

DENUNCIA DE TERCEROS – La simple información no es prueba del incumplimiento de una obligación tributaria / FACULTAD DE FISCALIZACION – Es a discreción de la administración seleccionar los presuntos infractores. No violación del debido proceso / ACTA DE INSPECCION TRIBUTARIA – Un error en la dirección no es suficiente para que pierda validez

Del análisis de los anteriores hechos, se encuentra que la denuncia de terceros presentada contra la sociedad no fue el motivo que determinó la expedición de los actos acusados, puesto que, si bien constituye una forma de poner en conocimiento de la Administración determinados hechos, estos están sometidos a la correspondiente verificación oficial, dado que la simple información de una supuesta infracción no es prueba *per se* del incumplimiento de una obligación tributaria. Además, debe tenerse en cuenta que la Administración puede adelantar las investigaciones que estime convenientes, por cuanto la facultad de fiscalización es de carácter discrecional, en la medida en que permite seleccionar los presuntos infractores tributarios que serán investigados, y definir los tributos y períodos que serán materia de revisión. En ese sentido, si considera que la información y pruebas suministradas por terceros deben ser verificadas, cuenta con la facultad legal para hacerlo, y es con la constatación de la infracción tributaria, realizada acudiendo a los medios de prueba señalados en el Estatuto Tributario, con la que se da inicio y se sustenta el procedimiento administrativo a que haya lugar, dependiendo si el caso es de aforo, revisión o corrección. En el presente caso, la inspección tributaria constituye la fuente de la verdadera causa de la modificación del impuesto, tal y como se verifica en los actos acusados, en los que únicamente se tiene como prueba la obtenida en esta diligencia, y en ningún caso se toma como fundamento alguna prueba allegada con ocasión de la denuncia.

CORRECCION PROVOCADA POR LA LIQUIDACION DE REVISION – Requisitos. No sustituye a la inicial cuando no se cumplen con los requisitos. Pago de los mayores valores e intereses / AMORTIZACION DE INVERSIONES – Término. No procede la deducción cuando se amortiza en un tiempo diferente al establecido en la norma / CONTRATO DE CONCESION – El término de amortización es el del contrato hasta el momento de la transferencia

Teniendo en cuenta que la corrección fue provocada por la liquidación oficial, ésta debe realizarse de conformidad con el artículo 713 del Estatuto Tributario, que establece los siguientes requisitos: Debe presentarse dentro del término para interponer el recurso de reconsideración. Aceptar total o parcialmente los hechos planteados en la liquidación. Presentar corrección de la declaración privada, incluyendo los mayores valores aceptados y la sanción de inexactitud reducida. Presentar un memorial ante la correspondiente oficina de recursos tributarios en el que consten los hechos aceptados y se adjunte la fotocopia de la respectiva corrección y la prueba de pago o acuerdo de pago de los impuestos, retenciones y sanciones, incluida la de inexactitud reducida. Al verificarse el cumplimiento de los anteriores requisitos, se observa que si bien en el recurso de reconsideración el contribuyente manifestó que aceptaba parcialmente los valores determinados en la liquidación oficial de revisión, con la declaración de corrección No. 01087020662101 del 27 de enero de 2005, únicamente efectuó el pago de la sanción por inexactitud, y no el de los mayores valores aceptados ni el de los intereses correspondientes, lo que implica que incumplió con el requisito de pago establecido para la procedencia de la declaración de corrección, razón por la cual dicha liquidación privada no puede sustituir la declaración inicialmente presentada. De conformidad con la norma transcrita, las inversiones necesarias, es decir, las

efectuadas para los fines del negocio o actividad susceptibles de demérito, por regla general, pueden amortizarse en un término no inferior a 5 años, salvo que se demuestre que por la naturaleza o duración del negocio deba hacerse en un plazo inferior. No obstante lo anterior, el artículo 143 del Estatuto Tributario contempla una regulación especial para el caso de los desembolsos originados o causados en los contratos de concesión, caso en el cual, específicamente, indica que se deberán amortizar durante el término del respectivo contrato. En el *sub examine*, es claro que la amortización realizada por el contribuyente corresponde a los desembolsos efectuados por razón de un contrato de concesión, razón por la cual la amortización debe hacerse por el término especial que la norma contempló para este tipo de contratos, y en la cual no se previó una excepción que permitiera aplicarla en un plazo inferior.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 713 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 143

DEDUCCIONES – Realización. Causación. Gastos necesarios / SISTEMA DE CAUSACION – Los gastos se entienden realizados cuando se causen aún si no se han pagado / ACTIVOS CLASIFICADOS COMO DIFERIDOS – Enunciación / GASTO – Debe tratarse como diferido

De conformidad con los artículos 104 105 y 107 del Estatuto Tributario, son procedentes los gastos que se realicen durante el año o período gravable, que tengan relación de causalidad, sean necesarios y proporcionados con la actividad productora de renta. Estos gastos se entienden realizados cuando se pagan o cuando su exigibilidad termina por cualquier otro modo que equivalga legalmente a un pago. Por consiguiente, las erogaciones incurridas por anticipado sólo se deducen en el año o período gravable en que se causen. No obstante lo anterior, cuando las erogaciones sean incurridas por contribuyentes que lleven la contabilidad por el sistema de causación, estos gastos se entenderán realizados cuando se causen aún si no se han pagado. De conformidad con el artículo 67 del Decreto 2649 de 1993, que reglamenta la contabilidad en general, los activos clasificados como diferidos son aquellos que corresponden a: i) gastos pagados por anticipado, tales como los intereses, seguros, arrendamientos y otros incurridos para recibir en el futuro servicios, y ii) cargos diferidos, que son aquellos que representan bienes o servicios recibidos, de los cuales se espera obtener beneficios económicos en otros períodos. Conforme con la técnica contable, el gasto debe tratarse como diferido hasta que el correspondiente beneficio económico esté total o parcialmente consumido o perdido, o hasta que el beneficio económico que se espera se obtenga o se tenga la certeza de que no se va a obtener.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 107 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 105 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 104

CONCEPTOS DE LA DIAN – Para aplicarlos deben estar vigentes al momento en que se realiza dicha actuación / INGRESOS DE FUENTE NACIONAL – Enunciación. La clasificación de los ingresos atiende al lugar o territorio donde se despliega la actividad que los genera / SERVICIO DE TELEVISION – Concepto. Clasificación. Cuando se presta desde el exterior no es ingreso de fuente nacional / IMPUESTO DE RENTA Y DE REMESAS – No gravan los ingresos generados por la prestación de un servicio ejecutado en el exterior. Servicio de televisión / GASTOS FINANCIEROS – Procede su deducción

