



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

**CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

**Bogotá D.C., treinta (30) de agosto de dos mil veinticuatro (2024)**

**Referencia:** NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
**Radicación:** 05001-23-33-000-2021-01631-01(26681)  
**Demandante:** UNE EPM TELECOMUNICACIONES SA<sup>1</sup>  
**Demandado:** DIAN  
**Temas:** Renta 2015. Amortización inversiones. Requisitos artículos 107, 142 y 143 del ET. Necesidad

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 03 de marzo de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Cuarta de Oralidad, que en la parte resolutive dispuso<sup>2</sup>:

*«PRIMERO. SE DECLARA la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión N° 112412020000013 del 18 de febrero de 2020, que modificó la declaración de corrección del impuesto sobre la renta y complementarios UNE EPM TELECOMUNICACIONES S.A., correspondiente al año gravable 2015, y la Resolución N° 002086 del 30 de marzo de 2021, que confirmó íntegramente el contenido del acto liquidatorio. En consecuencia,*

*SEGUNDO. A título de restablecimiento del derecho, SE DECLARA la firmeza de la declaración de corrección del impuesto sobre la renta y complementarios presentada por la sociedad demandante, en relación con el año gravable 2015. TERCERO. Se condena en costas a la entidad demandada, de conformidad con los parámetros definidos en la parte motiva de la presente decisión [...]».*

**ANTECEDENTES**

Mediante contrato de compraventa del 29 de diciembre de 2010<sup>3</sup>, **UNE EPM BOGOTÁ SA** vendió la base de datos de clientes de su propiedad a **UNE EPM TELECOMUNICACIONES SA** (demandante), en la suma de \$149.592.000.000. Posteriormente, la demandante realizó fusión por absorción con **UNE EPM BOGOTÁ**, perfeccionada el 19 de junio de 2012, mediante Escritura Pública 1013 de la Notaría 13 de Medellín.

El 18 de abril de 2016, **UNE EPM TELECOMUNICACIONES SA** presentó la declaración de renta del año gravable 2015, en la que registró un total saldo a favor de \$61.261.603.000, devuelto mediante Resolución 62829000638682 del 14 de septiembre de 2016. El 05 de abril de 2020, previo emplazamiento, corrigió la declaración y fijó los

<sup>1</sup> El objeto social de la compañía consiste en la prestación de servicios de telecomunicaciones, tecnologías de la información y las comunicaciones, servicios de información y las actividades complementarias relacionadas y/ o conexas con ellos.

<sup>2</sup> Índice 2 Samai

<sup>3</sup> Folio 370 a 377 cp.



costos de venta en \$1.941.155.318.000, la sanción por corrección en \$473.999.000, la pérdida líquida del ejercicio en \$41.232.599.000, y un total saldo a favor de \$60.787.604.000.

Luego del requerimiento especial y su respuesta, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín expidió la Liquidación Oficial de Revisión 112412020000013 del 18 de febrero de 2020, en la cual determinó los costos de venta en \$1.929.984.129.000<sup>4</sup>, disminuyó la pérdida líquida del ejercicio a \$30.061.410.000, impuso la sanción prevista en el artículo 647-1 ET en \$3.266.796.000<sup>5</sup> y fijó un total saldo a favor de \$57.994.807.000. Al efecto, señaló que «*El Despacho considera que el costo por concepto de amortización de este intangible por valor de [...] no es procedente teniendo en cuenta las siguientes consideraciones*».

Contra la anterior liquidación se interpuso recurso de reconsideración, decidido por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN mediante la Resolución 002086 del 30 de marzo de 2021, en el sentido de confirmar el acto recurrido.

## DEMANDA

UNE EPM TELECOMUNICACIONES SA, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, solicito las siguientes declaraciones y condenas:

### «A. A TÍTULO DE NULIDAD.

*Respetuosamente solicito a los Honorables Magistrados del Despacho que se sirvan declarar la Nulidad Absoluta de: (i) la Liquidación Oficial de Revisión No. 112412020000013 del 18 de febrero de 2020, por medio de la cual la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios presentada por la Compañía por el período gravable 2015; y de (ii) la Resolución No. 002086 del 30 de marzo de 2021, por medio de la cual la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN, resolvió el Recurso de Reconsideración interpuesto por la Demandante.*

*En caso de que se acepten parcialmente los argumentos desarrollados, expuestos y debidamente acreditados por la Demandante en el presente Medio de Control de Nulidad y Restablecimiento del Derecho, solicito respetuosamente a su Honorable Despacho se sirva declarar la Nulidad Parcial de los Actos Administrativos demandados, derivada de los fundamentos jurídicos, fácticos y probatorios aceptados.*

### B. A TÍTULO DE RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO.

*Respetuosamente solicito a su Honorable Despacho que, como consecuencia de la Nulidad Absoluta de los Actos Administrativos demandados, se decrete como Restablecimiento del Derecho, la firmeza de la declaración privada del impuesto sobre la renta y complementarios presentada por UNE TELCO por el período gravable 2015 y, en consecuencia, se determine que mi representada no adeuda suma alguna por concepto del impuesto sobre la renta y complementarios ni sanción alguna relacionada con el período gravable 2015.*

<sup>4</sup> Rechazó costos por \$11.171.189.000. La DIAN menciona la existencia del intangible, aunque rechaza la amortización porque «[...] no se cumplió con el requisito de **inversión necesaria** amortizable [...]»

<sup>5</sup> Del 100 %.



