
| Servicios temporales | $283.575.113 |
| Comisiones, honorarios y servicios | $629.641.598 |
| Mantenimiento, materiales y reparaciones | $157.726.227 |
| Intereses deuda pública externa | $61.516.264 |
| Ajuste diferencia en cambio deuda pública externa | $729.049.202 |
| Otros gastos | $61.533.625 |
| Pérdida por exposición a la inflación | $1.333.848.000 |
| **Total gastos operacionales y otros** | **$3.858.256.381** |

En concreto, la demandante sostuvo que, conforme con los artículos 107, [108](http://www.ceta.org.co/html/d.asp?d=44636&ETD=1&UID=10215729&Token=3F50F8A7A7B24061), 111, [114](http://www.ceta.org.co/html/d.asp?d=44636&ETD=1&UID=10215729&Token=3F50F8A7A7B24061) y 115 del ET y 135 (par.) de la Ley 100 de 1993, los gastos laborales son deducibles. Que de acuerdo al [115](http://www.ceta.org.co/html/d.asp?d=44636&ETD=1&UID=10215729&Token=3F50F8A7A7B24061) ib., es deducible el 80% del impuesto de industria y comercio pagado. Que la contribución a la Superservicios es deducible en su totalidad, según jurisprudencia del Consejo de Estado[10].

Que según el [artículo 116](http://www.ceta.org.co/html/d.asp?d=44636&ETD=1&UID=10215729&Token=3F50F8A7A7B24061) ib. los impuestos sobre las ventas y timbre son deducibles en su totalidad.

Que los servicios temporales corresponden al personal contratado temporalmente para las gestiones propias de la liquidación, por lo que son un gasto relación de causalidad con la liquidación de la entidad y necesarios para dicha liquidación.

Los gastos de comisiones, honorarios y servicios obedecen a la remuneración de la Fiduprevisora por las labores del liquidador, el pago a los asesores legales para los procesos laborales iniciados como consecuencia del decreto de liquidación de TELEHUILA y de honorarios de revisoría fiscal y pagos a las sociedades que prestaron servicios relacionados con el proceso de liquidación. De forma que son gastos con relación de causalidad y necesidad con la actividad liquidatoria y no con el contrato de explotación.

Igual argumento expuso frente a los gastos por mantenimiento, materiales y suministro que se requirieron para que los bienes que permanecían a disposición de TELEHUILA se encontraran en condiciones operativas al momento de su traslado a la entidad designada.

Conforme con los artículos 117 y [120](http://www.ceta.org.co/html/d.asp?d=44636&ETD=1&UID=10215729&Token=3F50F8A7A7B24061) del ET procede la deducción de los intereses por deuda pública externa y ajustes por diferencia en cambio de deuda pública, puesto que provienen de obligaciones crediticias adquiridas por TELEHUILA con anterioridad a la orden de liquidación, por lo que no tienen relación con el contrato de explotación.

Frente a los otros gastos, la demandante señaló que el pago de servicios públicos, viáticos de empleados, auxilios, vigilancia y transporte fueron imprescindibles para culminar la liquidación de la empresa.

Por último, la deducción de la pérdida por exposición a la inflación del patrimonio es procedente, conforme a los artículos 345 y [350](http://www.ceta.org.co/html/d.asp?d=44636&ETD=1&UID=10215729&Token=3F50F8A7A7B24061) del ET, toda vez que, como obligada a llevar contabilidad, TELEHUILA debía aplicar el sistema de ajustes integrales por inflación. En esas condiciones, es una expensa necesaria de carácter legal, relacionada con la liquidación de la entidad y es proporcionada.

En conclusión, las deducciones registradas son procedentes por cumplir los requisitos legales y por no existir ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional a los cuales imputar esas deducciones. En consecuencia, es procedente la devolución del saldo a favor pendiente de $569.019.000, a través del Patrimonio Autonómo de Remanentes- PAR con los intereses corrientes y moratorios, en los términos de los artículos 863, [864](http://www.ceta.org.co/html/d.asp?d=44636&ETD=1&UID=10215729&Token=3F50F8A7A7B24061) y 635 del ET.

La actora agregó que aunque se acepte que el ingreso contable por concepto de contrato de explotación es no constitutivo de renta ni ganancia ocasional, de todas formas, para la obtención de ese ingreso TELEHUILA no incurrió en gasto ni costo alguno, si se tiene en cuenta que su obligación era entregar los bienes que destinaba para la prestación del servicio de telecomunicaciones.

En caso de no acoger los anteriores planteamientos y se considere que el contrato de explotación genera ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional (lo que no comparte), pidió que el rechazo de la deducción sea solo por los gastos comunes, en la proporción que fueron destinados de alguna manera a ese contrato. Esos gastos comunes los calcula en $194.322.741 y les aplica el porcentaje fijado por la DIAN de 3,48%, con lo que deberían aceptarse $6.743.000.

Además, procede la deducción de $2.330.085.640 (que corresponde a la diferencia entre el total de deducciones de $2.524.408.381 menos la deducción de los gastos comunes por $194.322.741) más la deducción de $1.333.848.000 por pérdida por exposición a la inflación, para un total deducible de $3.670.676.640, que no mofica (sic) el saldo a favor declarado.

**3.** **No procede la determinación de la sobretasa del impuesto de renta ($51.729.000)**

La sobretasa del impuesto de renta determinada en los actos acusados es nula por falta de motivación, pues, sin explicación alguna, la Administración aumentó el valor declarado, hecho que implica la vulneración de los derechos de la contribuyente al debido proceso, a la defensa y de contradicción.

**CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, por las razones que se resumen así[11]:

**1.** **Procede la adición de ingresos ($44.745.532.000)**

El artículo 73 de la Ley 633 de 2000 establece que los actos o contratos que deban extenderse u otorgarse con motivo de la liquidación de entidades del orden nacional se considerarán actos sin cuantía y no generarán impuestos. Si bien los ingresos percibidos por la contribuyente en desarrollo del contrato de explotación estaban registrados en la contabilidad, no fueron incluidos en la declaración de renta como ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, omisión corregida mediante los actos demandados.

