

CONCEPTOS DE LA DIAN – No son actos administrativos. Corte Constitucional. Cuando tienen alcance normativo son actos administrativos reglamentarios. Control de legalidad / IMPUESTO DE RENTA – El concepto que se aplica es el vigente cuando concluye el período gravable

Al analizar la naturaleza de los conceptos de la DIAN, la Corte Constitucional precisó, que, en principio, no son actos administrativos, porque carecen de poder decisorio, pero que, como lo ha señalado el Consejo de Estado, “pueden tener tal carácter cuando poseen un alcance normativo que se revela por la obligatoriedad de su aplicación por la Administración y por la posibilidad o exigencia de sujeción a ellos de los administrados, con lo cual adquieren la categoría propia de los actos reglamentarios, aunque en un rango inferior a los que expide el Presidente de la República en ejercicio de las facultades del art. 189-11 de la Constitución”. En el mismo orden de ideas, la Sala ha sostenido que cuando los conceptos interpretan las normas tributarias y dichas interpretaciones tienen un carácter autorregulador de la actividad administrativa y producen efectos frente a los administrados, su naturaleza es la de actos administrativos de reglamentación en el último nivel de ejecución de la ley, sujetos a control de legalidad por parte de la jurisdicción contencioso administrativa. Frente al argumento de la demandante en el sentido de que el Concepto DIAN 21703 del 19 de abril de 2005 solo podía aplicarse a partir del año 2006, por cuanto las normas tributarias no pueden aplicarse de manera retroactiva, la Sala reitera que en materia del impuesto sobre la renta el concepto aplicable es el vigente cuando concluye el período gravable

LIQUIDACION DE SOCIEDADES – La sociedad sólo puede ejecutar los actos para su liquidación. Para fines tributarios sigue siendo contribuyente del impuesto de renta / EXPENSAS NECESARIAS – Debe ser proporcionales, necesarias y tener relación de causalidad / PROPORCIONALIDAD – Concepto. Debe analizarse desde un concepto comercial / NECESIDAD – Concepto / RELACION DE CAUSALIDAD – Definición / ACTIVIDAD PRODUCTORA EN SOCIEDADES EN LIQUIDACION – Es aquella tendiente a la liquidación inmediata de la sociedad. Distribución de remanentes. Teletolima

Cuando una sociedad está en liquidación, no puede iniciar nuevas operaciones en desarrollo de su objeto social, pero sí continuar y culminar las operaciones pendientes al sobrevenir el estado de liquidación. Además, su capacidad jurídica se circunscribe a la realización de los actos necesarios a su inmediata liquidación (artículo 222 del Código de Comercio). Cualquier operación o acto ajeno a este fin, salvo los expresamente autorizados por la ley, hará responsables frente a la sociedad, a los asociados y a terceros, al liquidador y al revisor fiscal que no se hubiere opuesto (artículo 222 del Código de Comercio). Como en la etapa de liquidación la sociedad sigue existiendo y solo termina con la aprobación e inscripción de la cuenta final de liquidación, para fines tributarios el ente en liquidación continúa siendo contribuyente del impuesto y, por lo mismo, se encuentra obligado a declarar renta, obligación que cesa solo cuando la sociedad se liquida. Lo que sucede es que la declaración debe reflejar la realidad jurídica de la sociedad, esto es, la existencia de un patrimonio de liquidación y no de explotación y una capacidad jurídica limitada solo a la realización de los actos necesarios a la liquidación. Teniendo en cuenta el régimen legal de una sociedad en liquidación, la actividad productora de renta tiene que ver con la ejecución de los actos necesarios a la inmediata liquidación, dentro de los cuales están, por ejemplo, la continuación de los negocios pendientes al momento de la liquidación con el fin de obtener recursos para satisfacer las obligaciones a cargo de la sociedad y el pago de las acreencias externas con cargo al patrimonio de la

liquidación. Solo cuando la sociedad ha pagado completamente el pasivo externo puede distribuir los remanentes a los asociados o pagar el pasivo interno (artículos 241 y 247 del Código de Comercio), que es la última y hasta cierto punto, según la doctrina, la principal etapa de la liquidación, dado que el proceso liquidatorio está orientado hacia la efectividad del derecho de los socios al reembolso de sus aportes

FUENTE FORMAL: CODIGO DE COMERCIO – ARTICULO 222 / CODIGO DE COMERCIO – ARTICULO 241 / CODIGO DE COMERCIO – ARTICULO 247 / DECRETO 1612 DE 2003 – ARTICULO 2

DESVALORIZACION MONETARIA – Es una expensa necesaria en sociedades en liquidación. Acto necesario para la liquidación / RELACION DE CAUSALIDAD - En sociedades en liquidación es aquella tendiente a lograr la liquidación

Por mandato legal, la actividad productora de renta de una sociedad en liquidación no puede ser la misma que la que ejerce una sociedad que no se halla en dicho estado. Su actividad es la realización de los actos necesarios para liquidarse y extinguirse. En ese orden de ideas, la desvalorización monetaria de acreencias es un acto necesario para la liquidación de la sociedad y, por lo mismo, guarda relación de causalidad con la actividad productora de renta que debe ejercer una sociedad en liquidación. La razón de la DIAN para negar la deducibilidad de los pagos por desvalorización monetaria, esto es, que el objeto de los pagos por desvalorización no es obtener renta, desconoce las restricciones legales que tiene una sociedad en liquidación y desnaturaliza su estado liquidatorio. Ello, porque, se insiste, la actividad productora de renta de una sociedad en liquidación debe limitarse a los actos necesarios a su liquidación. Además, para que el artículo 107 del Estatuto Tributario tenga sentido respecto de las sociedades en liquidación, debe entenderse que la relación de causalidad entre el gasto y la actividad productora de renta, que en este caso son los actos necesarios para la liquidación, no es propiamente para obtener renta sino para que la sociedad pueda extinguirse de inmediato (art 222 del Código de Comercio). A su vez, es un gasto necesario porque además de que es forzoso desde el punto de vista legal, sin el pago de la desvalorización monetaria del pasivo externo no era posible continuar el trámite liquidatorio de la demandante. En ese sentido, los pagos por desvalorización monetaria de los acreedores externos son necesarios y tienen relación de causalidad con la actividad de la actora, pues, el pago de acreencias externas y de su correspondiente actualización permite que culmine el trámite liquidatorio con el pago del pasivo interno.