Respecto de la aplicación del Concepto No. 076824 de 2003, es importante señalar que si bien el artículo 264 de la Ley 223 de 1995 permite que los contribuyentes realicen sus actuaciones tributarias amparándose en los conceptos de la Administración, también lo es que la norma exige que éstos deben encontrarse vigentes al momento en que se realiza dicha actuación, situación que no se configuró en el presente caso, debido a que el referido concepto no había sido expedido cuando se realizó la presentación de la declaración del impuesto de renta del año gravable 2001, esto es, el día 13 de febrero de 2002. Por tanto, el contribuyente no podía elaborar y amparar su declaración con base en instrucciones que no existían para dicha época. A ese respecto es preciso señalar que son ingresos de fuente nacional aquellos provenientes de la explotación de bienes materiales e inmateriales dentro del país y la prestación de servicios dentro de su territorio, de manera permanente o transitoria, con o sin establecimiento propio, así como la enajenación de bienes materiales e inmateriales que se encuentren dentro del país al momento de su enajenación. La clasificación de los ingresos atiende al lugar o territorio donde se despliega la actividad que los genera, lo que implica que se debe determinar dónde se prestó el servicio de televisión, para establecer la naturaleza de las rentas. Para el caso en concreto, el artículo 1º de la Ley 182 de 1995, por la cual se reglamenta el servicio de televisión, consagró una definición técnica del servicio de televisión como un servicio de telecomunicaciones que ofrece programación dirigida al público en general o a una parte de él, que consiste en la emisión, transmisión, difusión, distribución, radiación y recepción de señales de audio y video en forma simultánea. En un caso similar al estudiado, esta Sala se pronunció y concluyó que el servicio de televisión internacional es prestado en el exterior y, por tanto, no se encuentra sujeto a retenciones por concepto del impuesto de renta ni de timbre. Con fundamento en las pruebas que están en el expediente, se verifica que el servicio que presta la sociedad extranjera consiste en emitir la señal desde una estación que se encuentra fuera del territorio nacional, la cual es retransmitida por Teledinámica S.A. para ser recibida por el usuario o suscriptor. Dado que los ingresos que recibió la sociedad no provenían de la prestación del servicio de televisión en Colombia, sino de la prestación de un servicio ejecutado en el exterior, los pagos efectuados a la sociedad del exterior no están gravados con el impuesto sobre la renta ni de remesas, por lo que no debían ser objeto de retención en la fuente por dichos conceptos. En esta glosa el contribuyente aceptó parcialmente los valores imputados por la Administración, con excepción de la deducción por gastos bancarios por la suma de \$27.820.149 originados en los giros al exterior por el pago a los canales de televisión internacional. Para la Sala no es procedente que la Administración fundamente el rechazo de esta erogación en el hecho de que el contribuyente no aportó el pago del impuesto de remesas, puesto que éste se causa por el pago o abono en cuenta que implique el traslado de recursos en el exterior, y no por los valores pagados a las entidades financieras por los giros hechos al exterior de las rentas que, además, son de fuente extranjera. En consecuencia, no procede el cargo.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 24

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO

Bogotá D. C., veinticuatro (24) de mayo dos mil doce (2012)

Radicación número: 08001-23-31-000-2006-01341-01(17795)

Actor: TELEDINAMICA S.A.

Demandado: U.A.E DIAN

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, contra la sentencia del 16 de diciembre de 2008, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, que declaró la nulidad de los actos acusados. La sentencia dispuso:

“PRIMERO. DECLÁRASE la nulidad de la Liquidación Oficial Renta Sociedades – Revisión No. 020642004000083 del 24 de noviembre de 2004, proferida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN- Administración Local de Impuestos Barranquilla, mediante la cual se modificó la Declaración de Renta y Complementarios No. 13091010655322 del 13 de febrero del 2002, correspondiente al año gravable 2001 presentada por el contribuyente TELEDINAMICA S.A. Nit. No. 802.008.921-4

SEGUNDO: DECLÁRASE la nulidad de la Resolución Recurso de Reconsideración No. 020662005000016 de 23 de diciembre de 2005, mediante la cual se confirma la Liquidación Oficial de Rentas Sociedades Revisión No. 00083 de 24 de noviembre de 2004, proferida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN- Administración Local de Impuestos Barranquilla.

TERCERO. DECLÁRASE, como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho, la firmeza de la liquidación privada de renta y complementario por el periodo gravable 2001, corregida el día 27 de enero de 2005, presentada por la sociedad Teledinámica S.A. en el Banco de Bogotá e identificada con el sticker No. 0108702060662101.

CUARTO. DENIÉGASE el pago de los perjuicios económicos solicitados por la parte accionante, por las razones anotadas en la parte motiva de ésta providencia. (...)

I) ANTECEDENTES

El 13 de febrero de 2002 la sociedad Teledinámica S.A. presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año 2001, en la que registró un saldo a pagar por valor de \$64.581.000.

El 2 de septiembre de 2002 la Administración expidió el Auto de inspección Tributaria No. 020632002000475 al contribuyente por el impuesto de renta del año 2001.

Mediante Requerimiento Especial No.020632004000053 del 31 de marzo de 2004 la Administración le propuso al contribuyente la modificación de la mencionada liquidación privada.

El 24 de noviembre de 2004 la Administración expidió la Liquidación Oficial de Revisión No. 020642004000083 mediante la cual modificó la declaración privada del impuesto sobre la renta correspondiente al año 2001, en el sentido de desconocer deducciones, determinar un mayor impuesto a cargo e imponer sanción de inexactitud.

Contra el anterior acto administrativo, la sociedad interpuso recurso de reconsideración y presentó declaración de corrección en la que registró un saldo a pagar de \$91.946.000 y liquidó una sanción por inexactitud por la suma de \$8.965.000.

Mediante la Resolución No. 020662005000016 de 23 de diciembre de 2005 la Administración resolvió el recurso de reconsideración y confirmó el acto recurrido.

II) DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, Teledinámica S.A., solicitó:

“PRIMERA. *-Declárese nula la RESOLUCIÓN RECURSO DE RECONSIDERACIÓN No. 020662005000016 de 23 de diciembre de 2005, notificada el día 25 de enero de 2006, expedida por la Jefe de la División Jurídica Tributaria de la Administración de Impuestos Nacionales de Barranquilla, Doctora ELENA MOLANO MUÑOZ, mediante la cual se confirma la liquidación Oficial de Rentas Sociedades Revisión No. 00083 de Noviembre 11 de 2004, que sustituyó la liquidación privada de la sociedad TELEDINAMICA S.A., No. 13091010655322 del 13 de febrero de 2002 correspondiente al Impuesto Sobre la Renta y Complementarios período gravable 2001.*

SEGUNDA.- *Que como consecuencia de la declaratoria de nulidad del citado Acto Administrativo de RESOLUCIÓN RECURSO DE RECONSIDERACIÓN No. 020662005000016 de 23 de diciembre de 2005, mediante el cual se resolvió el recurso de reconsideración, el cual fue*

*proferido por la Jefe de la División Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN- Administración Local de Impuestos de Barranquilla, también es **nulo** el Acto Administrativo de Liquidación Oficial Renta Sociedades – Revisión No. 020642004000083 de 24 de noviembre de 2004, proferida por el Jefe de la División de Liquidación Tributaria de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN – Administración Local de Impuestos de Barranquilla, mediante la cual el citado ente modificó la declaración de renta y complementarios No. 13091010655322 del 13 de febrero de 2002 correspondiente al año gravable 2001 presentada por Teledinamica S.A. Nit. 802.008.921-4.*

TERCERO. – *Que en consonancia con lo anterior, se declare la firmeza de la liquidación privada de renta y complementarios por el período gravable 2001, corregida el día 27 de Enero de 2005, presentada en el Banco Bogotá e identificada con el Sticker No. 010870206066210.*

CUARTA.- *Que se condene a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN- Administración Local de Impuestos de Barranquilla, a pagar perjuicios económicos ocasionados a mi poderdante, las costas del proceso, agencias en derecho y demás gastos.*

QUINTA.- *Que se disponga que la sentencia que le ponga fin al proceso se le de cumplimiento en los términos de los artículos 176 y 177 del C.C.A”.*

Respecto de las normas violadas y el concepto de la violación, dijo:

Violación de los artículos 29 de la Constitución Política, 683, 742, 743, 745, 746 y 754 del Estatuto Tributario.