La adición de ingresos goza de legalidad, puesto que dichos ingresos fueron percibidos en la vigencia 2004 y en desarrollo del contrato de explotación, por lo que constituyen ingresos propios susceptibles de incrementar su patrimonio. Por esa razón, la actora debió registrarlos en la declaración de renta, independientemente del tratamiento fiscal que corresponde, que, en este caso, era de ingresos no contitutivos (sic) de renta ni ganancia ocasional.

Los actos administrativos acusados se fundamentaron en los artículos 73 de la Ley 633 de 2000 y 26 del ET, no el Concepto 025612 de 2006, que reiteró lo dispuesto en la ley. Ese concepto no pretendió desconocer la finalidad del artículo 73 de la Ley 633 de 2000 sino que precisó su alcance, en el sentido de que los ingresos obtenidos por las entidades del orden nacional, en desarrollo de los contratos celebrados para efectos de los procesos de liquidación, entre otros, son ingresos no constitutivos de renta.

**2.** **Procede el rechazo de deducciones ($3.723.989.000)**

Por expresa disposición del artículo 177-1 del ET, la Administración rechazó el 96.52% ($3.723.989.000) de las deducciones solicitadas porque están directamente relacionadas con los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional obtenidos por el contrato de explotación. La DIAN rechazó como deducciones las sumas discriminadas así:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **CONCEPTO** | **VALOR DECLARADO** | **VALOR RECHAZADO** | **DEDUCCIONES ACEPTADAS** |
| Gastos operacionales de administración | 2.291.856.000 | 2.212.099.000 | 79.757.000 |
| Otras deducciones | 232.553.000 | 224.460.000 | 8.093.000 |
| Pérdida por exposición a la inflación | 1.333.848.000 | 1.287.430.000 | 46.418.000 |
| **TOTAL** | 3.858.257.000 | **3.723.989.000** | 134.268.000 |

No es aceptable el argumento de la actora, referido a que por el estado de liquidación de la empresa debían aceptarse los gastos por ser necesarios para la disolución y liquidación, puesto que el [artículo 177-1](http://www.ceta.org.co/html/d.asp?d=44636&ETD=1&UID=10215729&Token=3F50F8A7A7B24061) del ET no hace distinción o excepción frente a tal situación.

**3. La sobretasa del impuesto de renta** fue modificada como resultado de haberse modificado el renglón correspondiente al impuesto neto de renta. En efecto, a la demandante se le adicionaron ingresos por $44.745.532.000 y se le desconocieron deducciones por $3.723.989.000, lo que arrojó un impuesto neto de renta de $517.290.000, más la sobretasa del impuesto a la renta por $51.729.000, para un total impuesto a cargo de $569.019.000.

En lo atinente a la presunta falta de motivación del acto que agotó la vía gubernativa, la DIAN incurrió en un error de transcripción en el año gravable en cuestión y en el valor del contrato. Ese hecho no vulnera el derecho de la defensa de la demandante, dado que en todo el texto de la resolución que resolvió el recurso se confirman los valores determinados en la liquidación oficial, esto es, la adición de ingresos por $44.745.532.000, por el año gravable 2004. De forma que no puede aceptarse la afirmación de la actora de que *con el acto confirmatorio solo se confirma el mayor ingreso de $33.747.528.000.”*

Por último, no es procedente el reconocimiento de intereses corrientes sobre el saldo a favor no devuelto ($569.019.000), teniendo en cuenta que la disminución del saldo a favor fue determinada con fundamento en las normas legales y las pruebas allegadas.

**SENTENCIA APELADA**

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda, en consideración a lo siguiente[12]:

TELEHUILA debía realizar los actos tendientes a su liquidación y garantizar la prestación del servicio público a su cargo, de tal manera que con los recursos obtenidos pudiera cubrir las acreencias. Por tanto, si durante la liquidación obtuvo ingresos debieron declararse.

Aunque los actos o contratos que debían celebrarse en virtud del artículo 73 de la Ley 633 de 2000 no tienen cuantía ni causan impuestos, ello no significa que no generen ingresos gravables.

En el proceso de liquidación, TELEHUILA cedió sus derechos, bienes y servicios a Colombia Telecomunicaciones- COLTEL S.A. EPS y subrogó los contratos relacionados con la prestación del servicio de telecomunicaciones sin pagar impuestos sobre estos, a pesar de que le reportaban unos ingresos anuales que se destinaban al pago de sus obligaciones.

Los ingresos derivados del contrato de explotación no constituyen renta ni ganancia ocasional gravada, según la interpretación que hizo la Sección Cuarta del Consejo de Estado del artículo 73 de la Ley 633 de 2000[[5]](#footnote-5)[13]. Además, según el artículo 26 del ET, en la vigencia fiscal, el contribuyente debe declarar los ingresos percibidos que reporte en los libros contables.

Así que los ingresos no podían declararse en cero sino en el monto percibido y registrado contablemente, pero como ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional.

En relación con las deducciones, en la declaración privada no se incluyeron ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional originados en el contrato de explotación ($44.745.532.000) y únicamente se reportaron ingresos netos por $1.612.240.000, por lo que la demandante no podía declarar deducciones por $3.858.257.000, valor que triplica los ingresos declarados, lo que incumple la exigencia de proporcionalidad.

Además las deducciones admisibles son las que se relacionan con las actividades productoras de renta y las que reclama la demandante, aunque están referidas a las actividades encaminadas a la liquidación de TELEHUILA, no generan la renta que obtuvo del contrato de explotación de bienes, activos y derechos.

En lo atinente a la sobretasa de renta, el artículo 29 de la Ley 788 de 2002 adicionó el [artículo 260-11](http://www.ceta.org.co/html/d.asp?d=44636&ETD=1&UID=10215729&Token=3F50F8A7A7B24061) del ET para establecer una mayor carga tributaria para los contribuyentes obligados a declarar el impuesto sobre la renta, que corresponde a un porcentaje del impuesto neto de renta. En consecuencia, como se trata de una imposición legal no debe motivarse el incremento de ese renglón en la liquidación.