FUENTE FORMAL: CODIGO DE COMERCIO – ARTICULO 222

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá D.C., treinta y uno (31) de mayo de dos mil doce (2012)

Radicación número: 73001-23-31-000-2009-00439-01(18839)

Actor: EMPRESA DE TELECOMUNICACIONES DEL TOLIMA TELETOLIMA S.A. E.S.P. EN LIQUIDACIÓN

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia de 7 de abril de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo del Tolima, mediante la cual negó las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES

En virtud del Decreto 1612 de 12 de junio de 2003, el Gobierno Nacional ordenó la supresión, disolución y liquidación de la EMPRESA DE TELECOMUNICACIONES DEL TOLIMA TELETOLIMA S.A. E.S.P., en adelante TELETOLIMA, empresa de servicios públicos de carácter oficial y de naturaleza societaria.

El 3 de abril de 2006, TELETOLIMA presentó la declaración de renta y complementarios por el año gravable 2005, con una pérdida líquida de \$1.413.362.000 y un saldo a favor de \$294.095.000¹.

Previos requerimiento especial y la respuesta de TELETOLIMA, el 27 de marzo de 2008, la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión 090642008000008. En este acto modificó la declaración privada para rechazar deducciones por pagos de medicina prepagada (\$21.147.000) y por desvalorización monetaria (\$324.222.221). Además, redujo la pérdida líquida a \$767.993.000, impuso sanción por inexactitud de \$193.406.000 y redujo el saldo a favor a \$69.189.000.²

El 28 de abril de 2009, la DIAN notificó la Resolución 900025 de 17 del mismo mes, que decidió el recurso de reconsideración. En dicha resolución se modificó la liquidación oficial para aceptar las deducciones por pagos de medicina prepagada. En consecuencia, confirmó el rechazo de las deducciones por gastos financieros por desvalorización monetaria, recalculó la pérdida líquida (\$1.089.140.000) y la sanción por inexactitud (\$179.842.000) y aumentó el saldo a favor a \$119.947.000.

¹ Folio 50 c.ppal

² Folios 29 a 48

DEMANDA

TELETOLIMA solicitó la nulidad de la liquidación oficial de revisión y de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración. A título de restablecimiento del derecho, pidió que se declarara la firmeza de la liquidación privada.

Invocó como normas vulneradas las siguientes:

- Artículos 107 y 647 del Estatuto Tributario;
- Artículo 222 del Código de Comercio;
- Artículos 1° y 3° del Decreto 1612 de 2003;
- Artículo 41 del Decreto 1612 de 2003;
- Artículo 44 del Decreto Ley 254 de 2000 y
- Artículo 30 del Decreto Reglamentario 2211 de 2004.

El concepto de violación se resume de la siguiente manera:

1. La deducción por el reconocimiento de la desvalorización monetaria es deducible

El Concepto DIAN 21703 de 19 de abril de 2005, que fue el fundamento de la demandada para rechazar la deducción por desvalorización monetaria, es inaplicable al caso porque: (i) no resulta de obligatorio cumplimiento para los particulares; (ii) solo podía aplicarse a partir del año 2006, y, principalmente, (iii) porque es impreciso y desconoce la realidad económica y normativa vigente. Ello, por cuanto no tiene en cuenta que el objeto social de las empresas en liquidación se restringe a las acciones tendientes a su liquidación y, por lo mismo, mal podía sostener que la actualización de pasivos no es una expensa en la que se ha incurrido para obtener una renta.

La desvalorización monetaria es un gasto que se presenta después de realizar el pago de todos los pasivos externos de la entidad en liquidación, etapa en la cual la sociedad solo tiene capacidad para realizar los actos tendientes a su liquidación, como lo corrobora el Decreto 1612 de 2003, que ordenó la supresión, disolución y liquidación de TELETOLIMA.

La DIAN ha debido mantener el mismo criterio que tuvo en cuenta para aceptar la deducibilidad de los pagos que hizo la actora por concepto de medicina

prepagada. En efecto, al resolver el recurso de reconsideración levantó la glosa en mención porque el gasto era obligatorio y necesario, pues, de no haberse efectuado, no hubiera sido posible la liquidación de la empresa.

Los mismos argumentos resultan aplicables a la deducción de los gastos por desvalorización monetaria, puesto que, por mandato legal,³ TELETOLIMA sólo puede realizar gestiones necesarias para su liquidación. En consecuencia, el cumplimiento del artículo 107 del Estatuto Tributario debe ser examinado teniendo en consideración que su actividad es la liquidación y no producir renta.

El reconocimiento de la desvalorización monetaria implica un paso indispensable para la liquidación de la sociedad, pues, el legislador definió que para que el pasivo externo se entienda totalmente pagado, debe reconocerse la pérdida del valor de los créditos. Solo así es posible continuar el trámite liquidatorio con el pago del pasivo interno y la liquidación final de la sociedad.

2. La DIAN desconoció las normas que obligan al pago de la desvalorización monetaria

El reconocimiento de la desvalorización monetaria se encuentra previsto en el Decreto 2211 de 2004, norma del sector financiero aplicable a la actora en virtud de la remisión ordenada por el artículo 41 del Decreto 1612 de 2003, que dispuso su disolución y liquidación. Sin embargo, la DIAN tuvo por no escrita esa remisión, con el argumento de que no es aplicable para las empresas de servicios públicos.

Por lo demás, si los intereses de mora son deducibles (artículo 117 del Estatuto Tributario), por equidad también deben serlo las distintas compensaciones originadas en la demora en el pago, habida cuenta de las dilaciones en el trámite liquidatorio.

3. La sanción por inexactitud es improcedente

En caso de no aceptarse la deducibilidad de los pagos por el reconocimiento de la desvalorización monetaria, no procede la sanción por inexactitud puesto que se advierte una diferencia de criterio entre la Administración y el contribuyente en cuanto al derecho aplicable al presente caso.

³ Artículos 41 del Decreto 1612 de 2003; 44 del Decreto Ley 254 de 2000 y 30 del Decreto Reglamentario 2211 de 2004.