- Orden administrativa marco de fiscalización y el programa denuncia de terceros.

Consideró que los presupuestos establecidos en la Orden Marco No.001 de 1999 para iniciar una investigación por denuncia de terceros no se configuran en el presente caso, toda vez que la sociedad no ha tenido un comportamiento anormal en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Manifestó que si bien las denuncias deben tener carácter reservado, las pruebas aportadas con ésta deben obrar dentro del expediente administrativo, situación que no se verifica en el presente caso, y que constituye una violación al debido proceso.

- Acta de inspección tributaria.

Advirtió que el funcionario que practicó la inspección tributaria desconoció la realidad de las operaciones económicas de la empresa, y propuso sin fundamento alguno el rechazo de algunos de los valores declarados y la apertura paralela de investigaciones por retención en la fuente e IVA del mismo período gravable.

Que resulta contradictorio que en el acta de inspección tributaria se indique que su práctica se realizó del 4 al 31 de octubre de 2002, y, a su vez, que la dirección del contribuyente corresponde a la informada en la declaración de renta del año 2002, puesto que ésta solo se presentó hasta el 13 de marzo de 2003.

- Del régimen probatorio.

Consideró que la Administración vulneró la presunción de veracidad que tienen las liquidaciones privadas, se apartó de la obligación inicial de llevar la carga de la prueba, y pretende desvirtuar las bases gravables declaradas sin analizar las pruebas allegadas por el contribuyente que soportan su declaración tributaria.

- Declaraciones tributarias.

Señaló que es improcedente que la resolución que resolvió el recurso de reconsideración pretenda modificar la declaración inicial, y no la de corrección que la sustituyó, conforme lo dispuesto en el inciso 2º del artículo 588 del Estatuto Tributario, situación que le fue informada oportunamente a la Administración.

Violación artículo 143 del Estatuto Tributario. Amortización de inversiones.

Explicó que los desembolsos realizados por el trámite de licitación y adquisición del contrato de concesión de televisión no fueron amortizados en los periodos 1999 y 2000, por cuanto los estados financieros de la compañía no lo permitían dado que arrojaban pérdidas o utilidades mínimas y, agregó que, para el año 2001, decidió realizarlas por 3 periodos, y no a 5 años como lo considera la Administración, debido a que las negociaciones de la empresa se desarrollan en el comercio internacional, en donde las expectativas económicas son variables, y

obligan a realizar las amortizaciones en los períodos en que los estados de resultados son favorables para la compañía.

**Violación del artículo 67 del Decreto Reglamentario 2649 de 1993.
Desconocimiento de intereses diferidos.**

Alegó que si bien los intereses se contabilizaron en el año 2000, estos fueron diferidos como un gasto en el año 2001, de conformidad con lo previsto en el artículo 67 del Decreto Reglamentario 2649 de 1993. Lo anterior, dado que se trata de gastos anticipados, esto es, intereses incurridos para recibir en el futuro servicios, que les corresponde el tratamiento de un gasto diferido.

**Violación de los artículos 12, 319, 321, 406 y 771-2 del Estatuto Tributario.
Costos de ventas y de prestación de servicios.**

En cuanto al tratamiento que debe darse en materia del impuesto sobre la renta al servicio de televisión internacional, el concepto No. 076824 de 28 de noviembre de 2003 señaló que cuando el negocio jurídico celebrado entre el proveedor de contenidos, programador o emisor del exterior y el operador en el país comprenda simplemente emisión y puesta en disposición de la señal, los pagos realizados por dicho concepto constituyen ingresos de fuente extranjera y no están sujetos al impuesto sobre la renta en Colombia.

Advirtió que no es razonable que la Administración desconozca la aplicación del anterior concepto bajo el argumento de que por tratarse de un cambio doctrinal, su aplicación no puede ser retroactiva, pues conforme con lo expuesto en el mismo, lo que se realiza es una aclaración de la doctrina expuesta sobre el tema.

Señaló que las discrepancias sobre esta glosa quedaron totalmente resueltas a favor de la sociedad, cuando la Administración revocó las liquidaciones oficiales de revisión expedidas por concepto de las retenciones en la fuente de los 12 periodos del año 2001.

Que respecto de este tema se debe declarar el fenómeno de la prejudicialidad, en la medida en que existen en estos momentos una serie de procesos administrativos en donde se discute la misma naturaleza de estos ingresos. Por tanto, se debe esperar la decisión que se tome sobre ese particular.

Violación de los artículos 12, 319, 321, 406 y 771-2 del Estatuto Tributario.

A ese respecto manifestó que la sociedad presentó una declaración de corrección donde aceptó el desconocimiento de gastos por valor de \$32.034.000 y solicitó que se aceptaran gastos por valor de \$31.031.386.

En cuanto a estos últimos, la Administración los rechazó por considerar que les corresponde el mismo tratamiento otorgado a los costos de ventas y de prestación de servicios, por lo que al haberse desvirtuado que dichos costos no eran objeto de retención en la fuente a título de remesas, las erogaciones solicitadas en esta glosa son procedentes.

III. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La parte demandada se opuso a las pretensiones del actor, con los siguientes argumentos:

Señaló que en los antecedentes administrativos se encuentra la denuncia de terceros No. 321 de 2002, que fue presentada de manera anónima contra la sociedad. Que en esa denuncia se dijo que el contribuyente no practicaba retención en la fuente, situación que fue estudiada por el comité que decidió iniciar investigación por concepto del impuesto sobre la renta del año 2001.

Indicó que si bien en el expediente no se encuentran los documentos que soportan la queja, esto no conlleva a que ésta deba archivarse porque, precisamente, las pruebas se recaudan con ocasión de la denuncia presentada.

Resaltó que el contribuyente no planteó en el recurso de reconsideración su inconformidad relacionada con la orden marco de fiscalización y la supuesta violación del debido proceso por no encontrarse las pruebas de la denuncia en el expediente. Por tanto, estas alegaciones no deben tenerse en cuenta en el análisis que se efectúe en la sentencia.