Frente a la falsa motivación del acto que resolvió el recurso de reconsideración al indicar que la adición de ingresos es por $33.747.528.000 y por el año gravable 2005, el Tribunal advirtió que, en sus considerandos, la Resolución 130012008000065 de 2008 analizó la renta derivada del contrato de explotación por $44.745.532.000 y que si bien en la página 5 si se incurrió en un yerro en el valor de los ingresos adicionados y en el año, este no afecta el contenido del acto administrativo.

En cuanto al Concepto 25612 de 27 de marzo de 2006 al que hace alusión la DIAN en los actos demandados, el Tribunal precisó que tal mención no significa que la DIAN entidad se esté atribuyendo funciones para definir la connotación de los ingresos percibidos como consecuencia de un contrato de explotación.

Por último, no condenó en costas porque no existe temeridad ni mala fe.

**RECURSO DE APELACIÓN**

La **demandante** insistió en los mismos argumentos expuestos en la demanda. En concreto, indicó[14]:

De conformidad con el artículo 73 de la Ley 633 de 2000, el contrato de explotación suscrito por TELEHUILA con COTEL es un acto sin cuantía y, por ende, su ingreso debía registrarse por valor de cero en la declaración de renta del año gravable 2004. Por esa razón, tal ingreso no tiene el carácter de ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional, como erradamente lo afirmó la DIAN en los actos demandados y lo avaló el Tribunal en el fallo de primera instancia.

No es cierto, como lo sostuvo el Tribunal, que en virtud del [artículo 26](http://www.ceta.org.co/html/d.asp?d=44636&ETD=1&UID=10215729&Token=3F50F8A7A7B24061) del ET, TELEHUILA debía reportar en la declaración privada, los ingresos registrados en los libros contables, puesto que esa norma regula los ingresos fiscales y los ingresos contables se regulaban por el Decreto 2649 de 1993.

En relación con la procedencia de las deducciones, el Tribunal violó el principio de congruencia de la sentencia, ya que adujo una nueva causal de rechazo de las deducciones, no contemplada en los actos administrativos demandados, consistente en que estas no cumplían con el requisito de proporcionalidad del artículo 107 del ET.

Además, para la jurisprudencia y para la DIAN, los costos y gastos pueden ser mayores a los ingresos obtenidos por un contribuyente porque este es un hecho aceptado y regulado por la propia ley a través del Estatuto Tributario, de manera que carece de todo fundamento el rechazo de las deducciones por el hecho que las deducciones superan los ingresos, como lo consideró el Tribunal.

Según el artículo 3 del Decreto 1614 de 2003, todos los actos, contratos y acciones que adelantó TELEHUILA en el año 2004, están relacionados con su liquidación. Así, que esos gastos tienen relación de causalidad y necesidad directa con su actividad, lo cual no fue objeto de cuestionamiento en la actuación demandada. Por el contrario, la DIAN analizó el cumplimiento de los requisitos del [artículo 107](http://www.ceta.org.co/html/d.asp?d=44636&ETD=1&UID=10215729&Token=3F50F8A7A7B24061) del ET respecto de las deducciones solicitadas por TELEHUILA, sin manifestar que se hubieran incumplido.

No es aplicable la limitación del artículo 177-1 del ET, pues las deducciones registradas para el período 2004 no son imputables a los ingresos recibidos por el contrato de explotación celebrado con Colombia Telecomunicaciones. De acuerdo con el artículo 3 del Decreto 1614 de 2003, todos los gastos estaban dirigidos a su liquidación, por lo que eran imputables a su disolución y posterior liquidación. No existe prueba respecto a que los gastos rechazados sean gastos imputables a la generación del ingreso proveniente del contrato de explotación.

La fórmula que utilizó la DIAN en los actos demandados para determinar lo que, a su juicio, era no deducible, no tiene sustento legal, más si los ingresos que debe tener en cuenta la DIAN son los ingresos fiscales y según el artículo 73 de la Ley 633 de 2000, TELEHUILA no obtuvo un ingreso fiscal proveniente del contrato de explotación, pues, para efectos fiscales, carece de cuantía.

Pese a que lo anterior fue puesto de manifestó en la demanda, el Tribunal no hizo ningún tipo de análisis, razón por la cual solicitó pronunciarse respecto de la ilegalidad de la fórmula utilizada por la DIAN en los actos demandados.

En conclusión, las deducciones rechazadas son procedentes y no es aplicable el [artículo 177-1](http://www.ceta.org.co/html/d.asp?d=44636&ETD=1&UID=10215729&Token=3F50F8A7A7B24061) del ET, como lo estimó la DIAN y menos la forma en que calculó la proporcionalidad.

De manera subsidiaria, si se considera que el contrato de explotación genera un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional, debe resolverse si el rechazo de las deducciones procede únicamente respecto de los gastos comunes, en la proporción en que los mismos se hayan destinado de alguna manera al contrato de explotación.

Se reiteran también las razones para considerar procedentes las deducciones rechazadas referidas a los gastos operacionales de administración, otros gastos y por la pérdida por exposición a la inflación y la falta de motivación frente a la sobretasa impuesto de renta.

**ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La **demandante** reiteró, en términos generales, lo dicho en el recurso de apelación[15].

La **demandada** reiteró en su totalidad los argumentos de defensa[[6]](#footnote-6)[16].

El **Ministerio Público** no rindió concepto en esta instancia.

**CONSIDERACIONES DE LA SALA**

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la actora, la Sala decide si respecto a la declaración de renta de TELEHUILA (liquidada) por el año 2004 proceden la adición de ingresos por $44.745.532.000, el rechazo de deducciones por $3.723.989.000 y la determinación de la sobretasa de renta por $51.729.000.

La Sala confirma la sentencia apelada, para lo cual reitera, en lo pertinente, el criterio expuesto en sentencia de 26 de julio de 2012[17], reiterada, entre otras providencias, en sentencia de 25 de mayo de 2017[[7]](#footnote-7)[18]. Para lo anterior, realiza el siguiente análisis:

**1.** **De los ingresos de entidades públicas del orden nacional en proceso de liquidación. Procede la adición de ingresos ($44.745.532.000).**

Mediante Decreto 1614 del 12 de junio de 2003, el Gobierno Nacional suprimió a TELEHUILA, empresa de servicios públicos del orden nacional, y ordenó la disolución y liquidación.