A su vez, TELETOLIMA declaró ingresos y gastos reales sin que existiera ánimo defraudatorio tendiente a pagar un menor impuesto o a obtener un mayor saldo a favor, situación no demostrada por la DIAN y que lleva al levantamiento de la sanción por inexactitud, conforme lo ha precisado el Consejo de Estado⁴.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones con base en los siguientes argumentos:

Según el artículo 107 del Estatuto Tributario las deducciones en materia fiscal, exigen el cumplimiento de presupuestos esenciales como son la causalidad, necesidad y proporcionalidad.

No existe relación de causalidad entre el reconocimiento de la pérdida del poder adquisitivo de las acreencias y la actividad productora de renta de la actora, dado que la actividad que TELETOLIMA puede desarrollar se limita a la necesaria para su liquidación.

Los conceptos de la DIAN son actos administrativos de carácter general, en los que la autoridad tributaria interpreta las normas impositivas vigentes, su aplicación y alcance.

La DIAN puede rechazar fiscalmente gastos que de acuerdo con la ley sustancial no sean deducibles, a menos que el contribuyente se haya apoyado en conceptos anteriores que digan lo contrario y frente a vigencias fiscales abiertas.

Según la jurisprudencia del Consejo de Estado, el concepto que pretende sustentar las actuaciones tributarias debe estar vigente cuando se presenten las respectivas declaraciones o liquidaciones privadas y no puede exceder la ley interpretada.

El Concepto 21703 de 19 de abril de 2005, vigente cuando la actora presentó la declaración, era aplicable y debía ser tenido en cuenta para el desconocimiento de la deducción.

⁴ Sentencia de 31 de agosto de 2006 Exp. 15519 C.P. doctor Héctor J. Romero Díaz

La sanción por inexactitud debe mantenerse porque el contribuyente incluyó deducciones inexistentes en su declaración de renta.

No hubo diferencia de criterios, pues las disposiciones que la contribuyente debió tener en cuenta eran claras y no daban lugar a equívocos o interpretaciones diferentes que permitieran deducir la expensa por depreciación de deudas.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda por los motivos que se sintetizan así:

Los conceptos emitidos por la DIAN son verdaderos actos administrativos, que al no haber sido suspendidos o anulados por la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, gozan de plena ejecutoriedad. Lo anterior se desprende del artículo 264 de la Ley 223 de 1995 y de las sentencias C-487 de 1996 de la Corte Constitucional y 14699 de 27 de octubre de 2005, de la Sección Cuarta del Consejo de Estado.

La ejecución de la liquidación de TELETOLIMA, ordenada mediante decreto presidencial, no es una actividad productora de renta, a que se refiere el artículo 107 del Estatuto Tributario, sino el cumplimiento de una orden consignada en un acto administrativo. En desarrollo de esa nueva actividad la actora no tenía derecho al beneficio, pues no se cumplen los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario.

De acuerdo con el Concepto 21703 de 2005, el pago por desvalorización monetaria no tiene por objeto la obtención de una renta sino la actualización de pasivos. En consecuencia, no es un gasto y no le es aplicable el artículo 107 del Estatuto Tributario.

La sanción por inexactitud es procedente dado que se cumplen los presupuestos del artículo 647 del Estatuto Tributario. Además, TELETOLIMA S.A. E.S.P EN LIQUIDACIÓN no corrigió la declaración con motivo de la liquidación oficial de revisión y, por lo mismo, no desvirtuó las apreciaciones de la demandada.

No basta plantear que la inexactitud tiene origen en una errada interpretación. Debe demostrarse que el contribuyente consideró válida una apreciación con

fundamento en un concepto de la DIAN o en la jurisprudencia. No obstante, la demandante no sustentó su postura en ninguna interpretación conceptual o jurisprudencial.

RECURSO DE APELACIÓN

La demandante solicitó revocar la sentencia, por las siguientes razones:

1. Los conceptos de la DIAN no son vinculantes ni de obligatorio cumplimiento para los particulares

El *a quo* aplicó indebidamente el Concepto DIAN 21703 de 2005, porque lo consideró como un acto administrativo general. Por lo mismo, omitió desarrollar el análisis legal sobre la procedencia de la deducción de los pagos por desvalorización monetaria.

Según la Sección Cuarta del Consejo de Estado, los conceptos de la DIAN no son actos generales por cuanto solo son vinculantes para los funcionarios a quienes obligan. Y, de acuerdo con la sentencia C-487 de 1996, dichos conceptos no son actos administrativos, pues, son actos de carácter interno que, en principio, carecen de efectos decisorios frente a los administrados.

2. Los pagos por desvalorización monetaria son deducibles

La liquidación de una sociedad es más que una simple distribución de bienes pues implica todo un procedimiento para realizarla, dentro del cual se encuentra el pago de la desvalorización monetaria.

La sociedad en liquidación tiene capacidad jurídica para realizar los actos tendientes a su inmediata liquidación. Por lo tanto, no es cierto que la ejecución de la liquidación de la actora no sea una actividad productora de renta, como lo precisó el Tribunal, pues de ser así, TELETOLIMA no estaría obligada a declarar renta.

Los pagos por desvalorización monetaria son gastos necesarios y obligatorios dentro del proceso de liquidación de la sociedad, como se concluye de los artículos 41 del Decreto 1612 de 2003 y 30 y 44 del Decreto 2211 de 2004. En consecuencia, se cumplen los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, para su deducibilidad.

3. La sanción por inexactitud no es procedente

Para que pueda imponerse la sanción por inexactitud no basta comprobar la situación objetiva. Es necesario que se configure el elemento subjetivo, es decir, demostrar la actuación fraudulenta del contribuyente, aspecto que no está probado en este proceso.

No hay lugar a imponer la sanción si los hechos y cifras denunciados son completos y verdaderos. Tampoco, si no se puede afirmar con certeza que el contribuyente pretendía defraudar la ley fiscal, a sabiendas.⁵

En este caso, no se demostró que TELETOLIMA S.A. E.S.P EN LIQUIDACIÓN recurriera a maniobras fraudulentas. Lo que se presentó fue una diferencia de criterio relativa a la procedencia de la deducción de los pagos por desvalorización monetaria, motivo por el cual no se dan los presupuestos jurídicos para imponer la sanción por inexactitud.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró lo expuesto en la demanda y en la apelación. Además, añadió:

El concepto en el cual la Administración fundamentó la modificación de la declaración de renta fue expedido el 19 de abril de 2005, por lo que solo podía dársele aplicación a partir del 1 de enero de 2006, dado que el impuesto de renta es de periodo anual.