Manifestó que en la práctica de la inspección tributaria se realizó un trabajo analítico y metódico en el cual se pudo constatar de manera directa los hechos que interesan al proceso, su existencia, características y demás circunstancias de tiempo, modo y lugar.

Sostuvo que la declaración de corrección presentada por la sociedad con ocasión del recurso de reconsideración, no cumplió los requisitos exigidos por el artículo 713 del Estatuto Tributario, razón suficiente para que se tuviera como no presentada.

Explicó que en virtud de lo dispuesto en el artículo 143 del Estatuto Tributario, el contribuyente solo podía amortizar las inversiones por el término de duración del contrato de concesión, esto es, 10 años, plazo dentro del cual debía afectar la cuenta 5141105 gastos, trámites por la suma de \$27.189.276.

Indicó que las deducciones solicitadas por concepto de intereses causados en el año 2000 no corresponden a gastos del período 2001, pues de conformidad con el artículo 107 ibídem, las erogaciones imputables a la renta solo pueden solicitarse como deducción en el período en que se causan.

Alegó que los costos de ventas y de prestación de servicios solicitados por el contribuyente, no cumplen los requisitos establecidos en el artículo 419 del Estatuto Tributario, para la procedencia de los costos por concepto de pagos al exterior, debido a que no aportó la prueba de pago del impuesto de remesas.

Aclaró que la Resolución No. 02066200600012 de 11 de abril de 2006, revocó la Liquidación Oficial de Revisión No. 020642005000062 de 10 de junio de 2005, en razón a que precedió una ampliación al requerimiento especial que no incluyó nuevos hechos que ameritaran su expedición.

Del concepto jurídico en el que se apoya el contribuyente, resulta claro que dentro del servicio de televisión por cable prestado por la sociedad, no solo se dan los

servicios de emisión y distribución de señal, sino también de transmisión y recepción, cuyos ingresos se encuentran gravados con el impuesto sobre la renta por tratarse de fuente nacional.

Consideró que los gastos bancarios solicitados como deducción se encuentran sujetos a retención en la fuente a título del impuesto de remesas debido a que se originaron en giros realizados al exterior.

Indicó que las actuaciones administrativas no han vulnerado el artículo 683 del Estatuto Tributario, toda vez que está probado dentro de los antecedentes administrativos que en el proceso de determinación y discusión del impuesto, se analizó cada una de las pruebas aportadas.

IV. LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Atlántico, mediante providencia del 16 de diciembre de 2008, declaró la nulidad de los actos acusados y la firmeza de la declaración privada, con fundamento en las siguientes consideraciones:

Estimó que la Administración violó el debido proceso del contribuyente en la medida en que en el expediente no obran las pruebas que fueron aportadas con la denuncia y que sirvieron de soporte para el inicio de la investigación. Además, porque ninguno de los actos administrativos expedidos por la DIAN en el proceso de determinación y discusión del impuesto hizo mención o valoración de dichos elementos probatorios.

Señaló que el funcionario que practicó la inspección tributaria no hizo una valoración probatoria adecuada del estado financiero de la empresa, por cuanto determinó ventas como ingresos recibidos. Que además, estableció que la sociedad debía practicar retención en la fuente sobre los pagos realizados por concepto del servicio de televisión satelital, no obstante que por ley no estaban sujetos a retención.

V. EL RECURSO DE APELACIÓN

La demandada impugnó la sentencia de primera instancia, con fundamento en lo siguiente:

Alegó que una vez recibida la denuncia de terceros se procedió a realizar una verificación preliminar de la cuenta corriente del contribuyente y el correspondiente análisis tributario, información que se plasmó en un formato de calificación, lo que dio lugar a la convocatoria del comité técnico y al inicio de la investigación tributaria.

Manifestó que no existe ninguna inconsistencia entre el formato de calificación y la hoja de trabajo, por cuanto para efectos de seguridad y reserva del denunciante no se debe hacer referencia a la identidad del mismo. Que, además, las pruebas se recaudaron a partir del auto de apertura del expediente.

Estimó que es erróneo afirmar que no se efectuó una valoración probatoria adecuada del estado financiero de la empresa, por cuanto las pruebas que reposan en el expediente fueron tomadas directamente de los registros del contribuyente y de sus propios estados financieros y soportes, y aclaró que a lo largo de la investigación no se incluyeron ventas como ingreso recibido, toda vez que los ingresos netos declarados por la actora no fueron modificados.

Precisó que la Administración desconoció los costos por pagos al exterior porque el contribuyente no practicó sobre esos pagos la retención en la fuente a título de remesas.

VI. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandada, en esta etapa procesal reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación.

La demandante, no presentó alegatos.

El **Ministerio Público** rindió concepto en los siguientes términos:

Argumentó que la denuncia que fundamentó el inicio de la investigación a la actora, no constituye un requisito dentro del procedimiento tributario para la determinación oficial del impuesto, pues la ley no lo tiene así establecido.

Por tal razón, la ausencia de las pruebas en que se fundaba la denuncia no constituye una vulneración al debido proceso, toda vez que, independientemente de dicha circunstancia, la Administración determinó el impuesto con fundamento en la inspección tributaria.

Para efectos de la amortización que se estudia, advirtió que la actora realizó desembolsos que no estaban relacionados con el plazo de diez años durante el cual debía desarrollar el contrato, es decir, los efectuó antes de comenzar su ejecución.

En cuanto a los intereses pagados por anticipado, señaló que se trataba de un pago anticipado en el año 2000, cuya causación ocurrió en el año 2001, y constituía un gasto deducible en este último período, acorde con lo dispuesto por el artículo 107 del Estatuto Tributario.

Respecto de los pagos al exterior, indicó que fueron realizados a los diferentes canales de televisión, para que la actora obtuviera la señal que luego retransmitió al país, razón por la cual no constituyen ingreso de fuente nacional para su beneficiario y, en consecuencia, la actora no estaba obligada a practicar la retención en la fuente a título de remesas.

VII. CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 16 de diciembre de 2008, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, que declaró la nulidad de los actos acusados y la firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2001.

En este caso, la demandada apela la sentencia del Tribunal insistiendo en que los actos administrativos observaron el debido proceso y modificaron la liquidación privada del contribuyente, conforme con lo dispuesto en el ordenamiento jurídico vigente.

1. Violación al debido proceso. Inexistencia de pruebas relativas a la denuncia.

Señala el apelante que las pruebas que sustentan la actuación demandada se recaudaron a partir del Auto de Apertura No. 020632002002304 del 2 de septiembre de 2002 en el domicilio del contribuyente, y fueron incorporadas al expediente de acuerdo con las formalidades que exige la ley.

Para la demandante, la Administración vulneró el debido proceso al iniciarle una investigación, con fundamento en una denuncia de terceros, sin que existieran elementos probatorios que implicaran algún comportamiento anormal en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Además, dentro del expediente administrativo no se encuentran las pruebas aportadas con ocasión de la aludida denuncia.