El mismo decreto, en el artículo 3°, prohibió a la empresa iniciar nuevas actividades en desarrollo de su objeto social y limitó su capacidad jurídica a la expedición de los actos, celebración de contratos y las acciones necesarias para su liquidación.

En el artículo 8° del citado decreto, el Gobierno Nacional ordenó a TELEHUILA en liquidación celebrar -en forma directa y en conjunto con las demás empresas del orden nacional prestatarias de servicios de telecomunicaciones cuya liquidación se disponga- un contrato de explotación para el uso y goce de los bienes, activos y derechos requeridos para la prestación del servicio de telecomunicaciones, con la entidad que se establezca como gestor del servicio. Ello, con el propósito de generar recursos para atender pasivos y garantizar la continuidad en la prestación del servicio que hasta ese momento la empresa tenía a su cargo.

Por Decreto 1616 del 12 de junio de 2003, el Gobierno Nacional creó la empresa de servicios públicos domiciliarios "Colombia Telecomunicaciones S.A. E.S.P.", cuyo objeto social principal es la organización, operación, prestación y explotación de las actividades y servicios de telecomunicaciones (art. 4). Lo que se buscaba, entonces, era la continuidad de los servicios de telecomunicaciones que venían prestando la Empresa Nacional de Telecomunicaciones -Telecom en liquidación y las teleasociadas en liquidación, entre estas, TELEHUILA (arts. 14 y 16).

En cumplimiento de los artículos 8 del Decreto 1614 de 2003 y 18 del Decreto 1616 del mismo año, el 13 de agosto de 2003, Colombia Telecomunicaciones S.A. E.S.P.- COTEL, en calidad de gestor del servicio, por una parte, y la Empresa Nacional de Telecomunicaciones- Telecom, en liquidación y las empresas teleasociadas en liquidación[19], representadas por la Fiduciaria La Previsora S.A.- Fiduprevisora S.A., en su condición de liquidador designado, por otra, celebraron el contrato de explotación de bienes, activos y derechos[[8]](#footnote-8)[20]. En virtud de ese contrato, COTEL se obligó a pagar por el uso y goce de los bienes que Telecom y las teleasociadas destinaban a la prestación del servicio de telecomunicaciones (cláusulas 1.3 y 1.4).

En virtud del mencionado contrato de explotación, TELEHUILA obtuvo ingresos en 2004 que ascendieron a $44.745.532.080, suma no discutida por las partes.

En este caso, la controversia radica en que, para la demandante, el valor de los ingresos derivados de dicho contrato de explotación, registrados en la contabilidad, es de cero para efectos fiscales. Lo anterior, por cuanto, de acuerdo con el artículo 73 de la Ley 633 de 2000, dicho contrato no tiene cuantía. No obstante, para la demandada, el valor de dichos ingresos debió incluirse en la declaración de renta, pues son ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional.

El artículo 73 de la Ley 633 de 2000 prevé que:

*“ARTÍCULO 73. IMPUESTOS EN LOS CASOS DE SUPRESIÓN, FUSIÓN, TRANSFORMACIÓN DE ENTIDADES U ORGANISMOS PÚBLICOS DEL ORDEN NACIONAL. En los casos de supresión, fusión, transformación, cesión de activos, pasivos y contratos, liquidación o modificación de estructura de entidades u organismos públicos del orden nacional, los actos o contratos que deban extenderse u otorgarse con motivo de tales eventos, se considerarán actos sin cuantía y no generarán impuestos ni contribuciones de carácter nacional.*

*(...)”.* (Subraya la Sala)

Frente al citado artículo, en sentencia de 25 de mayo de 2017[21], la Sección indicó que la exoneración de impuestos y contribuciones de carácter nacional se refiere exclusivamente a los actos o contratos que necesariamente deban celebrarse para adelantar los procesos de fusión, transformación, reestructuración, cesión de activos, pasivos y contratos, **liquidación** o modificación de estructura de entidades, entre otros, no a los demás actos y contratos que normalmente otorgan o celebren las entidades públicas en desarrollo de su actividad. Además, la norma considera esos actos o contratos sin cuantía. Lo anterior significa que el artículo 73 de la Ley 633 de 2000 es *“de aplicación restrictiva y solo beneficia las situaciones expresamente señaladas en ella”[[9]](#footnote-9)****[22]****.*

En lo relacionado con el alcance del artículo 73 de la Ley 633 de 2000 y el carácter de ingresos no constitutivos de renta de los ingresos derivados de los actos y contratos que celebren las entidades públicas del orden nacional con motivo de la liquidación, en sentencia de 26 de julio de 2012, la Sección sostuvo lo siguiente[23]:

*“[...] El texto de la norma es claro, expresamente hace referencia a “los actos o contratos” y son estos instrumentos los que el legislador señaló deben tenerse como “actos sin cuantía”, por ende, cuando las entidades públicas nacionales en liquidación celebren actos o contratos, con motivo de la liquidación, no serán objeto de ningún impuesto o contribución de carácter nacional, es decir, que tales documentos no se rigen por la normativa general, sino que por expresa disposición legal no son objeto de gravamen.*

*El legislador se refirió a los “actos o contratos” no a los ingresos que pudieran derivarse de estos, por lo que la interpretación de la actora va más allá de la disposición legal y desconoce el ordenamiento que regula la determinación de la renta líquida gravable.*

*Para efectos fiscales el administrado debe tener en cuenta el total de los ingresos que incrementaron su patrimonio en el período; tratándose de obligados a llevar contabilidad, serán todos aquellos que estén registrados[[10]](#footnote-10)****[24]****, y luego, a ese total se restarán los conceptos indicados en el artículo 26 del Estatuto Tributario para efectos de depurar la renta y, así obtener la renta gravable a la que se aplicarán las tarifas que señale la ley.*

*Es en este proceso de depuración de la renta en el que debió la demandante, primero, incluir en el total de los ingresos del año el valor que percibió del contrato de explotación y registró en la contabilidad; y, segundo, restarlo, pues como lo afirma la demandada, no son objeto del gravamen.*