Además, el concepto en mención es impreciso y desconoce la realidad económica y la normativa vigente. Ello, porque parte del supuesto de que una sociedad en liquidación sigue desarrollando su objeto social, a pesar de que solo está facultada para realizar los actos tendientes a su liquidación.

La **demandada** solicitó confirmar la sentencia por las razones que expuso en la contestación de la demanda. Y, agregó:

⁵ Sentencia de 11 de mayo de 2006, exp 14953.

Los conceptos de la DIAN son actos administrativos que tienen efectos vinculantes tanto para los funcionarios como para los administrados. Además, los contribuyentes pueden acogerse a los conceptos de la DIAN que se encuentren vigentes al momento de la presentación de la declaración, pues lo contrario equivaldría a revivir los efectos jurídicos de los conceptos que la Administración ha revocado.

El Concepto 21703 de 19 de abril de 2005 es claro en cuanto precisa que los pagos por desvalorización monetaria que efectúan las instituciones financieras en liquidación no son deducibles porque no cumplen los requisitos generales del artículo 107 del Estatuto Tributario.

Como lo reconoce el fallo apelado, de acuerdo con el artículo 107 del Estatuto Tributario no son deducibles los pagos que no se encuentran destinados a la actividad productora de renta, como la actualización de pasivos, que no corresponde al concepto de expensa.

El hecho de que una empresa en liquidación no pueda desarrollar su actividad económica no implica que los gastos de liquidación sean deducibles.

El **Ministerio Público** pidió confirmar la sentencia apelada, según los siguientes razonamientos:

El artículo 41 del Decreto 1612 de 2003 dispuso que en la liquidación de TELETOLIMA S.A. E.S.P EN LIQUIDACIÓN debía aplicarse el Decreto Ley 254 de 2000, que estableció el régimen de liquidación de las entidades públicas del orden nacional y en cuanto fueran compatibles con la naturaleza de la entidad, se aplicarían las normas del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero y las del Código de Comercio.

El pago por desvalorización monetaria no está previsto en el Decreto 254 de 2000 sino en el Decreto 2211 de 2004 para entidades financieras. No obstante, la última norma en mención no es aplicable a TELETOLIMA porque es una empresa de servicios públicos domiciliarios y el pago por desvalorización monetaria solo se aplica a instituciones financieras que manejan dineros del público, cuya devolución tardía en el trámite de la liquidación implica el reconocimiento de la pérdida de valor.

En consecuencia, no hay lugar a examinar si de acuerdo con el artículo 107 del Estatuto Tributario son deducibles los pagos por desvalorización monetaria, ni el alcance del concepto que se refiere a estos pagos, dado que la norma que los prevé no es aplicable a la demandante.

La sanción por inexactitud debe mantenerse porque la interpretación de la actora no surgió de la falta de claridad de la ley o de la Administración sino de sus consideraciones, motivo por el cual no existe diferencia de criterios.

Además, no es necesario que existan maniobras fraudulentas, por cuanto la sanción procede, entre otros eventos, por la utilización en las declaraciones de datos o factores falsos de los cuales se derive un menor impuesto a pagar o un mayor saldo a favor.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide si se ajustan a derecho los actos administrativos por los cuales la DIAN modificó la declaración de renta de la actora, correspondiente al año gravable 2005.

En concreto, precisa si son deducibles los pagos que realizó la demandante, ahora apelante, dentro del trámite de liquidación por concepto de desvalorización monetaria y, en caso afirmativo, si procede la sanción por inexactitud.

Previamente, analiza el alcance del Concepto DIAN 21703 de 2005, que, a juicio de la recurrente, fue indebidamente aplicado por el *a quo*, por cuanto le atribuyó una fuerza vinculante que no tiene.

1. Alcance del Concepto DIAN 21703 de 2005

Al analizar la naturaleza de los conceptos de la DIAN⁶, la Corte Constitucional precisó, que, en principio, no son actos administrativos, porque carecen de poder decisorio, pero que, como lo ha señalado el Consejo de Estado, *“pueden tener tal*

⁶ El artículo 264 de la Ley 223 de 1995 señala: “Los contribuyentes que actúen con base en conceptos escritos de la Subdirección Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrán sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en los mismos. Durante el tiempo en que tales conceptos se encuentren vigentes, las actuaciones tributarias realizadas a su amparo no podrán ser objetadas por las autoridades tributarias.”

*carácter cuando poseen un alcance normativo que se revela por la obligatoriedad de su aplicación por la Administración y por la posibilidad o exigencia de sujeción a ellos de los administrados, con lo cual adquieren la categoría propia de los actos reglamentarios, aunque en un rango inferior a los que expide el Presidente de la República en ejercicio de las facultades del art. 189-11 de la Constitución*⁷.

En el mismo orden de ideas, la Sala ha sostenido que cuando los conceptos interpretan las normas tributarias y **dichas interpretaciones tienen un carácter autorregulador de la actividad administrativa y producen efectos frente a los administrados**, su naturaleza es la de actos administrativos de reglamentación en el último nivel de ejecución de la ley, sujetos a control de legalidad por parte de la jurisdicción contencioso administrativa⁸.

A su vez, la Corte Constitucional precisó que *"el hecho de que [los conceptos de la DIAN] deban ser respetados internamente por los funcionarios de aquélla como doctrina oficial, no [...] impide que las decisiones que con fundamento en ellos expida la administración se examinen y anulen por la autoridad judicial competente, cuando contravengan los preceptos de la Constitución o de la ley"*⁹.

Pues bien, en virtud del Concepto 21703 del 19 de abril de 2005, la DIAN precisó que el pago por desvalorización monetaria efectuado por las instituciones financieras sujetas a toma de posesión no es deducible, en esencia, porque **no corresponde a un pago realizado con el objeto de obtener renta** sino a la actualización de pasivos. En consecuencia, *"no corresponde al concepto de expensa y por lo tanto no es de recibo que sobre este pago puedan predicarse los requisitos propios de las deducciones en los términos del artículo 107 del Estatuto Tributario"*

El concepto en mención fue uno de los fundamentos de los actos acusados para rechazar la deducción por desvalorización monetaria.