*En el caso en que su Honorable Despacho se sirva declarar la Nulidad Parcial de los Actos Administrativos demandados, solicito se sirva establecer los conceptos y valores a cargo de mi representada por concepto del impuesto sobre la renta y sanciones aplicables por el período gravable 2015».*

Invocó como normas violadas, las que se enuncian a continuación:

- Artículos 29, 95-9 y 228 de la Constitución Política;
- Artículos 137 de la Ley 1437 de 2011;
- Artículos 164, 165 y 167 del Código General del Proceso;
- Artículos 98 y 172 a 180 del Código de Comercio;
- Artículos 26, 58, 59, 107, 142, 143, 647-1, 742 y 743 del Estatuto Tributario y,
- Artículo 13 del Decreto 2649 de 1993.

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

Los actos administrativos que rechazaron la amortización del intangible en la adquisición de la base de datos de clientes realizadas por *UNE EPM TELECOMUNICACIONES* y *UNE EPM BOGOTÁ*, son nulos porque:

La inversión cumplió el requisito de necesidad previsto en el artículo 107 del ET y en la sentencia de unificación del Consejo de Estado, pues: *a)* la adquisición fue para desarrollar el objeto social; *b)* producir mayores ingresos en una zona en la que no se tenía presencia en la prestación de servicios de telecomunicaciones (*Bogotá DC*); *c)* conservar los clientes que tenía *UNE EPM BOGOTÁ* e; *d)* incrementar la presencia en el mercado colombiano.

Los actos están falsamente motivados y vulneran los artículos 171 y 173 a 180 del Código de Comercio, al desconocer el propósito real del negocio, señalando que la fusión posterior<sup>6</sup> implicó el traslado de la base de clientes, sin necesidad de realizar la compraventa, lo cual vulnera el ejercicio de la libre voluntad contractual y no tiene en cuenta que la mencionada fusión estuvo precedida de múltiples autorizaciones y actuaciones públicas y privadas que se materializaron el 19 de junio de 2012, esto es un año y cinco meses después de la compraventa de la base de clientes, sin que pueda rechazarse la inversión realizada en el año 2010, por una fusión realizada en el 2012. De igual forma, el hecho de que la actora tuviera participación accionaria en *UNE EPM BOGOTÁ*, no implicaba que tuviera derecho a prestar los servicios de esta última, y menos tratándose de un mercado regulado, como son las telecomunicaciones.

La DIAN no valoró las pruebas aportadas, a saber: *a)* contrato de compraventa; *b)* acta de asamblea de accionistas de *UNE TELCO*; *c)* Escritura Pública 1013 de la Notaría 13 de Medellín; *d)* declaración del impuesto de renta del año 2010 presentada por *UNE EPM BOGOTÁ* y; *e)* depuración de la ganancia ocasional por la venta de base de clientes realizada por *UNE EPM BOGOTÁ*, las cuales dan cuenta de la necesidad de la inversión, el reconocimiento de esta por parte del vendedor en su declaración tributaria - *descartando fraude fiscal*-, y la consecuente procedencia del costo declarado por la actora.

Se interpretaron erróneamente los artículos 142 y 143 del ET, 66 del Decreto 2649 y 15 del Decreto 2650 de 1993, que consagran la amortización de activos intangibles ante la necesidad de la inversión acreditada en el *sub lite*.

<sup>6</sup> Celebrada entre *UNE EPM TELECOMUNICACIONES* y *UNE EPM BOGOTÁ SA* en el año 2012.



La Autoridad vulneró el debido proceso y el derecho de defensa, al omitir en sede administrativa los argumentos presentados por la contribuyente, cuya finalidad era acreditar la necesidad de la compraventa de la base de clientes y la procedencia de la amortización; y desconoció los artículos 58 y 59 del ET, los cuales consagran que todos los ingresos de una compañía tienen costos asociados.

En la actuación se inobservó el artículo 98 del Código de Comercio, toda vez que la participación accionaria de *UNE EPM BOGOTÁ* no afectó la necesidad de la inversión; adicionalmente, no existe norma jurídica que establezca que la participación accionaria de una sociedad sea el fundamento para el rechazo de un costo en el que efectivamente se incurrió, o que ser accionista de una sociedad signifique ser dueño de los activos de esta, quien es una persona jurídica distinta.

No se configuró fraude fiscal; lo que existió fue una interpretación errónea de la sentencia C-015 de 1993 y de la doctrina oficial de la DIAN, dado que la inversión cumplió el criterio de necesidad de las expensas y se declararon los ingresos relacionados con dicho activo, tanto por el vendedor como por la actora. De otra parte, para la época de los hechos no estaba tipificada la figura del fraude fiscal, cuyo procedimiento lo reguló la Ley 1819 de 2016, que no se siguió y, en todo caso, ante la ausencia de norma legal que tipificara la conducta, se trasgredió el artículo 29 constitucional; además, la DIAN interpretó erróneamente el artículo 228 de la Constitución Política, máxime cuando no se generó contradicción entre la sustancia y la forma en la operación de compraventa celebrada.

La Administración inobservó los artículos 2.º y 4.º de la Decisión CAN 638 de 2006, que exigen a los prestadores de servicios de telecomunicaciones garantizar la continuidad del servicio; la adquisición de la base de clientes también se justifica en la medida en que, de no contar con la información de cada usuario, no se hubieran garantizado los derechos de los suscriptores, ni se habrían cumplido las obligaciones como entidad prestadora de los servicios referidos, conforme al artículo 4.º antes mencionado.

Los actos acusados se fundaron en apreciaciones subjetivas de los funcionarios de la DIAN, quienes desconocieron principios constitucionales, extralimitaron sus competencias y facultades de fiscalización. Además, carecen de sustento fáctico y jurídico, en tanto no justificaron el rechazo de la deducción.

No se tuvo en cuenta que *UNE EPM BOGOTÁ* declaró los ingresos percibidos por la venta de la base de datos de sus clientes, que a su vez dio origen al costo declarado por la actora; entonces, la Administración acepta que la vendedora reporte un ingreso, pero no admite que el comprador declare el costo en el que incurrió en la adquisición, vulnerando los artículos 95-9 y 363 de la Constitución y 683 del ET, así como el principio de asociación, pues todo ingreso aparece un costo.