*[...]*

*En el caso, la misma demandante reconoce que los ingresos discutidos fueron reales, pues registró en la contabilidad los ingresos derivados del contrato de explotación, cuyo monto fue determinado en los actos acusados y no fue discutido, y que no los incluyó en la declaración por la interpretación que hizo del artículo 73 de la Ley 633 de 2000, que, como se indicó, es equivocada.*

*De lo anterior, la Sala concluye que los actos acusados se ajustan a derecho, pues, sin razón jurídica válida, la actora omitió, en la declaración, los ingresos que obtuvo en el período del contrato de explotación suscrito con motivo de la liquidación y con el fin de garantizar la continuidad en la prestación del servicio de telecomunicaciones.*

*[...]”* (Subraya la Sala)

De acuerdo con el anterior criterio jurisprudencial, que se reitera, se concluye que, con fundamento el artículo 73 de la Ley 633 de 2000, los ingresos obtenidos por TELEHUILA, en el 2004, en desarrollo del contrato de explotación suscrito con Colombia Telecomunicaciones S.A., **para efectos de la liquidación** ($44.745.532.080), son ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, es decir, no generan impuestos de carácter nacional. Y como ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional debían ser declarados en el mismo período gravable.

Lo anterior, porque con base en el [artículo 26](http://www.ceta.org.co/html/d.asp?d=44636&ETD=1&UID=10215729&Token=3F50F8A7A7B24061) del ET, se deben incluir en la declaración de renta todos los ingresos ordinarios y extraordinarios, percibidos en el período gravable.

No obstante, TELEHUILA no declaró los ingresos en mención, que estaban debidamente contabilizados, pues consideró que como el referido contrato de explotación no tiene cuantía para efectos fiscales, el valor del contrato es de cero.

Por tanto, se mantiene la adición de ingresos por $44.745.532.080. No prospera el cargo.

**2. De Las deducciones en renta de las entidades públicas del orden nacional en proceso de liquidación. Se mantiene el rechazo de las deducciones ($3.723.989.000)**

Corresponde resolver si son procedentes las deducciones registradas por TELEHUILA ($3.723.989.000) y rechazadas por la DIAN.

Como lo observa la demandante en el recurso, el fallo apelado rechazó las deducciones por un requisito que la DIAN no cuestionó, esto es, la proporcionalidad del gasto prevista en el artículo 107 del ET. Como este aspecto no fue objeto de discusión, no será estudiado.

Sin embargo, al analizar los cargos de apelación, se debe mantener el rechazo de deducciones, según el siguiente análisis:

Sea lo primero precisar que la demandada rechazó las deducciones con fundamento en el límite contemplado en el [artículo 177-1](http://www.ceta.org.co/html/d.asp?d=44636&ETD=1&UID=10215729&Token=3F50F8A7A7B24061) del ET y no por no cumplir los requisitos del artículo 107 ib. Por tanto, el estudio se hace en ese sentido.

El [artículo 177-1](http://www.ceta.org.co/html/d.asp?d=44636&ETD=1&UID=10215729&Token=3F50F8A7A7B24061) del Estatuto Tributario dispone lo siguiente:

***“Art. 177-1. Límite de los costos y deducciones.***

*Para efectos de la determinación de la renta líquida de los contribuyentes, no son aceptables los costos y deducciones imputables a los ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional ni a las rentas exentas.*

*.[...]"*

Esta Sección ha considerado[[11]](#footnote-11)[25] que la norma transcrita *“[...] establece una limitación a los costos y deducciones al disponer que, en la determinación de la renta líquida no son aceptables los costos y las deducciones* ***imputables a los ingresos no constitutivos de renta****. Por tanto, deben desconocerse los gastos imputables a los ingresos no constitutivos de renta. La intención del legislador fue evitar “la absorción indirecta de costos y gastos e impedir el nacimiento de pérdidas fiscales amparadas en gastos y costos asociados con rentas no gravadas. Por ello, simultáneamente el inciso sexto del artículo 147 del E. T señala que no se aceptarán como deducción las pérdidas fiscales originadas en ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional. Es decir, si un sujeto atribuye dentro de su proceso ordinario de depuración de la renta costos y gastos que resulten asociados con ingresos no constitutivos de renta y/o con rentas exentas, dichos costos y gastos no podrán ser tomados como deducibles y, menos aún, podrán dar lugar a pérdidas fiscales”[[12]](#footnote-12)****[26]****.*

Así que no son deducibles los costos y gastos que estén asociados con la obtención de ingresos no constitutivos de renta[27] ni ganancia ocasional o rentas exentas y tampoco tales costos y gastos pueden dar lugar a pérdidas fiscales.

Para el caso en estudio, se observa que de los $3.858.257.000 declarados por TELEHUILA como deducciones, la DIAN rechazó $3.723.989.000 y aceptó $134.268.000**,** así:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **CONCEPTO** | **VALOR DECLARADO** | **VALOR RECHAZADO** | **DEDUCCIONES ACEPTADAS** |
| Gastos operacionales de administración | 2.291.856.000 | 2.212.099.000 | 79.757.000 |
| Otras deducciones | 232.553.000 | 224.460.000 | 8.093.000 |
| Pérdida por exposición a la inflación | 1.333.848.000 | 1.287.430.000 | 46.418.000 |
| **TOTAL** | 3.858.257.000 | **3.723.989.000** | 134.268.000 |

Para determinar las deducciones que rechazó y que aceptó, en la liquidación oficial de revisión la DIAN indicó que la demandante debió declarar un total ingresos de $46.357.773.000, de los cuales había declarado $1.612.240.000 (ingresos no operacionales e intereses y rendimientos financieros) y $44.745.532.080, que corresponden a ingresos adicionados, que son no constitutivos de renta ni ganancia ocasional. Y advirtió que, conforme con la limitación del [artículo 177-1](http://www.ceta.org.co/html/d.asp?d=44636&ETD=1&UID=10215729&Token=3F50F8A7A7B24061) del ET, no son procedentes las deducciones imputables a los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional.