Dado que el Concepto 21703 de 19 de abril de 2005 tiene un alcance autorregulador de la actividad de la DIAN y tiene la potencialidad de producir

⁷ Sentencia C-487 de 1996.

⁸ Sentencia de 27 de octubre de 2005, exp 14699. C. P. doctora María Inés Ortiz Barbosa.

⁹ Sentencia C-487 de 1996.

efectos frente a los contribuyentes porque está precisando que no son deducibles los pagos por desvalorización monetaria hechos por las instituciones financieras en liquidación, es evidente que se trata de un acto administrativo reglamentario en el último nivel de ejecución.

Por lo tanto, el citado concepto constituye un acto administrativo, además, de obligatorio cumplimiento para los funcionarios de la DIAN. En consecuencia, válidamente, esta entidad podía sustentar en el Concepto 21703 de 2005 la modificación de la declaración de renta de la actora de ese mismo año.

Por lo demás, el Concepto 21703 no fue el único sustento que tuvo la DIAN para rechazar la deducción por desvalorización monetaria, pues, el fundamento legal del rechazo fue el artículo 107 del Estatuto Tributario¹⁰.

Basta con revisar la providencia apelada para advertir que aun cuando el Tribunal acogió el Concepto, también efectuó un análisis de las normas legales para concluir que la deducción solicitada por la actora no era procedente.

En efecto, para negar las pretensiones, el *a quo* transcribió el artículo 107 del Estatuto Tributario, que se refiere a las expensas necesarias deducibles; precisó qué debe entenderse por actividad productora de renta según el sentido literal de las palabras y concluyó que, de acuerdo con esa definición, el pago de deudas en el trámite liquidatorio no es una actividad productora de renta sino la ejecución de una orden consignada en el acto administrativo que ordenó la supresión, disolución y liquidación de la demandante. En consecuencia, concluyó el Tribunal, no procede la deducción solicitada por TELETOLIMA.

Lo anterior significa que para negar las pretensiones, el juez de primera instancia analizó la legalidad de la procedencia de la deducción, por lo que en ese aspecto no asiste razón a la apelante.

¹⁰ En efecto, en la liquidación oficial de revisión se lee “[...]teniendo en cuenta que ha sido la misma Oficina Jurídica de la DIAN que a través del Concepto 021703 del 19 de abril de 2005, trató sobre el alcance el (sic) artículo 30 del Decreto 2211 de 2004, se debe tener en cuenta que [...]“*al no corresponder a un pago realizado con el objeto de obtener renta alguna, sino que simplemente reconoce la actualización de pasivos, no corresponde al concepto de expensa y por lo tanto no es de recibo que sobre este pago puedan predicarse los requisitos propios de las deducciones en los términos del artículo 107 del Estatuto Tributario*” (folio 44 c.ppal).

Por su parte, en la resolución que decidió el recurso de reconsideración la DIAN transcribió el concepto y concluyó que no se cumplen los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, porque el pago por desvalorización monetaria no corresponde al concepto de expensa sino que reconoce la actualización de pasivos (folios 19 a 21 c.ppal).

Frente al argumento de la demandante en el sentido de que el Concepto DIAN 21703 del 19 de abril de 2005 solo podía aplicarse a partir del año 2006, por cuanto las normas tributarias no pueden aplicarse de manera retroactiva, la Sala reitera que en materia del impuesto sobre la renta el concepto aplicable es el vigente cuando concluye el período gravable¹¹.

Como el período en discusión finalizó el 31 de diciembre de 2005, el concepto vigente a esa fecha era precisamente el 21703 de 19 de abril del mismo año. Por lo anterior, en este punto tampoco tiene razón la recurrente.

2. Deducibilidad de los pagos por desvalorización monetaria

De acuerdo con el artículo 110 [num 4] del Código de Comercio, el objeto social de una sociedad es la empresa, negocio o actividad o actividades que ejerce. La **capacidad de la sociedad** se circunscribe al desarrollo de la empresa o **actividad prevista en su objeto**, dentro del cual se entienden incluidos los actos directamente relacionados con el mismo y los que tengan como finalidad ejercer los derechos o cumplir las obligaciones, legal o convencionalmente derivados de la existencia y actividad de la sociedad (artículo 99 ibídem).

Cuando una sociedad está en liquidación, no puede iniciar nuevas operaciones en desarrollo de su objeto social, pero sí continuar y culminar las operaciones pendientes al sobrevenir el estado de liquidación. Además, su **capacidad jurídica se circunscribe a la realización de los actos necesarios a su inmediata liquidación** (artículo 222 del Código de Comercio).

Cualquier operación o acto ajeno a este fin, salvo los expresamente autorizados por la ley, hará responsables frente a la sociedad, a los asociados y a terceros, al liquidador y al revisor fiscal que no se hubiere opuesto (artículo 222 del Código de Comercio).

Es sabido que la existencia de la sociedad no termina de tajo. Por lo mismo, la liquidación implica llevar a cabo un conjunto de operaciones y actos para establecer qué tiene y qué debe la sociedad; satisfacer las obligaciones

¹¹ Sentencia de 31 de julio de 2009, exp 15955 C.P. doctor William Giraldo Giraldo

pendientes; saldar el pasivo externo y determinar el activo neto divisible entre los asociados, así como la distribución del remanente entre ellos¹².

Así, en la etapa de liquidación la sociedad continúa existiendo; no obstante, el patrimonio de ésta pierde su destinación, esto es, la realización o cumplimiento del objeto social y “*sobreviene la disgregación de los activos patrimoniales con miras a cubrir los pasivos y adjudicar a los asociados el remanente, si lo hubiere*”¹³. En suma, el patrimonio de la sociedad en estado de liquidación deja de ser de explotación y se torna en patrimonio de liquidación¹⁴.

Como en la etapa de liquidación la sociedad sigue existiendo y solo termina con la aprobación e inscripción de la cuenta final de liquidación¹⁵, para fines tributarios el ente en liquidación continúa siendo contribuyente del impuesto y, por lo mismo, se encuentra obligado a declarar renta, obligación que cesa solo cuando la sociedad se liquida¹⁶.

Lo que sucede es que la declaración debe reflejar la realidad jurídica de la sociedad, esto es, la existencia de un **patrimonio de liquidación** y no de explotación y una capacidad jurídica limitada solo a la **realización de los actos necesarios a la liquidación**¹⁷.