Las apreciaciones de la DIAN, respecto del manejo empresarial de la sociedad, conculcan el artículo 333 de la Constitución Política que establece la libertad de empresa y la libre competencia económica, al tiempo que desconocen los artículos 26 y 89 del ET por omitir los efectos del costo real y efectivamente incurrido en la depuración del impuesto de renta.



La sanción por rechazo o disminución de pérdidas es improcedente, por no haberse configurado el hecho sancionable, pues las erogaciones incurridas cumplen los requisitos para su deducción y, en todo caso, existió una diferencia de criterios con la Administración.

## OPOSICIÓN

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda, así.

No procede la amortización del intangible generado en la adquisición de la «Base de Datos», en tanto no se acreditaron las exigencias de los artículos 107 y 142 del ET. No se cumplieron los requisitos de inversión necesaria para los fines del negocio (*art. 107*) y susceptible de demérito (*art. 142*). No procede la amortización, porque: *i*) las partes del contrato de compraventa pertenecen al mismo grupo empresarial EPM; *ii*) existía intención de compra desde el año 2009; *iii*) las sociedades se fusionaron (2012); *iv*) no se iba a entrar a un nuevo mercado; *v*) existen inconsistencias en el contrato de compraventa y, *vi*) las pruebas directas e indiciarias en el expediente llevan al rechazo del costo por amortización.

Se desconoce y no se probó cómo se tasó el valor de la base de datos que contiene información de usuarios, contratos y derechos económicos derivados de los servicios de telecomunicaciones prestados en el área de Bogotá y sus alrededores. Además, «dentro de los efectos de la fusión entre sociedades está la integración patrimonial lo cual no ocurre en el caso porque aún UNE EPM BOGOTÁ existía jurídicamente y continuaba prestando sus servicios a los clientes hasta la formalización de la fusión», con lo cual, la compra de la base de clientes no afectaba la continuidad del servicio.

La DIAN adelantó sus labores de fiscalización y recaudó el acervo probatorio para sustentar fáctica y jurídicamente que la amortización era improcedente, lo que descarta la indebida motivación alegada. Del análisis realizado a las compras que originaron los costos, se concluye que corresponden a una estrategia adoptada por la demandante en procura de aumentar beneficios tributarios, sin que de manera transparente y legal hubiese lugar a ellos. Por tal razón, en la liquidación de revisión y en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración se manifiesta la preocupación sobre la configuración de un fraude fiscal.

UNE TELECOMUNICACIONES pretendía declarar costos de venta por \$11.171.189.000, cuando en sede administrativa se constató que dicho intangible no tenía valor en libros, lo que refuerza la posición de tratarse un negocio jurídico innecesario que se realizó para disminuir la base gravable y el valor del impuesto. Lo anterior, configura fraude fiscal, figura que desarrolla el principio constitucional de la primacía de la realidad sobre la forma.

Se probó que el negocio de compraventa de la «base de clientes» pretendía la obtención de un beneficio tributario, toda vez que la fusión entre la demandante y la sociedad UNE EPM BOGOTÁ, era un asunto concertado, lo que significa que esos clientes serían 100 % de su propiedad. Tampoco es cierto que se vulnere el principio de asociación contable, pues la procedencia de costos exige acreditar unos requisitos taxativos que no se cumplieron en la declaración cuestionada.



Procede la sanción por inexactitud (*artículo 647-1 ET*), porque la actora declaró costos de venta a los que no tenía derecho, al registrar datos equivocados que resultaron en un mayor saldo a favor. No se configuró diferencia de criterios, en la medida en que, los artículos 107 y 142 del ET no son susceptibles de interpretaciones diferentes, pues no son de compleja comprensión y la demandante no brindó un entendimiento razonable que la exonere de la sanción.

Se debe condenar en costas a la demandante, a título de agencias en derecho, en las tarifas fijadas por el Consejo Superior de la Judicatura.

### TRÁMITE PROCESAL DE PRIMERA INSTANCIA

Mediante auto del 24 de noviembre de 2021, el *a quo* dio traslado a las partes para alegar de conclusión. El litigio se concretó en establecer la legalidad de los actos administrativos acusados.

### SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Cuarta de Oralidad, anuló los actos acusados, declaró la firmeza de la declaración privada y condenó en costas a la demandada, con fundamento en lo siguiente<sup>7</sup>:

Del análisis probatorio realizado se evidencia que *UNE TELCO* gozaba de la garantía constitucional de celebrar los negocios jurídicos necesarios para el desarrollo de su actividad económica. En esa medida, se acreditó que el grupo empresarial tenía como estrategia consolidar los mercados sobre una base nacional. Siendo así, el contrato de compraventa de la base de clientes se considera una inversión necesaria para los fines del negocio, pues tuvo como finalidad que la actora desarrollara el servicio de telecomunicaciones en Bogotá y sus alrededores, conservara los clientes que tenía *UNE EPM BOGOTÁ* y, por consiguiente, incrementara su presencia en el mercado.

Las facultades de fiscalización de la DIAN no podían usarse para desconocer el postulado constitucional de libertad de empresa y el principio de autonomía de la voluntad contractual, con que la actora pretendía operar en el mercado de Bogotá DC y sus alrededores, con anterioridad a que se llevara a cabo el proceso de fusión que se consolidó un año y seis meses después. Además, está acreditado que, para la fecha de la compraventa (2010), no se tenía certeza de la ejecución de la fusión, por los trámites administrativos, privados y gubernamentales que debían surtir para tal fin.