Así, precisó que los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional ($44.745.532.080) corresponden al 96.52% del total de ingresos $46.357.773.000 y solo puede aceptarse como deducción el 3.48% de las deducciones declaradas, esto es $134.268.000.

En consecuencia, determinó que no son procedentes las deducciones imputables a los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional en 96,52% ($3.723.989.000) y sí lo son, las deducciones relacionadas con los ingresos no operacionales y los intereses y rendimientos financieros en el porcentaje restante (3,48%), por $134.268.000. Ello, en aplicación de un método justo y equitativo, pues en este caso no pudo identificarse específicamente a cuál ingreso corresponde cada egreso, según advirtió la DIAN.

Por su parte, la demandante sostuvo que deben aceptarse todas las deducciones declaradas, pues cumplen los requisitos del artículo 107 del ET, como lo reconoce la DIAN. Para la actora no es aplicable la limitación del [artículo 177-1](http://www.ceta.org.co/html/d.asp?d=44636&ETD=1&UID=10215729&Token=3F50F8A7A7B24061) del ET, puesto que las deducciones registradas para el período 2004 no son imputables a los ingresos recibidos por el contrato de explotación celebrado con Colombia Telecomunicaciones. Además, en la liquidación oficial no se identificó a cuál ingreso correspondía cada egreso y se desconoció el 96,52% de las deducciones solicitadas, sin ningún sustento legal.

Pues bien, el Decreto 1614 de 2003 dispuso que el liquidador de TELEHUILA sería la Fiduciaria la Previsora S.A. (art. 10) y entre sus funciones estaba la de celebrar un contrato de fiducia mercantil para la administración y enajenación de los bienes afectos al servicio (art. 12.2).

La Fiduprevisora y el Consorcio Remanentes Telecom suscribieron el contrato de fiducia mercantil para la constitución del patrimonio autónomo de remanentes Telecom y las teleasociadas en liquidación “PAR”, constituido con los activos, bienes y derechos no afectos a la prestación del servicio de telecomunicaciones, así como con los recursos líquidos que transfieran Telecom y las teleasociadas en liquidación. En dicho contrato se pactó lo siguiente[28]:

*“En virtud de este contrato, la Fiduciaria se obligó a* ***recibir*** *la propiedad y tenencia de los bienes fideicomitidos por el valor registrado en los estados financieros y a adelantar los trámites para el perfeccionamiento de la transferencia del dominio de acuerdo a la naturaleza del activo; además,* ***administrar, custodiar y mantener*** *tales bienes. Respecto de los inmuebles, se obligó a presentar y pagar la declaración del impuesto predial, los servicios públicos, las medidas de seguridad y protección física, etc. Además,* ***celebrar*** *contrato de prestación de servicios con las empresas de servicios temporales.* ***Atender*** *los procesos judiciales, arbitrales y administrativos o de otro tipo que se hayan iniciado contra la entidad en liquidación, entre otras obligaciones (Cláusula Tercera).*

***Los únicos gastos que se cubrirían con los recursos del fideicomiso serían: los necesarios para recibir la transferencia de los activos fideicomitidos. Impuestos, tasas y contribuciones.*** *Los relativos a la contratación del equipo de trabajo. Los correspondientes a la administración integral y enajenación de los activos. Los necesarios para la adecuada conservación, custodia, organización y depuración del archivo. Los derivados de los procesos judiciales, arbitrales o administrativos o de otro tipo. Traslado de funcionarios de la fiduciaria o del equipo de trabajo contratado a otras ciudades. La comisión a favor de la fiduciaria (Cláusula décima segunda).*

*El contrato en esta cláusula señala que “Los gastos y costos del fideicomiso se cubrirán únicamente con los recursos correspondientes a la administración y enajenación de los activos fideicomitidos,* ***salvo en lo correspondiente a la parte de los gastos de funcionamiento del patrimonio autónomo de remanantes (sic) -PAR- que deban asumir las Teleasociadas en liquidación, la cual será cancelada con los recursos pagados por concepto de la contraprestación prevista en el contrato de explotación económica****”».*

Así, para el 2004, período en discusión, TELEHUILA se encontraba en proceso de liquidación y Colombia Telecomunicaciones S.A. E.S.P. era la entidad que desarrollaba la actividad generadora de los recursos, pues había sido encargada de prestar el servicio público de telecomunicaciones, como quedó consagrado en el contrato de explotación. Además, los activos, bienes y derechos no afectos a la prestación del servicio de telecomunicaciones, así como los recursos líquidos que le transfirió la teleasociada en liquidación, formaban parte del Patrimonio Autónomo de Remanentes Telecom y Teleasociadas en liquidación “PAR”.

De manera que para el período discutido (2004), en virtud del contrato de explotación, se generaban recursos de la explotación económica de los bienes afectos al servicio de telecomunicaciones, así como del contrato de fiducia. Tales recursos servían de fuente de pago de los pasivos de la liquidación pero TELEHUILA no tenía injerencia en la producción de la renta y solo recibía la contraprestación económica pactada del contrato de explotación y los rendimientos financieros aportados por la fiduciaria[[13]](#footnote-13)[29]. Significa que tanto el contrato de explotación como el de la fiducia son consecuencia del proceso de liquidación en que se encontraba TELEHUILA.

Como quedó precisado, los ingresos derivados del contrato de explotación, que son para los fines de la liquidación, no fueron incluidos por TELEHUILA en su declaración de renta de 2004, a pesar de que son ingresos no constitutivos de renta[30]. No obstante, las deducciones declaradas, que también son para los fines de la liquidación, son imputables a todos los ingresos, que incluye los declarados y los adicionados oficialmente, que tienen el carácter de no constitutivos de renta.

Al respecto, el [artículo 177-1](http://www.ceta.org.co/html/d.asp?d=44636&ETD=1&UID=10215729&Token=3F50F8A7A7B24061) del E. T. establece una limitación a las deducciones al disponer que, en la determinación de la renta líquida no son aceptables las deducciones imputables a los ingresos no constitutivos de renta. Por tanto, en el caso, por disposición de la ley, se tendrían que desconocer los gastos imputables a los ingresos adicionados ($44.745.532.000), en la proporción que estableció la DIAN, esto es el 96,52% que equivale a $3.723.989.000 del total de los ingresos (registrados en la declaración privada y los adicionados oficialmente).