Verificados los antecedentes administrativos se encuentra el Formato de Calificación Denuncia de Terceros del 25 de junio de 2002, en el que se advierte que el día 21 de junio del mencionado año, fue allegada a la Dependencia de Documentación de la Administración de Impuestos de Barranquilla una denuncia con radicado No. 14253, en la cual el hecho denunciado corresponde al literal g),

No efectúa la Retención en la Fuente. Dicha calificación fue realizada por el Comité No. 4 el día 31 de julio de 2002, el cual resolvió: *investigar renta 2001*¹.

Posteriormente, mediante Auto No. 020632002002304 del 2 de septiembre de 2002 se dio apertura a la investigación de la sociedad Teledinámica S.A., por el impuesto renta año 2001².

Mediante Auto No. 020632002000475 del 2 de septiembre de 2002³, la Administración ordenó la práctica de una inspección tributaria, en la que, al verificar la actividad económica del contribuyente y su contabilidad, encontró la existencia de infracciones tributarias que daban lugar al desconocimiento de deducciones por amortizaciones, intereses, costos de ventas, y gastos bancarios, conceptos que igualmente se rechazaron en los actos de determinación y discusión del impuesto.

Del análisis de los anteriores hechos, se encuentra que la denuncia de terceros presentada contra la sociedad no fue el motivo que determinó la expedición de los actos acusados, puesto que, si bien constituye una forma de poner en conocimiento de la Administración determinados hechos, estos están sometidos a la correspondiente verificación oficial, dado que la simple información de una supuesta infracción no es prueba *per se* del incumplimiento de una obligación tributaria.

Además, debe tenerse en cuenta que la Administración puede adelantar las investigaciones que estime **convenientes**⁴, por cuanto la facultad de fiscalización

¹ FI 263 c.p.

² FI 262 c.p.

³ FI 258 c.p.

⁴ Estatuto Tributario. Artículo 684. Facultades de fiscalización e investigación. *La administración tributaria tiene amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales.*

Para el efecto podrá:

es de carácter discrecional, en la medida en que permite seleccionar los presuntos infractores tributarios que serán investigados, y definir los tributos y períodos que serán materia de revisión. En ese sentido, si considera que la información y pruebas suministradas por terceros deben ser verificadas, cuenta con la facultad legal para hacerlo, y es con la constatación de la infracción tributaria, realizada acudiendo a los medios de prueba señalados en el Estatuto Tributario⁵, con la que se da inicio y se sustenta el procedimiento administrativo a que haya lugar, dependiendo si el caso es de aforo, revisión o corrección.

En el presente caso, la inspección tributaria constituye la fuente de la verdadera causa de la modificación del impuesto, tal y como se verifica en los actos acusados, en los que únicamente se tiene como prueba la obtenida en esta diligencia, y en ningún caso se toma como fundamento alguna prueba allegada con ocasión de la denuncia.

Ahora bien, frente a la supuesta contradicción en el reporte de la dirección de la sociedad actora, plasmada en el acta de inspección tributaria, es de señalar que ésta no tiene la entidad suficiente para desconocer la validez de la inspección tributaria, ni tampoco la existencia de las infracciones encontradas en desarrollo de la misma. Por lo dicho este cargo no prospera.

2. Violación del debido proceso - Declaración Tributaria.

Para la demandante la resolución que resolvió el recurso de reconsideración pretende modificar la declaración inicial, y no la de corrección que la sustituyó.

a) verificar la exactitud de las declaraciones u otros informes, cuando lo considere necesario;

b) adelantar las investigaciones que estime convenientes para establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias, no declarados;

⁵ Estatuto Tributario. Artículo 742. La determinación de tributos y la imposición de sanciones deben fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el respectivo expediente, por los medios de pruebas señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto éstos sean compatibles con aquéllos.

Analizado el acervo probatorio allegado al expediente se observa que el contribuyente, con ocasión del recurso de reconsideración, presentó corrección a la declaración inicial aceptando la suma de \$31.031.000 por concepto de “otras deducciones renglón cx”, rechazadas en la liquidación oficial⁶.

Así las cosas, teniendo en cuenta que la corrección fue provocada por la liquidación oficial, ésta debe realizarse de conformidad con el artículo 713 del Estatuto Tributario, que establece los siguientes requisitos:

- Debe presentarse dentro del término para interponer el recurso de reconsideración.
- Aceptar total o parcialmente los hechos planteados en la liquidación.
- Presentar corrección de la declaración privada, incluyendo los mayores valores aceptados y la sanción de inexactitud reducida.
- Presentar un memorial ante la correspondiente oficina de recursos tributarios en el que consten los hechos aceptados y se adjunte la fotocopia de la respectiva corrección y la prueba de pago o acuerdo de pago de los impuestos, retenciones y sanciones, incluida la de inexactitud reducida.

Al verificarse el cumplimiento de los anteriores requisitos, se observa que si bien en el recurso de reconsideración el contribuyente manifestó que aceptaba parcialmente los valores determinados en la liquidación oficial de revisión, con la declaración de corrección No. 01087020662101 del 27 de enero de 2005, únicamente efectuó el pago de la sanción por inexactitud, y no el de los mayores valores aceptados ni el de los intereses correspondientes⁷, lo que implica que incumplió con el requisito de pago establecido para la procedencia de la declaración de corrección, razón por la cual dicha liquidación privada no puede sustituir la declaración inicialmente presentada.

3. Amortización de inversiones en el contrato de concesión \$220.982.855

⁶ FI 274

⁷ FI 53 c.p.

Considera la actora que la amortización de los desembolsos efectuados por razón del contrato de concesión otorgado por la Comisión Nacional de Televisión se debía realizar en 3 periodos: 1999 a 2001, por la naturaleza de las negociaciones de la empresa.

De la lectura de los actos acusados, la Sala observa que la discusión se centra en el término de amortización de los desembolsos realizados, el cual se encuentra regulado en el artículo 143 del estatuto tributario, así:

“ARTICULO 143. TERMINO PARA LA AMORTIZACIÓN DE INVERSIONES. <Artículo modificado por el artículo 91 de la Ley 223 de 1995. El nuevo texto es el siguiente:> 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.

<INCISO 2o> Cuando se trate de los costos de adquisición o explotación de minas y exploración y explotación de yacimientos petrolíferos o de gas y otros productos naturales, la amortización debe hacerse con base en el sistema de unidades técnicas de operación. Cuando las inversiones realizadas en exploración resulten infructuosas, su monto podrá ser amortizado en el año en que se determine tal condición o en uno cualquiera de los siguientes años.

Para los casos diferentes de los previstos en el inciso precedente, **en los contratos donde el contribuyente aporte bienes, obras, instalaciones u otros activos, los cuales se obligue a transferir durante el convenio o al final del mismo, como en el caso de los contratos de concesión, riesgo compartido o "joint venture", el valor de tales inversiones deberá ser amortizado durante el término del respectivo contrato,** hasta el momento de la transferencia. La amortización se hará por los métodos de línea recta o reducción de saldos, o mediante otro de reconocido valor técnico autorizado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. En lo relacionado con los contratos de concesión para infraestructura, el sistema de amortización aquí previsto rige solamente para los que se suscriban a partir de la vigencia de la presente ley”.