La sentencia de unificación que definió el alcance del artículo 107 del ET, no exige que la inversión produzca dividendos o utilidades gravadas durante el periodo en el que se realiza; basta acreditar que la erogación contribuyó, directa o indirectamente, en la actividad productora de renta. También se probó que desde el año 2011 la actora generó ingresos gravados y expandió el espectro espacial en donde prestaba los servicios, aspectos que no fueron abordados en el requerimiento especial. Por demás, conforme al artículo 711 *ib.*, las glosas de la DIAN deben estar previamente establecidas en el requerimiento, *so pena* de vulnera el debido proceso.

<sup>7</sup> Índice 2 Samai.



Por último, no se configuró fraude fiscal, pues las pruebas recaudadas por la DIAN no permiten inferir que las obligaciones pactadas en el contrato de compraventa de la «Base de Clientes», a cargo de *UNE EPM BOGOTÁ SA* y de *UNE TELCO*, no se ejecutaran, a lo cual se suma que aquella registró en su declaración de renta del año gravable 2010 el ingreso por la venta de la mencionada base de clientes y *UNE TELCO* tributó por los ingresos obtenidos por la prestación del servicio de telecomunicaciones en Bogotá DC y demás zonas aledañas.

Comoquiera que en el requerimiento especial no se cuestionó el cumplimiento de los demás requisitos legales previstos para la amortización del intangible, se acredita su deducción y se descarta la sanción por rechazo o disminución o pérdidas.

Procede la condena en costas conforme al artículo 188 del CPACA, modificado por el artículo 47 de la Ley 2080 de 2021.

## RECURSO DE APELACIÓN

La **demandada** solicitó revocar la decisión de primera instancia y negar las pretensiones de la demanda, bajo los siguientes argumentos:

El Tribunal valoró indebidamente las pruebas del proceso para aceptar la deducción, y erró al afirmar que las estrategias empresariales de la actora no podían desconocerse por la Administración, pues los acuerdos y pactos entre particulares son susceptibles de revisión, como lo señala la jurisprudencia. El *a quo* no garantizó la neutralidad fiscal de la operación, no analizó el objeto de la transacción, ni que se trataba realmente de una reorganización empresarial en la que no existe transferencia sino una integración de patrimonios, que no ameritaban celebrar el contrato de compraventa de la base de clientes.

De algunas pruebas, que no se valoraron, se evidencia una «presunción de inexistencia de un motivo económico válido». Por ejemplo: *UNE TELCO* era accionista mayoritario de *UNE EPM BOGOTÁ*; esta última dejó de prestar servicios de telecomunicaciones para ser proveedor de redes y outsourcing de servicios de administración de la actora; desde el 26 de julio de 2011, la Asamblea General de Accionistas de *UNE TELCO* aprobó iniciar los trámites para realizar la fusión formalizada el 19 de junio de 2012 -*disolución de UNE EPM BOGOTÁ para ser absorbida por la demandante*-; no se demostró el valor del activo cuya amortización se deduce, al no existir avalúo técnico; en el año de la compraventa existió una pérdida ocasional y, entre las partes se convino el valor del contrato, cuyo costo es presunto.

La valoración del *a quo* se centró en operaciones propias del derecho societario, cuya finalidad es ampliar las operaciones comerciales ingresando a un nuevo territorio, pero no en probar los requisitos de la deducibilidad del «gasto financiero por intereses<sup>8</sup>» que exigen los artículos 107 y 142 del ET. Las pruebas evidencian la inexistencia de una inversión necesaria, porque se estaba gestionando la fusión entre ambas sociedades, con lo cual, el activo cuestionado sería de propiedad de la actora, al tiempo que acreditaron que la supuesta incertidumbre del negocio que acoge el Tribunal no existe, en razón a que ambas sociedades son vinculadas y una es controlante de la otra.

<sup>8</sup> El debate es sobre la procedencia de la amortización del activo intangible, no sobre intereses financieros.



No se comparte la decisión apelada, pues la actora incumplió la obligación de probar los requisitos de los artículos 107 y 142 del ET, pues la compraventa no era necesaria; el activo adquirido sería transferido con ocasión de la fusión; no hay concordancia entre los datos del contrato respecto de la fecha del pago y la información suministrada por la contribuyente<sup>9</sup>, y la operación se realizó para obtener beneficios financieros y fiscales, de lo cual se concluye que se trató de una operación simulada para aminorar la carga tributaria. La actora no demostró la relación de causalidad, proporcionalidad y necesidad de la inversión.

La sentencia apelada vulneró el principio de prevalencia del derecho sustancial sobre el formal, toda vez que la demandante no acreditó la realidad de la transacción plasmada en el contrato de compraventa.

No hay lugar a levantar la sanción por rechazo o disminución de pérdidas, porque la deducción por amortización de la inversión era improcedente ante el incumplimiento de los requisitos para su reconocimiento.

No se probaron las costas procesales y, por tanto, debe levantarse su condena.

### TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA

La **demandante** se opuso al recurso de apelación en el término previsto en el artículo 247-4 del CPACA, y pidió confirmar la sentencia apelada. Al efecto, señaló que: *i)* las pruebas fueron debidamente valoradas por el *a quo*, al haberse reconocido el propósito real de negocio derivado de la adquisición de la base de clientes; *ii)* las razones subjetivas de la DIAN no descartaron la necesidad de la inversión; *iii)* se cumplieron los requisitos del artículo 107 del ET, y las reglas de unificación decantadas por el Consejo de Estado, aclarando que en los actos administrativos la demandada solo cuestionó el requisito de necesidad de la expensa. Aun así, la alícuota de amortización cumple la proporcionalidad desde una óptica comercial, al corresponder al 2,18 % de la renta bruta de la compañía y, *iv)* la actora aportó las pruebas pertinentes, conducentes y útiles respecto de la necesidad de la inversión. La sanción por rechazo o disminución de pérdidas es improcedente, por cuanto no se configuró el hecho sancionable.