El anterior cálculo resulta razonable, puesto que la DIAN tomó el total de los ingresos y determinó el porcentaje de aquellos que son no constitutivos de renta y ganancia ocasional y en esa misma proporción fijó la participación de los gastos imputables a dichos ingresos.

Valga traer un pronunciamiento de esta Sección en el que se aceptó esa forma de fijar el porcentaje de los costos y gastos imputables a los ingresos:

*“Aunque la demandante alega que todos los gastos son deducibles porque no son imputables a los ingresos no constitutivos de renta ni a ingresos gravados, dado que son gastos que debe sufragar para funcionar como sociedad****[31]*** *y por esa razón llevó casi todos los gastos como deducibles en su totalidad[[14]](#footnote-14)****[32]****, es evidente que todos los gastos en que incurrió ($670.872.000) están asociados a sus ingresos, gravados o no. Además, la DIAN aceptó que estos gastos cumplían los requisitos de relación de causalidad y necesidad, por lo cual no hay lugar a analizar este aspecto.*

*Por lo tanto, para determinar el porcentaje de gastos imputables a los ingresos no constitutivos de renta debe tenerse en cuenta que este corresponde al porcentaje de los ingresos no constitutivos en los ingresos brutos. En consecuencia, los gastos imputables a los ingresos no constitutivos de renta, y, por lo mismo, no deducibles, corresponden al 28.99% de estos gastos y los gastos deducibles porque son imputables a los ingresos gravados corresponden al 71.01% de tales gastos.”* [33] (Subrayado fuera de texto)

Por lo anterior, frente a la proporcionalidad establecida por la DIAN, la Sala no encuentra ilegalidad en ese proceder por cuanto no fue posible identificar a cuál ingreso corresponde cada egreso y precisamente la DIAN así lo reconoció en los actos demandados.

En estas circunstancias, procede el análisis del argumento “subsidiario planteado” por la parte demandante, según el cual, si los ingresos adicionados fueran no constitutivos de renta “el rechazo de la deducción de los gastos sería solamente respecto de los gastos comunes” y en *“ese caso hipotético, sería posible obtener una proporción de los gastos comunes”.*

Indica que los gastos comunes son:

|  |  |
| --- | --- |
| **Concepto** | **Valor** |
| Estudios y proyectos | $4.150.000 |
| Materiales y suministros | $10.139.993 |
| Mantenimiento | $147.376.234 |
| Servicios públicos | $614.385 |
| Publicidad y propaganda | $2.943.000 |
| Impresiones, publicaciones y afiliaciones | $1.038.156 |
| Fotocopias | $1.931.524 |
| Comunicación y transporte | $13.920.701 |
| Seguros generales | $786.510 |
| Combustibles y lubricantes | $154.500 |
| Otros gastos generales | $215.850 |
| Cuota de fiscalización y auditaje | $400.000 |
| Imprevistos | $917.700 |
| Vigilancia y seguridad | $4.734.902 |
| Adquisición de bienes y servicios | $2.653.496 |
| Otras comisiones | $2.345.790 |
| **Total gastos comunes** | **$194.322.741** |

Para la demandante, en atención del porcentaje de deducciones reconocido por la DIAN (3,48%), solicita que el rechazo de las deducciones proceda únicamente respecto de $6.743.000. Sin embargo, ello desconoce el [artículo 177-1](http://www.ceta.org.co/html/d.asp?d=44636&ETD=1&UID=10215729&Token=3F50F8A7A7B24061) del ET, aunado a que los referidos gastos no aparecen demostrados con soportes documentales.

Tampoco procede aceptar como deducción la suma de $2.330.085.640 (que corresponde a la diferencia entre el total de deducciones de $2.524.408.381-gastos operacionales y otras deducciones-[34] menos la deducción de los gastos comunes por $194.322.741) más la deducción de $1.333.848.000 por pérdida por exposición a la inflación[[15]](#footnote-15)[35], para un total deducible de $3.670.676.640. Esto, por cuanto no tiene fundamento legal y, por el contrario, desconoce la norma aplicable al caso concreto, esto es, el artículo 177-1 del ET.

En consecuencia, no prospera el cargo.

**3.** **Procede la determinación de la sobretasa de renta**

El artículo 260-11 del ET, modificado por el artículo 7° de la Ley 863 de 2003[[16]](#footnote-16)[36], aplicable para el período controvertido, fijó la sobretasa a cargo de los obligados a declarar renta, en 10% del impuesto neto de renta determinado.

En este caso, en la liquidación oficial de revisión se fijó como impuesto neto de renta la suma de $517.290.000 y la sobretasa del impuesto sobre la renta se liquidó en $51.729.000, monto que corresponde al 10% que fija la citada norma.

Entonces, era suficiente liquidar dicha sobretasa en el 10% del valor del renglón del impuesto neto de renta, como en efecto lo hizo la DIAN, sin que fuera necesaria una motivación diferente a la ley misma. No prospera el cargo.

Las razones que anteceden son suficientes para confirmar la sentencia apelada.

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,

**FALLA**

**CONFIRMAR** la sentencia apelada.

Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

*(Firmado Electrónicamente)*

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**

Presidente de la Sección

*(Firmado Electrónicamente)*

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

*(Firmado Electrónicamente)*

**MILTON CHAVES GARCÍA**

*(Firmado Electrónicamente)*

**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

[1] Mediante Decreto 1614 de 2003, el Gobierno Nacional suprimió a Telehuila S.A. E.S.P. y ordenó la disolución y liquidación. El 27 de abril de 2006 fue suscrita el Acta de Liquidación y se declaró terminado el proceso con su publicación en el D.O. 46.255 del 30 de abril de 2006.

[3] Fl. 539 c.a.4.

[5] Fls. 752 a 788 c.a. 6.

[7] Fiduciaria La Previsora actúa en el proceso en calidad de liquidador y representante legal de la Empresa de Telecomunicaciones del Huila S. A. Telehuila E.S.P liquidada.