De conformidad con la norma transcrita, las inversiones necesarias, es decir, las efectuadas para los fines del negocio o actividad susceptibles de demérito, por

regla general, pueden amortizarse en un término no inferior a 5 años, salvo que se demuestre que por la naturaleza o duración del negocio deba hacerse en un plazo inferior. No obstante lo anterior, el artículo 143 del Estatuto Tributario contempla una regulación especial para el caso de los desembolsos originados o causados en los contratos de concesión, caso en el cual, específicamente, indica que se deberán amortizar durante el término del respectivo contrato.

En el *sub examine*, es claro que la amortización realizada por el contribuyente corresponde a los desembolsos efectuados por razón de un contrato de concesión, razón por la cual la amortización debe hacerse por el término especial que la norma contempló para este tipo de contratos, y en la cual no se previó una excepción que permitiera aplicarla en un plazo inferior.

En ese sentido, comoquiera que en la cláusula 2º del contrato de concesión No. 198 de 1999, celebrado por el contribuyente, se estipuló como término de duración el de 10 años⁸, es evidente que éste era el plazo en el cual se debía efectuar la amortización, y no el de 3 años, como equivocadamente lo realizó la sociedad en su contabilidad, toda vez que por la misma naturaleza de la negociación, esto es, del contrato de concesión, surge por mandato legal un término específico que se debe aplicar preferentemente al general, por tratarse de una regulación especial. Por tanto, debido a que la amortización de las inversiones originadas en el contrato de concesión se efectuó en un plazo inferior al establecido en la ley, resulta improcedente la deducción solicitada por este concepto.

4. Gastos diferidos por intereses \$519.461.927

En la presente glosa se discuten las deducciones solicitadas por concepto de intereses originados en una obligación que tenía la sociedad Teledinámica S.A. con su socio Comercial Dinámica S.A., los cuales fueron rechazados por la administración por *no corresponder a gastos de período*.

⁸ FI 241 c.p.

Para la actora, los intereses por la suma de \$519.461.927 fueron cargados en la cuenta 170505 (Gastos pagados por anticipado) en el año gravable 2000 y amortizados en su totalidad en la cuenta 530520 (Gastos no operacionales) durante el año 2001, por cuanto se trató de un gasto diferido encaminado a recibir servicios en el futuro, que guarda relación de causalidad, y es necesario y proporcionado con la actividad productora de renta.

De conformidad con los artículos 104⁹, 105¹⁰ y 107¹¹ del Estatuto Tributario, son procedentes los gastos que se realicen durante el año o período gravable, que tengan relación de causalidad, sean necesarios y proporcionados con la actividad productora de renta.

Estos gastos se entienden realizados cuando se pagan o cuando su exigibilidad termina por cualquier otro modo que equivalga legalmente a un pago. Por consiguiente, las erogaciones incurridas por anticipado sólo se deducen en el año o período gravable en que se causen.

No obstante lo anterior, cuando las erogaciones sean incurridas por contribuyentes que lleven la contabilidad por el sistema de causación, estos gastos se entenderán realizados cuando se causen aún si no se han pagado.

⁹ **ARTICULO 104. REALIZACIÓN DE LAS DEDUCCIONES.** Se entienden realizadas las deducciones legalmente aceptables, cuando se paguen efectivamente en dinero o en especie o cuando su exigibilidad termine por cualquier otro modo que equivalga legalmente a un pago.

Por consiguiente, las deducciones incurridas por anticipado sólo se deducen en el año o período gravable en que se causen.

Se exceptúan de la norma anterior las deducciones incurridas por contribuyentes que lleven contabilidad por el sistema de causación, las cuales se entienden realizadas en el año o período en que se causen, aún cuando no se hayan pagado todavía. (...)

¹⁰ **ARTICULO 105. CAUSACIÓN DE LA DEDUCCIÓN.** Se entiende causada una deducción cuando nace la obligación de pagarla, aunque no se haya hecho efectivo el pago.

¹¹ **ARTICULO 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 de 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.

El artículo 142 del Estatuto Tributario permite amortizar las inversiones necesarias para los fines del negocio o actividad, entendidas éstas como los desembolsos efectuados, 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**.

De conformidad con el artículo 67 del Decreto 2649 de 1993, que reglamenta la contabilidad en general, los activos clasificados como diferidos son aquellos que corresponden a: **i) gastos pagados por anticipado, tales como los intereses, seguros, arrendamientos y otros incurridos para recibir en el futuro servicios**, y ii) cargos diferidos, que son aquellos que representan bienes o servicios recibidos, de los cuales se espera obtener beneficios económicos en otros períodos.

Conforme con la técnica contable, el gasto debe tratarse como diferido hasta que el correspondiente beneficio económico esté total o parcialmente consumido o perdido¹², o hasta que el beneficio económico que se espera se obtenga o se tenga la certeza de que no se va a obtener¹³.

Verificados los antecedentes administrativos, se observa que la Administración, en la inspección tributaria practicada, constató:

“Total pasivo: (...) representan el 64.74% del total del patrimonio bruto, siendo el mas representativo Cuentas por pagar a accionistas y compañías vinculadas por valor de \$5.230.241.000, correspondiendo al 89% del total de los pasivos. Se refleja en el anexo aportado que es con el socio Comercial Dinámica S.A.”¹⁴

(...)

¹² Decreto 2649 de 1993. **Artículo 55. DIFERIDOS.** Deben contabilizarse como diferidos, los ingresos hasta que la obligación correlativa este total o parcialmente satisfecha y los gastos hasta que el correspondiente beneficio económico este total o parcialmente consumido o perdido.

¹³ **Decreto 2649 de 1993, Artículo 13. ASOCIACION.** Se deben asociar con los ingresos devengados en cada período los costos y gastos incurridos para producir tales ingresos, registrando unos y otros simultáneamente en las cuentas de resultados.

Cuando una partida no se pueda asociar con un ingreso, costo o gasto, correlativo y se concluya que no generará beneficios o sacrificios económicos en otros períodos, debe registrarse en las cuentas de resultados en el período corriente” .

¹⁴ FI 60 c.p.

Gastos pagados por anticipado: Cuenta 170505 Intereses, la cual presenta un saldo a diciembre 31 de 2001 de \$140.332.190 y su contrapartida en Gastos 530520 Intereses.

*Se verificaron los movimientos mensuales de cada cuenta con los balances de prueba y auxiliares respectivos, comprobando que **estos corresponden a intereses generados por la obligación con su socio COMERCIAL DINÁMICA S.A.** y registrando en la cuenta 235505 Deudas con Socios por valor de \$4.668.3924.621 (**consultadas en nuestros sistemas las declaraciones de renta años gravables 2000 y 2001 de Comercial Dinámica reflejan la cuenta por cobrar**).*

La cuenta 170505 Intereses inicia su movimiento con el saldo a 31 de diciembre de 2000 por valor de \$519.461.927 correspondiente a los intereses causados por el año gravable 2000, valor que fue amortizado y cargado en su totalidad en la cuenta 530520 Gasto Intereses, durante el 2001¹⁵.