Por su parte, el artículo 107 del Estatuto Tributario prevé:

“ART. 107.- **Las expensas necesarias son deducibles.** Son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan **relación**

¹² José Ignacio Narváez García. “*Derecho Mercantil Colombiano. Teoría General de las Sociedades*”. LEGIS Editores 1999, pág 442.

¹³ *Ibidem*

¹⁴ *Ibidem*, pág 441.

¹⁵ Artículo 28 del Código de Comercio

¹⁶ El artículo 595 del Estatuto Tributario señala que: “En los casos de liquidación durante el ejercicio, el año concluye en las siguientes fechas: [...]”

b. Personas jurídicas: en la fecha en que se efectúe la aprobación de la respectiva acta de liquidación, cuando estén sometidas a la vigilancia del Estado;

c. Personas jurídicas no sometidas a la vigilancia estatal, sociedades de hecho y comunidades organizadas: en la fecha en que finalizó la liquidación de conformidad con el último asiento de cierre de la contabilidad; cuando no estén obligados a llevarla, en aquella en que terminan las operaciones, según documento de fecha cierta.”

¹⁷ La capacidad jurídica de la sociedad se restringe a los actos necesarios a la inmediata liquidación; en consecuencia, ésta puede continuar y culminar las operaciones pendientes al sobrevenir el estado de liquidación, como los contratos de tracto sucesivo o las operaciones o actos útiles a la liquidación, como la adquisición de materias primas o productos para continuar explotando los establecimientos de la sociedad. No podría, en cambio, abrir nuevos establecimientos de comercio, adquirir nuevos activos fijos o aumentar el capital social (Obra citada, página 440).

causalidad con las actividades productoras de renta y que sean **necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad**.

La necesidad y proporcionalidad de las expensas debe determinarse con criterio comercial, teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad y las limitaciones establecidas en los artículos siguientes.”

Las expensas necesarias corresponden a los gastos que se generan de manera forzosa en la actividad productora de renta, de manera que sin tales gastos no se puede obtener la renta. Son indispensables aunque no sean permanentes sino esporádicos. Como lo exige la norma, lo esencial es que el gasto sea “*normalmente acostumbrado en cada actividad*”, lo que excluye que se trate de gastos simplemente suntuarios, innecesarios o superfluos, o meramente útiles o convenientes¹⁸.

Por su parte, la **relación de causalidad** significa que los gastos, erogaciones o simplemente salida de recursos del contribuyente, deben guardar una relación causal, de origen – efecto, con la actividad u ocupación que le genera la renta al contribuyente. Esa relación, vínculo o correspondencia debe establecerse entre la expensa (costo o gasto) y la actividad que desarrolla (el objeto social principal o secundario), que es el que le produce la renta, de manera que sin aquella no es posible obtenerla¹⁹.

Y, en cuanto a la **proporcionalidad del gasto**, ésta atiende a la magnitud que las erogaciones representan dentro del total de la renta bruta (utilidad bruta) la cual, debe medirse y analizarse en cada caso, de conformidad con la actividad económica que se lleve a cabo, según la costumbre comercial para ese sector, de tal manera que el rigor normativo cede ante los gastos reiterados, uniformes y comunes que se realicen, sin perjuicio de la causalidad y necesidad que también deben concurrir²⁰.

Tanto la necesidad como la proporcionalidad del gasto deben medirse con criterio comercial. Para el efecto, el artículo 107 del Estatuto Tributario dispone dos parámetros: el primero, que la expensa se mida teniendo en cuenta que sea de las normalmente acostumbradas en cada actividad. El segundo, que la ley no limite la expensa como deducible. “*Respecto de la primera, habida cuenta de que el*

¹⁸ Sentencia de 12 de mayo de 2005, Exp. 13614, C.P. doctor. Héctor J. Romero Díaz.

¹⁹ Entre otras, ver sentencias de 2 de agosto de 2006, exp. 14549, C.P. doctora Ligia López Díaz; de 12 de diciembre de 2007, exp. 15856, C.P. doctora María Inés Ortiz Barbosa; de 24 de julio de 2008, exp. 16302, C.P. doctora Ligia López Díaz y de 1 de octubre de 2009, exp -16286 C.P. doctor Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

²⁰ Sentencia de 1 de octubre de 2009, exp 16286. C.P. doctor Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

parámetro de comparación depende de la actividad que desarrolle la empresa y de las expensas que realicen empresas que desarrollen la misma actividad, este es un asunto de hecho que amerita ser probado y, por lo tanto, la dificultad en este punto concierne a la prueba que deberá acreditar el contribuyente para demostrar el derecho a la deducción²¹.

La prueba debe dirigirse a demostrar que hay empresas que realizan determinada actividad, como la que ejerce el contribuyente que invoca la deducción, y que incurren en las mismas expensas de **manera forzosa**. Lo forzoso puede devenir del **cumplimiento de obligaciones legales**, empresariales o de la costumbre mercantil, y que, en todo caso, debe probarse²². Por tanto, la expensa será deducible si cumple el criterio de necesidad atendiendo a cualquiera de las circunstancias descritas.²³

A su vez, la **actividad productora de renta** a que se refiere el artículo 107 del Estatuto Tributario *“es toda la actividad empresarial, es decir, el conjunto organizado de actividades, tareas, rutinas, operaciones y bienes que se tienen para producir, vender, prestar servicios; en una palabra, para desarrollar la empresa”²⁴*

Teniendo en cuenta el régimen legal de una sociedad en liquidación, **la actividad productora de renta** tiene que ver con la ejecución de **los actos necesarios a la inmediata liquidación**, dentro de los cuales están, por ejemplo, la continuación de los negocios pendientes al momento de la liquidación con el fin de obtener recursos para satisfacer las obligaciones a cargo de la sociedad y el pago de las acreencias externas con cargo al patrimonio de la liquidación.

Solo cuando la sociedad ha pagado completamente el pasivo externo puede distribuir los remanentes a los asociados o pagar el pasivo interno (artículos 241 y 247 del Código de Comercio), que es la última y hasta cierto punto, según la doctrina, la principal etapa de la liquidación, dado que el proceso liquidatorio está

²¹ Sentencias de 29 de septiembre de 2011, exp 16476 y de 12 de febrero de 2012 exp 16760 C.P. doctor Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

²² *Ibidem*

²³ *Ibidem*

²⁴ Jesús Orlando Corredor Alejo “El impuesto de renta en Colombia- Parte General”. CIJUF 2009, pág 329.

orientado hacia la efectividad del derecho de los socios al reembolso de sus aportes²⁵.