El **Ministerio Público** guardó silencio.

### CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2015, presentada por **UNE EPM TELECOMUNICACIONES SA**.

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandada, en calidad de apelante única, se debe establecer si procede la amortización de la inversión en la adquisición de base de clientes a **UNE EPM BOGOTÁ SA**, a cuyo efecto se debe determinar si se cumplieron los requisitos previstos en los artículos 107, 142 y 143 del

<sup>9</sup> En la apelación no se ahondó sobre esta afirmación.



ET. En caso afirmativo, se debe determinar si la sanción por rechazo o disminución de pérdidas es procedente.

Comoquiera que las partes no discuten y aceptan la calificación de «activo intangible» que se le dio a la inversión debatida, la Sala decidirá conforme al marco del litigio planteado en sedes administrativa y judicial, relativo a la procedencia de la amortización de tal concepto por la adquisición de la base de clientes de *UNE EPM BOGOTÁ SA*.

### **Amortización inversión - adquisición de la base de datos de clientes de UNE EPM BOGOTÁ.**

La actora argumenta que la inversión cumple el requisito de necesidad previsto en los artículos 107 y 142 del ET, pues incide en la actividad productora de renta, al ampliar el mercado de la sociedad a la ciudad de Bogotá y sus alrededores, aspecto acreditado plenamente en el expediente. Esta tesis fue avalada por el Tribunal.

Para la DIAN, dicha inversión no era necesaria, entre otras razones, porque: *i)* no existía una razón económica, pues la actora era accionista mayoritaria de *UNE EPM BOGOTÁ*; *ii)* como con la fusión que se celebró con posterioridad, la actora accedería a la base de datos de clientes, la compraventa de esta buscaba obtener beneficios fiscales y disminuir la base imponible y, *iii)* que no existieron pruebas sobre la necesidad de la inversión, ni un avalúo técnico sobre el valor de la base de datos.

En la apelación, la demandada agregó que tampoco se cumplieron los requisitos de proporcionalidad y causalidad; sin embargo, estos no serán objeto de pronunciamiento de la Sala, comoquiera que en la actuación administrativa la DIAN solo cuestionó la necesidad de la inversión, con lo cual, la discusión sobre la procedencia de los costos por amortización del intangible se contraerá a este aspecto.

Para abordar el problema jurídico frente al cargo de apelación atinente a que el «motivo económico» de la transacción no era real, por la vinculación societaria entre *UNE TELECOMUNICACIONES SA* y *UNE EPM BOGOTÁ*, la Sala reiterará el criterio de decisión fijado en reciente oportunidad, conforme al cual, para la época de los hechos<sup>10</sup> la vinculación económica no impedía la amortización de las inversiones entre vinculadas económicas, conforme al artículo 143 del ET<sup>11</sup>.

De igual forma, se aplicarán los criterios de unificación jurisprudencial fijados por la Sección en materia de procedencia de los activos intangibles, como inversión amortizable, a la luz de los requisitos de los artículos 107 y 142 del Estatuto Tributario<sup>12</sup>. En esa oportunidad, la Corporación unificó la jurisprudencia sobre el entendimiento y alcance del artículo 107 del ET que, para el periodo discutido, nada preveía sobre el tratamiento fiscal de activos intangibles<sup>13</sup>, lo cual solo ocurrió con la expedición de las Leyes 1607 de 2012 (*al adicionar el artículo 143-1 del ET*) y 1819 de 2016 (*al modificar los artículos 74 y 143 del ET*). De manera que, las consecuencias tributarias de ese hecho económico eran dictadas por los entonces vigentes artículos 142 y 143 del ET, que en su orden establecían lo siguiente:

<sup>10</sup> Antes de la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016.

<sup>11</sup> Sentencia del 30 de mayo de 2024, exp. 27172, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.

<sup>12</sup> Sentencia del 26 de noviembre de 2020, 2020CE-SUJ-4-005, exp. 21329, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez.

<sup>13</sup> En aquella oportunidad versaba sobre un crédito mercantil.



«**Artículo 142. Deducción por amortización de inversiones. Son deducibles**, en la proporción que se indica en el artículo siguiente, **las inversiones necesarias** realizadas para los fines del negocio o actividad, si no lo fueran de acuerdo con otros artículos de este capítulo y distintas de las inversiones en terrenos.

Se entiende por **inversiones necesarias amortizables** por este sistema, 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 período 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.

**Artículo 143. Modificado L. 223/1995, art. 91. Término para la amortización de inversiones.** Las **inversiones** a que se refiere el artículo precedente **pueden amortizarse en un término no inferior a cinco (5) años**, salvo que se demuestre que, por la naturaleza o duración del negocio, la amortización debe hacerse en un plazo inferior. En el año o período gravable en que se termine el negocio o actividad, pueden hacerse los ajustes pertinentes, a fin de amortizar la totalidad de la inversión (...). Se resalta.

En sentencia del 10 de marzo de 2022<sup>14</sup>, que se reitera en esta oportunidad, la Sección precisó que las anteriores disposiciones regulaban el tratamiento fiscal aplicable a la amortización de inversiones para fines del negocio. En el primer artículo (*art. 142 del ET*) se definió el concepto de inversión amortizable y se aclaró que, para que esas erogaciones sean deducibles de acuerdo con la técnica contable, «*deben registrarse como activos para ser amortizados en más de un año, o tratarse como diferidos*<sup>15</sup>», sin que se le adjudique a la normativa contable la regulación sobre la amortización que, para efectos fiscales, se señalaba en el artículo 143 del ET.