[9] Fls. 18 a 80 c.p.1.

[[17]](#footnote-17)[10] Citó la sentencia de 13 de noviembre de 2008 pero no su radicado.

[11] Fls. 273 a 289 c.p.1.

[[18]](#footnote-18)[12] Fls. 346 a 356 c.p.2.

[[19]](#footnote-19)[14] Fls. 366 a 394 c.p.2.

[15] Índice 20 del aplicativo SAMAI

[17] Sección Cuarta, Exp. 63001-23-31-000-2008-00058-01 [18582], M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

[19] Para efectos del contrato de explotación las teleasociadas son las siguientes empresas de telecomunicaciones: Telecartagena S.A. ESP, Telecaquetá S.A. ESP, Teleupar S.A. ESP, Telemaicao S.A. ESP, Telehuila S.A. ESP, Telenariño S.A. ESP, Telearmenia S.A. ESP, Telecalarcá S.A. ESP, Telesantarosa S.A. ESP, Teletolima S.A. ESP, Telbuenaventura S.A. ESP y Teletuluá S.A. ESP, todas Empresas de Servicios Públicos, en liquidación, ordenada por el Gobierno Nacional mediante los Decretos 1603 a 1614 del 12 de junio de 2003.

[21] Exp 63001-23-31-000-2009-00068 01 [19325], M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

[23] Exp. 63001-23-31-000-2008-00058-01 [18582], M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

[[20]](#footnote-20)[27] En igual sentido, ver sentencia de 25 de mayo de 2017, Exp. 63001-23-31-000-2009-00068 01 [19325], M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

[28] Si bien en el presente proceso no se aportó el contrato de fiducia al que se hace referencia, se tiene en cuenta lo analizado respecto de dicho contrato en la sentencia del 26 de julio de 2012, exp. 18582, el cual fue suscrito por todas las teleasociadas, incluida Telecalarcá.

[30] Ibídem.

[[21]](#footnote-21)[31] Se refiere a los pagos por honorarios al revisor fiscal, contribución a la Superintendencia de Sociedades, renovación de matrícula mercantil y gastos legales.

[[22]](#footnote-22)[33] Sentencia de 1° de junio de 2016, Exp. 25000-23-37-000-2012-00097-01 [20276], M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

[34]

|  |  |
| --- | --- |
| **CONCEPTOS** | **VALOR DECLARADO** |
| Gastos operacionales de administración | 2.291.856.000 |
| Otras deducciones | 232.553.000 |
| Pérdida por exposición a la inflación | 1.333.848.000 |
| **TOTAL** | 3.858.257.000 |

1. [2] Fl. 12 c.a.1. [↑](#footnote-ref-1)
2. [4] Fl. 640 a 651 y 721 a 736 c.a.5. [↑](#footnote-ref-2)
3. [6] Fls. 828 a 841 c.a. 6. [↑](#footnote-ref-3)
4. [8] El Consorcio Remanentes Telecom, constituido por la Fiduciaria de Desarrollo Agropecuario S.A. -Fiduagraria S.A. y la Fiduciaria Popular S.A., actúa en calidad de administrador y vocero del Patrimonio Autónomo de Remanentes Telecom y Teleasociadas PAR, encargado de los procesos judiciales de la Empresa de Telecomunicaciones del Huila S.A. Telehuila E.S.P. liquidada. [↑](#footnote-ref-4)
5. [13] Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia de 25 de mayo de 2017, Rad. 63001-23-31-000-2009-00068-01 (19325), M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, en la que se reitera la sentencia de 31 de mayo de 2012, Rad. 73001-23-31-000-2009-00439-01 (18839), M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia. [↑](#footnote-ref-5)
6. [16] Índice 19 del aplicativo SAMAI [↑](#footnote-ref-6)
7. [18] Sección Cuarta, Exp. 63001-23-31-000-2009-00068 01 [19325], M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto. [↑](#footnote-ref-7)
8. [20] Fls. 305 A 351 c.a.3. [↑](#footnote-ref-8)
9. [22] Ibídem. [↑](#footnote-ref-9)
10. [24] El artículo 775 del ET prevé la prevalencia de los libros de contabilidad del contribuyente frente a la declaración de renta que él presente. [↑](#footnote-ref-10)
11. [25] Sentencia de 1° de junio de 2016, Exp. 25000-23-37-000-2012-00097-01 [20276], M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia. [↑](#footnote-ref-11)
12. [26] Jesús Orlando Corredor Alejo, *“El impuesto de renta en Colombia. Parte General*”. Centro Interamericano Jurídico Financiero CIJUF. 2009, pág 336. [↑](#footnote-ref-12)
13. [29] En igual sentido consultar sentencia de 25 de mayo de 2017, Exp. 63001 -23-31-000-2009-00068 01 [19325], M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto. [↑](#footnote-ref-13)
14. [32] Se recuerda que solo llevó como deducibles en un 71.01% los gastos por renovación de matrícula mercantil y gastos legales. [↑](#footnote-ref-14)
15. [35] Ibídem [↑](#footnote-ref-15)
16. [36] El artículo 7 de la Ley 863 de 2003 dispone lo siguiente: “Modifícase el [artículo 260-11](http://www.ceta.org.co/html/d.asp?d=44636&ETD=1&UID=10215729&Token=3F50F8A7A7B24061) del Estatuto Tributario, el cual quedará así: “Por los años gravables 2004, 2005, y 2006 créase una sobretasa a cargo de los contribuyentes obligados a declarar el impuesto sobre la renta y complementarios. Esta sobretasa será equivalente al diez por ciento (10%) del impuesto neto de renta determinado por cada año gravable.

    La sobretasa aquí regulada se liquidará en la respectiva declaración de renta y complementarios y no será deducible ni descontable en la determinación del impuesto sobre la renta. [...]” [↑](#footnote-ref-16)
17. [↑](#footnote-ref-17)
18. [↑](#footnote-ref-18)
19. [↑](#footnote-ref-19)
20. [↑](#footnote-ref-20)
21. [↑](#footnote-ref-21)
22. [↑](#footnote-ref-22)