En el caso concreto, en virtud del Decreto 1612 de 2003, el Gobierno Nacional ordenó la supresión, disolución y liquidación de TELETOLIMA. En su artículo primero, dispuso que el régimen de liquidación sería el determinado por el Decreto Ley 254 de 2000²⁶.

El artículo 2 del Decreto 1612 de 2003 previó que la liquidación de TELETOLIMA debía concluir en un plazo de dos años contado a partir de la vigencia de dicha norma²⁷.

El artículo 3 del Decreto 1612 de 2003 señaló que *“La Empresa de Telecomunicaciones del Tolima -TeleTolima S.A. E.S.P. en liquidación no podrá iniciar nuevas actividades en desarrollo de su objeto social y conservará su capacidad jurídica únicamente para expedir los actos y celebrar los contratos y adelantar las acciones necesarias para su liquidación”*. Esta norma reitera la previsión del artículo 222 del Código de Comercio y del artículo 2 lit f) del Decreto Ley 254 de 2000²⁸.

Durante el período de liquidación, TELETOLIMA quedaba obligada a garantizar la continuidad en la prestación de los servicios de telecomunicaciones (art 4 Decreto 1612 de 2003). Para cumplir lo anterior y generar recursos para atender los pasivos, el decreto de liquidación ordenó a dicha entidad celebrar contratos como los de explotación con terceros²⁹.

²⁵ Gabino Pinzón, *Sociedades Comerciales Vol 1 Teoría General*. Editorial TEMIS S.A. Quinta Edición, págs 279 y 282.

²⁶ “Por el cual se expide el régimen para la liquidación de entidades públicas del orden nacional”

²⁷. No obstante, el Decreto 4778 de 30 de diciembre de 2005 dispuso que el proceso liquidatorio de Teletolima S.A. E.S.P. en Liquidación, que había sido prorrogado mediante Decreto 1918 de 2005, se extendía hasta el 31 de enero del año 2006. La norma también previó que vencido el término de liquidación señalado o declarada la terminación del proceso liquidatorio con anterioridad a la finalización de dicho plazo, terminará para todos los efectos la existencia jurídica de dicha entidad "

²⁸ Artículo 2o. Iniciación del proceso de liquidación. El proceso de liquidación se inicia una vez ordenada la supresión o disolución de una de las entidades a las cuales se refiere el artículo 1o. del presente decreto. (...)

La expedición del acto de liquidación conlleva:

[...]

f) **La prohibición expresa al representante legal de la entidad de realizar** cualquier tipo de actividades que impliquen la celebración de pactos o convenciones colectivas o **cualquier otro acto que no esté dirigido a la liquidación de la entidad**. Esta prohibición opera a partir de la expedición del decreto que ordena la disolución y liquidación de la entidad.

²⁹ **Artículo 8.- Contrato de explotación.** Con el propósito de generar recursos para atender pasivos y de garantizar la continuidad en la prestación del servicio de telecomunicaciones, se

Ahora bien, de manera coherente con el artículo 1 del Decreto 1612 de 2003, el artículo 41 ibídem dispuso que *“Para efectos de la liquidación de la Empresa de Telecomunicaciones del Tolima -Teletolima S.A. E.S.P. en liquidación, en los aspectos no contemplados en el presente Decreto se aplicará lo señalado en el Decreto Ley 254 de 2000 y, en cuanto sean compatibles con la naturaleza de la entidad, lo pertinente **en las disposiciones sobre liquidación del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero** y del Código de Comercio y las normas que lo modifiquen, adicionen o sustituyan”*.

El Decreto 254 de 2000 nada dijo sobre el reconocimiento de la desvalorización monetaria a los acreedores externos de la entidad en liquidación. No obstante, por expresa previsión del Decreto 1612 de 2003 resultaban aplicables de manera supletiva las normas sobre liquidación consagradas tanto en el Estatuto Orgánico del Sistema Financiero como en el Código de Comercio³⁰.

Para el año gravable 2005, el Decreto 2211 de 2004 regulaba la liquidación de las entidades del sector financiero³¹. El artículo 30 de dicha norma preveía:

“Artículo 30. Pérdida del poder adquisitivo. Con el fin de compensar la pérdida de poder adquisitivo sufrida por la falta de pago oportuno, una vez atendidas las obligaciones excluidas de la masa y a cargo de ella, así como el pasivo cierto no reclamado, si hay lugar a él, **si quedare un remanente se reconocerá y pagará desvalorización monetaria a los titulares de los créditos que sean atendidos por la liquidación**, cualquiera sea la naturaleza, prelación o calificación de los mismos, con excepción de los créditos que correspondan a gastos de administración. La cuantía por este concepto y su exigibilidad se determinará según las reglas dispuestas en el artículo 44 del presente decreto.

Para efectos de la notificación de la resolución que reconozca la pérdida de poder adquisitivo, así como de los recursos interpuestos contra la misma, se atenderá el procedimiento previsto en los artículos 27 y 28 del presente decreto.”

Por su parte, el artículo 44 del Decreto 2211 de 2004 preveía, en lo pertinente, lo siguiente:

ordena a la Empresa de Telecomunicaciones de Tolima -TeleTolima S.A. E.S.P. 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 aquella entidad que se establezca como Gestor del Servicio, en los términos del artículo 39 numeral 3 de la Ley 142 de 1994, respetando las disposiciones legales y reglamentarias sobre la liquidación de entidades públicas.

³⁰ Artículos 225 y ss.

³¹ El Decreto 2211 de 2004 fue derogado por el artículo 12.2.1.1.4 del Decreto 2555 de 2010.

“Artículo 44. Reglas para determinar y pagar la compensación por la pérdida de poder adquisitivo. Si después de cancelados los créditos a cargo del pasivo cierto no reclamado subsistieren recursos, de conformidad con lo establecido en el numeral 17 del artículo 291 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, modificado por el 24 de la Ley 510 de 1999, se procederá a cancelar la compensación por la pérdida de poder adquisitivo sufrida por los titulares de los créditos atendidos en la liquidación debido a la falta de pago oportuno cualquiera sea la naturaleza, prelación o calificación de los mismos, con excepción de los créditos que conforme al presente decreto correspondan a gastos de administración. Para liquidar la compensación por desvalorización monetaria se procederá así:

a) Se utilizará el índice mensual de precios al consumidor certificado por el Departamento Administrativo Nacional de Estadística, DANE, del mes calendario siguiente a aquel en el cual la Superintendencia Bancaria haya dispuesto la toma de posesión.