En efecto, el artículo 143 *ib.*, en la redacción vigente para el período discutido, contiene en forma independiente los requisitos para la amortización de cada una de las situaciones allí expuestas. Es así como el inciso primero refiere las inversiones descritas en el artículo 142 del ET, las cuales «*pueden amortizarse en un término no inferior a cinco (5) años, salvo que se demuestre que, por la naturaleza o duración del negocio, la amortización deba hacerse en un plazo inferior*<sup>16</sup>».

Ahora bien, en cuanto a la aplicación del artículo 107 del ET la Sección, en la sentencia que unificó la jurisprudencia sobre el entendimiento y alcance de esa norma<sup>17</sup>, precisó que una inversión, «**es amortizable fiscalmente, bajo el cumplimiento de los requisitos exigidos en los artículos 107, 142 y 143 del ET y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 177-1 [Ib.]**<sup>18</sup>». Se resalta.

Es decir que, para la procedencia de la deducción de inversiones amortizables, no solo se debe verificar el cumplimiento de los requisitos previstos en los artículos 142 y 143 del ET, sino también los del artículo 107 *ib.*, de los cuales se reitera que, en este caso, la DIAN solo objetó el de necesidad.

<sup>14</sup> Exp. 24695, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto, que reiteró la sentencia del 19 de agosto de 2010, exp. 17010, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia.

<sup>15</sup> Aspecto no discutido en el *sub lite*.

<sup>16</sup> En igual sentido expuso la Sala en un caso de amortización de un activo intangible, en la sentencia del 11 de febrero de 2021, exp. 23851, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

<sup>17</sup> Sentencia del 26 de noviembre de 2020, 2020CE-SUJ-4-005, exp. 21329, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez.

<sup>18</sup> En el presente caso se discute la procedencia de un activo intangible. Que según la regulación contable pueden ser «*careciendo de naturaleza material, implican un derecho o privilegio oponible a terceros, distinto de los derivados de los otros activos, de cuyo ejercicio o explotación pueden obtenerse beneficios económicos en varios períodos determinables, tales como patentes, marcas, derechos de autor, crédito mercantil, franquicias, así como los derechos derivados de bienes entregados en fiducia mercantil*».



La sentencia indicó que «el artículo 142 del ET, en la versión de entonces, no condicionó la amortización del crédito mercantil [inversión amortizable] a la percepción de dividendos gravados respecto de la entidad adquirida, utilidad gravable o renta líquida ordinaria por parte de la compañía adquirente; sin perjuicio de que “las inversiones necesarias realizadas para los fines del negocio o actividad”, de que trata el artículo 142 ibidem, teleológicamente propendan por conservar, proteger o aumentar la capacidad productora de renta. Tampoco estima la Sala que la inversión en el crédito mercantil sea calificada por el mencionado artículo 142 como un costo y, por ende, solo pueda disminuir los ingresos a los que se imputa (artículos 26 y 89 del ET), pues la amortización fiscal del crédito mercantil corresponde a una deducción que se detrae de la renta bruta del contribuyente. [...] La relación de causalidad de la expensa con la actividad productora de renta (107 del ET) y el carácter de “inversión necesaria para los fines del negocio o actividad” (142 del ET), como los otros requisitos que se derivan de aquellas normas [artículos 107, 142 y 143 del ET], no condicionan la procedencia de la deducción por amortización del crédito mercantil a la percepción de dividendos gravados por parte de la controlante. La admisibilidad de esa deducción encuentra fundamento **en la vinculación de un intangible a la actividad económica desarrollada por el sujeto pasivo, previendo razonablemente que el mismo contribuya a la generación de renta**». Se resalta.

En consecuencia, se reitera que, «como la deducibilidad de la amortización del crédito mercantil **no está supeditada a que la inversión produzca dividendos o utilidades gravadas** durante el periodo imponible en que dicho concepto aminore la base gravable del impuesto sobre la renta, **bastará acreditar que la erogación contribuyó, directa o indirectamente, al desarrollo, conservación o aumento de la actividad productora de renta de la compañía, es decir a la obtención de ingresos o, en su defecto, a facilitar su generación, de modo que no resulte indispensable probar una correlación entre expensas incurridas y rentas generadas<sup>19</sup>**». Se resalta.

Las anteriores precisiones son relevantes, en la medida en que, para la procedencia de las inversiones amortizables, como son los activos intangibles, basta con acreditar que la erogación contribuye, directa o indirectamente al desarrollo, conservación o aumento de la actividad productora de renta, como atinadamente lo señaló el *a quo* en la sentencia apelada.

### Caso concreto

La DIAN cuestiona la sentencia de primera instancia porque, en su entender, la inversión efectuada en la adquisición de base de clientes a *UNE EPM BOGOTÁ* no cumple el requisito de necesidad previsto en los artículos 107 y 142 del ET.

En primer lugar, señala que la vinculación societaria que existía entre la demandante y *UNE EPM BOGOTÁ*, daba cuenta de la falta de necesidad de la inversión. Sobre este tema, se reitera que, para la época de los hechos, (*antes de la Ley 1819 de 2016*), no existía ninguna restricción normativa o impedimento legal para la amortización de inversiones realizadas entre vinculadas económicas. De manera que, aunque esta no fue no la única razón que tuvo la DIAN para descartar la operación de compraventa, no resulta válida a la luz del precedente de la Sala<sup>20</sup>.

Además, sostiene que la inversión resultaba innecesaria, porque las sociedades vinculadas planificaron celebrar una fusión que integraría los patrimonios y no daría lugar a la amortización; que incluso se pactó antes de la celebración del contrato de compraventa cuestionado y que las pruebas obrantes en el expediente fueron indebidamente valoradas por el Tribunal. Para resolver el cargo, se evidencia en el expediente lo siguiente:

<sup>19</sup> Sentencia del 10 de marzo de 2022, exp. 24695, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.