Así las cosas, se observa que el gasto que pretende deducir el contribuyente se originó en el pago de intereses derivados de una obligación adeudada, y no se trata de un pago anticipado o de un pasivo contingente hecho con crédito a su socia, para cancelar futuros intereses, como lo sostiene la actora¹⁶, lo que se corrobora en la contabilidad del acreedor, que lo llevó como una cuenta por cobrar a la sociedad, y en el hecho de que el contribuyente no demostró que esta erogación correspondiera a ejercicios posteriores.

En efecto, la sociedad no allegó el respectivo documento donde conste la obligación adquirida con su socio Comercial Dinámica S.A., la naturaleza de la misma, las condiciones de exigibilidad y de cumplimiento. Tampoco demostró que estos gastos dependieran de las condiciones establecidas en las normas contables y fiscales para la procedencia del gasto diferido y de su deducción. Lo anterior, no obstante radicar en ella la carga de la prueba, de conformidad con el artículo 177 del Código de Procedimiento Civil¹⁷.

¹⁵ FI 62 c.p.

¹⁶ FI 89

¹⁷ ARTÍCULO 177. CARGA DE LA PRUEBA. Incumbe a las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen.

En consecuencia no procede el cargo.

5. Costos por pagos al exterior \$2.946.693.000

Para la demandante, los pagos realizados como contraprestación del servicio de televisión internacional no pueden ser calificados como de fuente nacional, dado que, de conformidad con el concepto No. 076824 del 28 de noviembre de 2003, cuando el servicio de televisión comprenda la emisión y puesta en disposición de la señal, los ingresos que se obtengan por el mismo son de fuente extranjera, no sujetos al impuesto sobre la renta en Colombia.

Así mismo, señaló que dicho concepto no trae un cambio doctrinal o de interpretación de norma y, por el contrario, aclaró los Conceptos Nos. 067467 de 28 de agosto de 1998 y 028280 de 14 de mayo de 2003.

Advirtió que sobre el tema en estudio opera el fenómeno de prejudicialidad, dado que existen otros procesos administrativos de la sociedad en que se discute la naturaleza de estos ingresos.

En primer lugar, la Sala debe señalar que es improcedente la solicitud de prejudicialidad presentada por la demandante, toda vez que para que ésta opere no se requiere simplemente la relación entre dos procesos sino que exista una incidencia directa y definitiva de la decisión que se adopte en uno frente al otro¹⁸, situación que no se configura en el presente caso, dado que la actora no indicó el proceso que supuestamente condiciona este pronunciamiento. Además, dada la independencia de las declaraciones, la presente decisión no está sujeta a lo que se resuelva respecto de otras vigencias gravables, pues se debe estudiar cada caso de manera particular.

Aunado a lo anterior, con relación al argumento de la demandante en el que indica que mediante la Resolución No. 020662006000012 del 11 de abril de 2006, la Administración aceptó que no debían practicarse retenciones por este concepto, es de señalar que la revocatoria de la liquidación oficial por concepto de las

¹⁸ Código de Procedimiento Civil. Artículo 170. 2. Cuando la sentencia que deba dictarse en un proceso, dependa de lo que deba decidirse en otro proceso civil que verse sobre cuestión que no sea procedente resolver en el primero, o de un acto administrativo de alcance particular cuya nulidad esté pendiente del resultado de un proceso contencioso administrativo, salvo lo dispuesto en los Códigos Civil y de Comercio y en cualquiera otra ley.

retenciones en la fuente del período 9 del año 2001 no obedeció a dicha causa, sino a que el acto de determinación fue expedido extemporáneamente al quedar sin efecto la ampliación del requerimiento especial¹⁹.

Ahora bien, respecto de la aplicación del Concepto No. 076824 de 2003, es importante señalar que si bien el artículo 264 de la Ley 223 de 1995 permite que los contribuyentes realicen sus actuaciones tributarias amparándose en los conceptos de la Administración, también lo es que la norma exige que éstos deben encontrarse vigentes al momento en que se realiza dicha actuación, situación que no se configuró en el presente caso, debido a que el referido concepto no había sido expedido cuando se realizó la presentación de la declaración del impuesto de renta del año gravable 2001, esto es, el día 13 de febrero de 2002. Por tanto, el contribuyente no podía elaborar y amparar su declaración con base en instrucciones que no existían para dicha época.

Claro lo anterior, es del caso analizar si las erogaciones incurridas por la sociedad por concepto de pagos al exterior por el servicio de televisión internacional, pueden ser llevadas como costos en la declaración de renta del año gravable 2001.

La Administración rechazó los costos solicitados por este concepto, por cuanto consideró que se originaron en una renta de fuente nacional, respecto de la cual se debió practicar retención a título de renta, remesas y timbre.

A ese respecto es preciso señalar que son ingresos de fuente nacional aquellos provenientes de la explotación de bienes materiales e inmateriales dentro del país y la prestación de servicios dentro de su territorio, de manera permanente o transitoria, con o sin establecimiento propio, así como la enajenación de bienes materiales e inmateriales que se encuentren dentro del país al momento de su enajenación.²⁰

¹⁹ FI 156 inciso 2.

²⁰ Artículo 24. Estatuto Tributario.

La clasificación de los ingresos atiende al lugar o territorio donde se despliega la actividad que los genera, lo que implica que se debe determinar dónde se prestó el servicio de televisión, para establecer la naturaleza de las rentas.

Para el caso en concreto, el artículo 1º de la Ley 182 de 1995, por la cual se reglamenta el servicio de televisión, consagró una definición técnica del servicio de televisión como *un servicio de telecomunicaciones que ofrece programación dirigida al público en general o a una parte de él, que consiste en la emisión, transmisión, difusión, distribución, radiación y recepción de señales de audio y video en forma simultánea.*

La referida ley clasificó el servicio de televisión en función de su nivel de cubrimiento, según el país de origen y destino de la señal, en:

- **Televisión Internacional:** *Se refiere a las señales de televisión que se originan fuera del territorio nacional y que pueden ser recibidas en Colombia o aquella que se origina en el país y que se puede recibir en otros países.*
- **Televisión Colombiana:** *Es aquella que se origina y recibe dentro del territorio nacional*²¹

Otra clasificación del servicio de televisión, según la tecnología de transmisión, es:

i) radiodifundida: es aquella en la que la señal de televisión llega al usuario desde la estación transmisora por medio del espectro electromagnético, propagándose sin guía artificial; ii) cableada y cerrada: es aquella en la que la señal de televisión llega al usuario a través de un medio físico de distribución destinado exclusivamente a esta transmisión, o es compartido para la prestación de otros servicios de telecomunicaciones, de conformidad con las respectivas concesiones y las normas especiales que regulan la materia; y iii) satelital: es aquella en la que la señal de televisión llega al usuario desde un satélite de distribución directa²².

²¹ Artículo 22. Ley 182 de 1995. Modificado por el artículo 24 de la Ley 335 de 1996.