Se actualizará cada crédito reconocido en la liquidación en moneda legal o el saldo del mismo, según el caso, con el índice antes señalado, certificado desde el mes indicado en el inciso anterior hasta la fecha que se fije para el inicio del período de pagos por compensación monetaria.

En todo caso, las sumas se actualizarán hasta la fecha en que el respectivo pago haya sido puesto a disposición de los acreedores;

b) Una vez descontadas las provisiones a que haya lugar conforme a la ley, la desvalorización monetaria será reconocida y pagada con cargo a los activos que quedaren de la institución financiera intervenida y hasta concurrencia del remanente de estos, a prorrata del valor de cada crédito. El pago se efectuará con sujeción al orden que corresponda a cada clase de acreencias, según su naturaleza y prelación legal, de acuerdo con lo indicado en el Estatuto Orgánico del Sistema Financiero y en las normas civiles y comerciales;

c) Para el pago de la desvalorización monetaria se señalará un período de pagos que no podrá exceder de cuatro (4) meses contados a partir de la fecha de su iniciación.

[...]

Así pues, en virtud de los Decretos 1612 de 2003 y 2211 de 2004, TELETOLIMA estaba obligada a pagar a los acreedores externos la desvalorización monetaria por el no pago oportuno de los créditos a favor de estos, independientemente de la naturaleza, prelación o calificación de dichos créditos, salvo los que correspondan a gastos de administración. Además, el pago de esa desvalorización monetaria es una forma de hacer un pago completo a los acreedores externos (artículos 1626 y 1649 del Código Civil).

En desarrollo de dicha obligación, Fiduciaria La Previsora, sociedad liquidadora de TELETOLIMA S.A. E.S.P EN LIQUIDACIÓN, expidió la Resolución 15 de 12 de diciembre de 2005, notificada por edicto el 23 del mismo mes, mediante la cual ordenó el reconocimiento como compensación por la pérdida del poder adquisitivo, con cargo a la no masa, a la masa y a las acreencias pagadas como pasivo cierto no reclamado.

En dicho acto se relacionaron los distintos acreedores, el valor que se les pagó por sus acreencias, la fecha de esos pagos (entre junio de 2004 y diciembre de 2005) y el monto de la desvalorización aprobada³².

Ahora bien, el valor de los pagos por la pérdida del poder adquisitivo sufrida por las acreencias fue llevado por la actora como deducción en la declaración de renta de 2005 (\$324.222.221).

La DIAN rechazó la deducción porque no cumple los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, dado que no corresponde a un pago que se efectúa para obtener una renta sino que reconoce la actualización de pasivos, como lo precisó el Concepto 21703 de 19 de abril de 2005. El rechazo también obedeció a que el Decreto 2211 de 2004 no es aplicable a entidades como la TELETOLIMA S.A. E.S.P. EN LIQUIDACIÓN.

Aunque la DIAN se refirió, en general, a los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, al señalar que el pago no tiene por objeto obtener una renta, cuestionó la relación de causalidad, que, como se precisó, se refiere a que los gastos, erogaciones o simplemente salida de recursos del contribuyente, deben guardar **una relación de causa - efecto con la actividad u ocupación que le genera la renta al contribuyente** (objeto social principal o secundario).

Por mandato legal, la actividad productora de renta de una sociedad en liquidación no puede ser la misma que la que ejerce una sociedad que no se halla en dicho estado. Su actividad es la realización de los actos necesarios para liquidarse y extinguirse.

En ese orden de ideas, la desvalorización monetaria de acreencias es un acto necesario para la liquidación de la sociedad y, por lo mismo, guarda relación de causalidad con la actividad productora de renta que **debe ejercer** una sociedad en liquidación.

La razón de la DIAN para negar la deducibilidad de los pagos por desvalorización monetaria, esto es, que el objeto de los pagos por desvalorización no es obtener renta, desconoce las restricciones legales que tiene una sociedad en liquidación y desnaturaliza su estado liquidatorio. Ello, porque, se insiste, la actividad

³² Folios 79 a 82

productora de renta de una sociedad en liquidación debe limitarse a los actos necesarios a su liquidación.

Además, para que el artículo 107 del Estatuto Tributario tenga sentido respecto de las sociedades en liquidación, debe entenderse que la relación de causalidad entre el gasto y la actividad productora de renta, que en este caso son los actos necesarios para la liquidación, no es propiamente para obtener renta sino para que la sociedad pueda extinguirse de inmediato (art 222 del Código de Comercio).

A su vez, es un gasto necesario porque además de que es forzoso desde el punto de vista legal, sin el pago de la desvalorización monetaria del pasivo externo no era posible continuar el trámite liquidatorio de la demandante.

En ese sentido, los pagos por desvalorización monetaria de los acreedores externos son necesarios y tienen relación de causalidad con la actividad de la actora, pues, el pago de acreencias externas y de su correspondiente actualización permite que culmine el trámite liquidatorio con el pago del pasivo interno.

En consecuencia, TELETOLIMA podía llevar como deducción los pagos por desvalorización monetaria del pasivo externo y, por lo mismo, no se ajustaron a derecho los actos por los cuales la DIAN modificó la declaración privada de 2005.

Las razones que anteceden son suficientes para revocar la sentencia apelada. En su lugar, se anulan los actos acusados y, como consecuencia, se declara la firmeza de la liquidación privada de la actora por el año gravable 2005.

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

F A L L A

REVÓCASE la sentencia apelada .En su lugar, dispone:

1. **ANÚLANSE** la Liquidación Oficial de Revisión 090642008000008 de 27 de marzo de 2008 y la Resolución 900025 de 17 de abril de 2009, expedidos por la DIAN.

2. A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** en firme la liquidación privada de la actora, correspondiente al periodo gravable 2005.
3. **RECONÓCESE** a la abogada Sandra Patricia Moreno Serrano como apoderada de la DIAN.

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

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

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS
Presidente

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