<sup>20</sup> Sentencia del 30 de mayo de 2024, exp. 27172, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto. Considera la Sala que, aunque el precedente citado analizó la procedencia de un crédito mercantil (especie), dichas conclusiones aplican al *sub-lite* por tratarse igualmente del requisito de necesidad de la inversión (art. 142 del ET), respecto de un activo intangible (género).



- Contrato de compraventa celebrado el 29 de diciembre de 2010, entre *UNE EPM TELECOMUNICACIONES* y *UNE EPM BOGOTÁ SA*, cuyo objeto fue: «*Por medio del presente contrato, las partes se obligan recíprocamente, de forma tal que UNE EPMBOGOTÁ transfiere a UNE EPM TELCO, a título de compraventa, el derecho real de dominio y la posesión que ejerce sobre su “base de clientes”<sup>21</sup>.*».
- Valoración técnica de la firma Corficolombiana, en la que se estableció el valor de mercado de la «*Base de clientes*» en \$149.592.000.000<sup>22</sup>.
- Acta de la Asamblea General de Accionistas del 26 de julio de 2011, de *UNE EPM TELECOMUNICACIONES SA*, en la cual se aprobó el compromiso de fusión por absorción, entre la actora y *UNE EPM BOGOTÁ SA (absorbida)*, en «*desarrollo de la estrategia de consolidación de los mercados sobre una base nacional, en la cual prevalezcan los óptimos globales sobre los locales y racionalizando las inversiones de capital mediante la aplicación de una lógica global*». En el acta se mencionó que «*El doctor [...] instruye a los accionistas sobre el desarrollo de la reunión extraordinaria de la Asamblea General de Accionistas de UNE EPMBOGOTÁ SA, llevada a cabo el día de ayer, 25 de julio, donde se aprobó el mismo compromiso de fusión que hoy se pone a consideración de los socios de esta compañía<sup>23</sup>.*».
- Declaración del impuesto sobre la renta y complementarios de *UNE EPM BOGOTÁ*, en la que registra la ganancia ocasional por la venta del activo efectuada a la demandante *UNE EPM TELECOMUNICACIONES*<sup>24</sup>.
- Resolución 0762 del 29 de mayo de 2012, mediante la cual la Superintendencia Financiera de Colombia «*[...] autoriza solemnizar una reforma estatutaria consistente en una fusión por absorción*», y se autoriza legalmente la absorción de *UNE EPM TELECOMUNICACIONES* sobre *UNE EPM BOGOTÁ SA*<sup>25</sup>.
- Escritura Pública 1013 del 19 de junio de 2012, de la Notaría Trece del Círculo de Medellín, donde se materializó la fusión por absorción.

Contrario a lo afirmado por la demandada, se considera que la fusión por absorción elevada a escritura pública el 19 de junio de 2012, no tiene la entidad de desvirtuar la realidad de la operación del contrato de compraventa celebrado el 29 de diciembre de 2010, porque las fusiones societarias, conforme con el precedente de la Sección<sup>26</sup>, «*[...] ocurren cuando la entidad absorbente adquiere los derechos y obligaciones de las entidades disueltas «al formalizarse el acuerdo de fusión»; lo cual, para aquellos tipos societarios en los cuales las reformas estatutarias se llevan a cabo mediante escritura pública -como es el caso que ocupa a la Sala-, ocurre, por virtud del artículo 177 ibidem, al elevar a escritura pública el acuerdo de fusión, con el lleno de los requisitos y procedimientos establecidos por la normativa aplicable<sup>27</sup>. Así, la fusión está sometida a una formalidad ad solemnitatem (escritura pública) para que exista como negocio jurídico y sea eficaz entre los sujetos negociales, y su oponibilidad está restringida a que se inscriba en el registro mercantil (artículos 158 y 901 ejusdem)<sup>28</sup>. Por lo expuesto, para aquellos tipos societarios en los cuales las reformas estatutarias se formalizan mediante escritura pública, es a partir del perfeccionamiento de la fusión que la absorbente adquiere los derechos y obligaciones de la absorbida (artículos 172 y 178 ibidem.)*». Se resalta.

Entonces, para la fecha de suscripción del contrato de compraventa no podían predicarse los efectos de una fusión que no había ocurrido y que solo se perfeccionó

<sup>21</sup> Fls. 370 a 376 cp.

<sup>22</sup> Fls. 499 a 504 cp.

<sup>23</sup> Fls. 475 a 480 cp.

<sup>24</sup> Fl. 402 cp.

<sup>25</sup> Fls. 433 a 444 cp.

<sup>26</sup> Sentencia del 19 de mayo de 2022, exp. 26061, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.

<sup>27</sup> Cfr. Sentencia de Unificación del 29 de octubre de 2020, exp. 23419, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.

<sup>28</sup> Hiestrosa, Fernando. Tratado de las obligaciones II. De las fuentes de las obligaciones: el negocio jurídico. Volumen II. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2015. P. 837. «*Inoponible es el negocio que no puede producir efectos respecto de alguien o, dicho de otra manera, que no es eficaz en su contra, por el motivo que sea, y los hay muy variados ... A este propósito conviene tener en cuenta que la publicidad no es una solemnidad, sino un trámite para que el público pueda conocer la disposición particular o, mejor, un requisito para que las partes puedan oponer el negocio a terceros como situación cierta creada por ellas. Solo excepcionalmente la inscripción del título en el registro público es a un mismo tiempo solemnidad constitutiva*».



un año y cinco meses después, tal como lo afirmaron la demandante y el Tribunal.