²² Artículo 19. Ley 182 de 1995.

En un caso similar al estudiado, esta Sala²³ se pronunció y concluyó que el servicio de televisión internacional es prestado en el exterior y, por tanto, no se encuentra sujeto a retenciones por concepto del impuesto de renta ni de timbre.

Con fundamento en las pruebas que están en el expediente, se verifica que el servicio que presta la sociedad extranjera consiste en emitir la señal desde una estación que se encuentra fuera del territorio nacional, la cual es retransmitida por Teledinámica S.A. para ser recibida por el usuario o suscriptor²⁴.

Dado que los ingresos que recibió la sociedad no provenían de la prestación del servicio de televisión en Colombia, **sino de la prestación de un servicio ejecutado en el exterior**, los pagos efectuados a la sociedad del exterior no están gravados con el impuesto sobre la renta²⁵ ni de remesas²⁶, por lo que no debían ser objeto de retención en la fuente por dichos conceptos.

Ahora bien, teniendo en cuenta las consideraciones anteriormente expuestas, es claro que tampoco procede la retención por concepto del impuesto de timbre²⁷, como quiera que el servicio contratado no se ejecuta en Colombia ni genera obligaciones en el país, precisamente porque se trata de un servicio prestado en el exterior.

6. Gastos bancarios \$27.820.149

En esta glosa el contribuyente aceptó parcialmente los valores imputados por la Administración, con excepción de la deducción por gastos bancarios por la suma

²³ Sentencia de fecha 27 de mayo de 2009 y 19 de mayo del 2011, Exp. 17276 y 17846. M.P. Dr. William Giraldo Giraldo.

²⁴ FI 339 c.p.

²⁵ Artículo 12. Estatuto Tributario.

²⁶ Artículo 419 ibídem

²⁷ Artículo 519 ibídem. El impuesto de timbre nacional, se causará (...) sobre los instrumentos públicos y documentos privados, incluidos los títulos valores, **que se otorguen o acepten en el país, o que se otorguen fuera del país pero que se ejecuten en el territorio nacional o generen obligaciones en el mismo (...).**

de \$27.820.149²⁸, originados en los giros al exterior por el pago a los canales de televisión internacional.

Para la Sala no es procedente que la Administración fundamente el rechazo de esta erogación en el hecho de que el contribuyente no aportó el pago del impuesto de remesas²⁹, puesto que éste se causa por el pago o abono en cuenta que implique el traslado de recursos en el exterior³⁰, y no por los valores pagados a las entidades financieras por los giros hechos al exterior de las rentas que, además, son de fuente extranjera. En consecuencia, no procede el cargo.

Como consecuencia de lo anterior, la Sala revocará la sentencia apelada, y procederá a practicar una nueva liquidación del impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable 2001, para aceptar los costos por pagos efectuados al exterior en la suma de \$2.946.693.000 y los gastos bancarios por el valor de \$27.820.149, tal y como se refleja en la siguiente liquidación:

CONCEPTOS	LIQ. PRIVADA \$	LIQ. DIAN \$	LIQ. C. DE E. \$
PATRIMONIO LIQUIDO	219.921.000	219.921.000	219.921.000
TOTAL PATRIMONIO BRUTO	8.986.510.000	8.986.510.000	8.986.510.000
TOTAL PASIVO	5.817.600.000	5.817.600.000	5.817.600.000
TOTAL PATRIMONIO LIQUIDO	3.168.910.000	3.168.910.000	3.168.910.000
TOTAL INGRESOS BRUTO	8.359.055.000	8.359.055.000	8.359.055.000

²⁸ Según los actos demandados este es el valor que corresponde al rechazo de los gastos bancarios. FI 103 c.p.

²⁹ FI 112 c.p.

³⁰ ARTÍCULO 417. Quien efectúe pagos o abonos en cuenta que impliquen situación de recursos en el exterior, directamente o a través de cuentas bancarias en el exterior o mediante compensaciones, o en general, a través de entidades financieras u otros intermediarios, deberá efectuar la retención en la fuente a título del impuesto de remesas al momento del pago o abono en cuenta, conforme a los conceptos, tarifas y bases indicados en los literales b) a f) del artículo 321.

DEVOLUCIONES REBAJAS Y DESCUENTOS	5.859.000	5.859.000	5.859.000
TOTAL INGRESOS NETOS	8.353.196.000	8.353.196.000	8.353.196.000
MANO DE OBRA DIRECTA SALARIOS	583.039.000	583.039.000	583.039.000
OTROS COSTOS	4.435.782.000	1.489.089.000	4.435.782.000³¹
TOTAL COSTOS	5.018.821.000	2.072.128.000	5.018.821.000
COMISIONES HONORARIOS Y SERVICIOS	912.228.000	912.228.000	912.228.000
SALARIOS Y PRESTACIONES LABORALES	540.096.000	540.096.000	540.096.000
INTERESES Y DEMÁS GASTOS FINANCIEROS NACIONALES	902.270.000	382.808.000	382.808.000³²
DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN	7.151.000	7.151.000	7.151.000
OTRAS DEDUCCIONES	782.352.000	719.287.000	747.107.000³³
TOTAL DEDUCCIONES	3.144.097.000	2.561.570.000	2.589.390.000
RENTA LIQUIDA DEL EJERCICIO	190.278.000	3.719.498.000	744.985.000
RENTA PRESUNTIVA	169.725.000	169.725.000	169.725.000
RENTA LIQUIDA GRAVABLE	169.725.000	3.719.498.000	744.985.000

³¹ Se acepta el valor de \$2.946.693.000 por concepto de costos por pagos al exterior.

³² Se rechaza la suma de \$519.461.927 por gastos diferidos por intereses.

³³ Se acepta la suma de \$27.820.149 por gastos bancarios

IMPUESTO SOBRE LA RENTA GRAVABLE	59.404.000	1.301.824.000	260.745.000
TOTAL IMPUESTO A CARGO	59.404.000	1.301.824.000	260.745.000
TOTAL RETENCIONES AÑO GRAVABLE	1.276.000	1.276.000	1.276.000
MENOS ANTICIPO POR EL AÑO GRAVABLE	14.739.000	14.739.000	14.739.000
ANTICIPO AÑO GRAVABLE SIGUIENTE	21.192.000	21.192.000	21.192.000
SANCIONES	\$0	308.838.000	308.838.000
TOTAL SALDO A PAGAR	64.581.000	1.615.839.000	574.760.000

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

FALLA

REVÓCASE la sentencia del 16 de diciembre de 2008 del Tribunal Administrativo del Atlántico. En su lugar,

DECLÁRASE la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 020642004000083 del 24 de noviembre de 2004, y de la Resolución Recurso de Reconsideración No. 020662005000016 del 23 de diciembre de 2005, proferidas por la Administración Seccional de Impuestos de Barranquilla – U.A.E DIAN.

A título de restablecimiento del derecho, se fija como nueva liquidación del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2001, la prevista en la parte considerativa de esta sentencia.

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

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS
Presidente

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

WILLIAM GIRALDO GIRALDO