En línea con lo anterior, el argumento de la DIAN, en cuanto a que si se realizaba la fusión no habría lugar a la amortización de la inversión, pues se da una integración de patrimonios, contraría el precedente de la Sección en casos similares, porque «[...] si bien con la Ley 1607 de 2012, el legislador estableció que el gasto por amortización del crédito mercantil no podría ser deducido por la misma sociedad cuyas acciones fueron adquiridas, ni por las sociedades que resultan de procesos de reorganización empresarial como fusión o escisión, o por liquidación, lo cierto es que, para la época de los hechos, tal disposición no había sido expedida. En consecuencia, **cuando se tratara de fusión podría amortizarse el crédito, siempre que se sujetara al tratamiento contable dispuesto para este tipo de intangibles, así como los requisitos de los artículos 107 (para todas las deducciones), 142 y 143 del Estatuto Tributario<sup>29</sup>**». Se resalta.

Así pues, en hilo con el precedente de la Sala, para la época de la inversión, los activos intangibles<sup>30</sup> y la procedencia de su amortización operaba en escenarios de fusión por absorción, con el lleno de los requisitos señalados (*arts. 107, 142 y 143 del ET*), de modo que, las razones que plantea la DIAN para rechazar la amortización no son de recibo. No prospera el cargo.

De otro lado, no se comparte que la DIAN afirme que «no aparece ningún avalúo técnico de la base de datos», porque con la demanda se aportó el documento denominado «valoración venta base clientes» elaborado por la firma Corficolombiana, que precisamente fijó el valor de la base de clientes en el monto en el que posteriormente se celebró el contrato de compraventa<sup>31</sup>. Tampoco prospera el cargo.

Desvirtuados los argumentos de la apelante, se observa que las pruebas reseñadas evidencian que la adquisición de la base de clientes a *UNE EPM BOGOTÁ* cumplió los requisitos establecidos en el artículo 142 del ET para ser susceptible de amortización, en los términos del artículo 143 *ib.* Aunado a ello, la DIAN acepta en el recurso de alzada que la operación tuvo como «[...] finalidad ampliar operaciones comerciales ingresando a un nuevo territorio», y que las «[o]peraciones comerciales que no están en discusión y no han sido desconocidas por la entidad tributaria», lo que, a juicio de esta Corporación, corrobora que se trata de una inversión que incide directa o indirectamente en la actividad productora de renta de la sociedad. De hecho, la actora argumentó, a lo largo del proceso, que la adquisición le permitió acceder a un mercado que había consolidado *UNE EPM BOGOTÁ* en Bogotá y sus alrededores -*aspecto no discutido*-, lo cual justifica la necesidad de la inversión (*art. 107 del ET*). Así pues, aunque la Administración goza de facultades para revisar los acuerdos entre particulares, en el *sub-lite* se cumplieron los requisitos legales y jurisprudenciales para la procedencia de la glosa debatida.

En efecto, el artículo 142 del ET, en la versión vigente, señalaba que eran deducibles las inversiones necesarias realizadas **para los fines del negocio**, aspecto plenamente acreditado, pues la adquisición de la base de clientes de propiedad de *UNE EPM BOGOTÁ*, incidió en la prestación de los servicios previstos en el objeto social de la compañía demandante, que corresponden a telecomunicaciones, tecnologías de la información y las comunicaciones, servicios de información y las actividades complementarias relacionadas y/ o conexas con ellos.

<sup>29</sup> Sentencia del 7 de abril de 2022, exp. 24868, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello. En el caso, la compraventa se celebró en el año 2010 y la fusión en el año 2012, previo a la entrada en vigencia de la Ley 1607 de 2012.

<sup>30</sup> De igual forma, en el precedente citado se analizó la procedencia de un activo intangible (*en aquel caso un crédito mercantil*) que resultaba procedente en escenarios de fusión por absorción.

<sup>31</sup> Fls. 499 a 504 cp.



Así las cosas, se reitera el criterio de la Sección, en cuanto a que las expensas necesarias «son aquellas que realiza razonablemente un contribuyente en una situación de mercado y que, real o potencialmente, permiten desarrollar, conservar o mejorar la actividad generadora de renta<sup>32</sup>». Sin que los demás argumentos expuestos por la apelante -inconsistencias entre el contrato y los pagos, aspectos sobre los cuales no ahondó en la apelación y la configuración de fraude fiscal-, tengan la entidad de desvirtuar la necesidad de la inversión y su consecuente amortización.

En virtud del análisis precedente y como no se discute el cumplimiento de los demás requisitos normativos para la amortización de la inversión, se encuentra probada la procedencia de tal concepto, por lo que no prospera la apelación, y la Sala se releva de pronunciarse sobre la sanción por rechazo o disminución de pérdidas.

Finalmente, a la luz de los artículos 188 del CPACA y 365 [8] del CGP, no procede la condena en costas en ambas instancias (*agencias en derecho y gastos del proceso*), porque en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen. En consecuencia, la Sala revocará el ordinal tercero de la sentencia apelada que condenó en costas a la demandada. En lo demás, la confirmará.

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

- 1.- REVOCAR** el ordinal tercero de la sentencia del 03 de marzo de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Cuarta de Oralidad, por las razones expuestas.
- 2.- CONFIRMAR** en lo demás la sentencia apelada.
- 3.-** Sin condena en costas en esta instancia.
- 4.- RECONOCER** personería a la abogada Jeanny del Pilar Mantilla Rendón como apoderada de la parte demandada, en los términos del poder obrante en el índice 15 de Samai.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase. La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)  
**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**  
Presidenta

(Firmado electrónicamente)  
**MILTON CHAVES GARCÍA**

(Firmado electrónicamente)  
**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**  
Salva voto

(Firmado electrónicamente)  
**WILSON RAMOS GIRÓN**

<sup>32</sup> Sentencia del 26 de noviembre de 2020, 2020CE-SUJ-4-005, exp. 21329, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez.