

**SENTENCIA – Debe ser motivada / PRINCIPIO DE CONGRUENCIA DE LA SENTENCIA – Debe existir entre la parte motiva y la resolutive. Congruencia interna. La decisión debe ser acorde a lo pedido por las partes. Congruencia externa**

El Código Contencioso Administrativo preceptúa que la sentencia debe motivarse. Que en ella se deben analizar los hechos en que se funda la controversia, las pruebas, las normas jurídicas pertinentes, los argumentos de las partes y las excepciones con el objeto de resolver todas las peticiones. Por su parte, el artículo 305 del Código de Procedimiento Civil, aplicable por remisión del artículo 267 del C.C.A., establece que la sentencia deberá estar en consonancia con los hechos y las pretensiones aducidos en la demanda [...] y con las excepciones que aparezcan probadas y hubieren sido alegadas si así lo exige la ley. Y la jurisprudencia de esta Corporación ha sostenido que el principio de congruencia de la sentencia exige, de una parte, que exista armonía entre la parte motiva y la parte resolutive, lo que se denomina congruencia interna y, de otra, que la decisión sea concordante con lo pedido por las partes, tanto en la demanda como en el escrito de oposición, denominada congruencia externa, es decir, que se tome la decisión conforme se ha delimitado la controversia en el proceso

**FUENTE FORMAL:** CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – ARTICULO 267 / CODIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL – ARTICULO 305

**TELEARMENIA S.A. - Empresa de Servicios Públicos del orden nacional en liquidación / IMPUESTOS EN LOS CASOS DE SUPRESION, FUSION, TRANSFORMACION DE ENTIDADES U ORGANISMOS PUBLICOS DEL ORDEN NACIONAL – Los contratos que celebren son actos sin cuantía y no están sujetos a ningún gravamen / CONTRATO DE EXPLOTACION CELEBRADO POR ENTIDAD PUBLICA DEL ORDEN NACIONAL EN LIQUIDACION – No está gravado con el impuesto sobre la renta / INGRESOS GENERADOS POR EL CONTRATO DE EXPLOTACION – Hacen parte de la depuración de la renta. No son ingresos constitutivos de renta**

Conforme al artículo 73 de la Ley 633 de 2002, en los casos de liquidación de entidades del orden nacional, como el presente, los contratos que éstas deban extender u otorgar con tal motivo “se consideran actos sin cuantía y no generarán impuestos ni contribuciones de carácter nacional”. El texto de la norma es claro, expresamente hace referencia a “los actos o contratos” y son estos instrumentos los que el legislador señaló deben tenerse como “actos sin cuantía”, por ende, cuando las entidades públicas nacionales en liquidación celebren actos o contratos, con motivo de la liquidación, no serán objeto de ningún impuesto o contribución de carácter nacional, es decir, que tales documentos no se rigen por la normativa general, sino que por expresa disposición legal no son objeto de gravamen. El legislador se refirió a los “actos o contratos” no a los ingresos que pudieran derivarse de éstos, por lo que la interpretación de la actora va más allá de la disposición legal y desconoce el ordenamiento que regula la determinación de la renta líquida gravable. Para efectos fiscales el administrado debe tener en cuenta el total de los ingresos que incrementaron su patrimonio en el periodo; tratándose de obligados a llevar contabilidad, serán todos aquellos que estén registrados y luego, a ese total se restarán los conceptos indicados en el artículo 26 del Estatuto Tributario para efectos de depurar la renta y, así obtener la renta gravable a la que se aplicarán las tarifas que señale la ley. Es en este proceso de depuración de la renta en el que debió la demandante, primero, incluir en el total de los ingresos del año el valor que percibió del contrato de explotación y registró en la contabilidad; y, segundo, restarlo, pues como lo afirma la demandada, no

son objeto del gravamen. En efecto, la Administración, en los actos demandados, se refirió a la interpretación que del artículo 73 de la Ley 633 de 2000 hizo la DIAN en el Concepto N°025612 del 27 de marzo de 2006 en el que concluyó que, los ingresos obtenidos por las entidades u organismos del orden nacional, en desarrollo de los contratos que deban celebrar, para efecto de los procesos de supresión, fusión, transformación, cesión de activos, pasivos y contratos, liquidación o modificación de estructura, son ingresos no constitutivos de renta. Se aclara que a esta conclusión llega la Sala de la interpretación de la norma no de la simple aplicación del concepto, igualmente, lo hizo la Administración en los actos acusados y el Tribunal en la sentencia apelada. En el caso, la misma demandante reconoce que los ingresos discutidos fueron reales, pues registró en la contabilidad los ingresos derivados del contrato de explotación, cuyo monto fue determinado en los actos acusados y no fue discutido, y que no los incluyó en la declaración por la interpretación que hizo del artículo 73 de la Ley 633 de 2000, que, como se indicó, es equivocada. De lo anterior, la Sala concluye que los actos acusados se ajustan a derecho, pues, sin razón jurídica válida, la actora omitió, en la declaración, los ingresos que obtuvo en el periodo del contrato de explotación suscrito con motivo de la liquidación y con el fin de garantizar la continuidad en la prestación del servicio de telecomunicaciones.

**FUENTE FORMAL:** LEY 633 DE 2000 – ARTICULO 75 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 26

**DEDUCCIONES – Expensas necesarias. Presupuestos esenciales / INGRESOS NO CONSTITUTIVOS DE RENTA – No son aceptables las deducciones imputables a estos ingresos / DEDUCCION DE SALARIOS DE ENTIDAD PUBLICA EN LIQUIDACION – Para que proceda debe acreditarse el pago de aportes parafiscales / DEDUCCION POR PAGO DE IMPUESTO PREDIAL – No se prueba con el recibo de constancia de consignación de un cheque**

En materia de deducciones, la regla general está prevista en el artículo 107 del Estatuto Tributario, según el cual: “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.” Y que “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”. Según la disposición legal, son presupuestos esenciales para que los gastos sean deducibles que exista, entre éstos y la actividad productora de renta, relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad. el artículo 177-1 del E. T. establece una limitación a las deducciones al disponer que, en la determinación de la renta líquida no son aceptables las deducciones imputables a los ingresos no constitutivos de renta. Por tanto, en el caso, por disposición de la ley, se tendrían que desconocer los gastos imputables a los ingresos adicionados. Es un hecho cierto que la sociedad, en el periodo discutido, se encontraba en el proceso liquidatorio y su capacidad estaba limitada a adelantar las acciones necesarias para su culminación en las que, como lo precisó la Sala, bien puede incurrir en gastos, los que en este caso se limitan a los gastos de funcionamiento del Patrimonio Autónomo PAR. El apelante explica que los gastos de carácter laboral (*sueldos y salarios, pensiones de jubilación, aportes a cajas de compensación, cotizaciones ISS, cotizaciones entidades administradoras riesgos prima media, aportes al ICBF y al SENA*) (\$483.969.703) son deducibles, pues es obvio que el personal desarrollaba funciones dirigidas a la liquidación. Al

respecto cabe señalar que de conformidad con lo dispuesto en los artículos 108, 111 y 114 del Estatuto Tributario es requisito para acceder a la deducción de salarios acreditar el pago de los aportes parafiscales y los obligatorios previstos en la Ley 100 de 1993, así como los efectuados por concepto de pensiones de jubilación e invalidez y aportes. Revisado el expediente se observa que no se allegan prueba de dichos pagos ni los paz y salvos expedidos por las entidades correspondientes, ni se demuestra que dichos pagos correspondían a personal que permitiera el funcionamiento del Patrimonio Autónomo. Así, no está probado el requisito exigido por la ley, por lo que no se accede a la deducción por gastos laborales.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 107 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 177-1

**CONTRIBUCION A COMISION DE REGULACION – No es procedente su deducción por no hacer parte de los gastos de funcionamiento del fideicomiso / DEDUCCION POR PERDIDA POR EXPOSICION A LA INFLACION – No procede para entidades en liquidación**

En cuanto a la Contribución a comisión de regulación (\$184.735.895), afirma que al ser empresa oficial de servicios públicos domiciliarios el valor es deducible conforme al artículo 116 del E.T. y sobre los “demás gastos” (\$338.668.617), afirma la parte apelante que tienen relación de causalidad, son necesarios y proporcionados a las actividades que llevaron a “feliz término” el proceso de liquidación de la entidad. La contribución es un gasto que corresponde al Contrato de Explotación, pues Telearmenia ya no realizaba el objeto social y no hace parte de los gastos de funcionamiento del fideicomiso; además, si éste y los demás gastos son útiles y convenientes para la liquidación, de manera alguna se acredita su pago y, además, no se demostró que es un gasto de financiamiento del PAR. En cuanto a la deducción por pérdida por exposición a la inflación en cuantía de \$2.645.098.000, afirma la parte demandante que es procedente al tenor de los artículos 345 y 350 del Estatuto Tributario. El artículo 345 del E.T. preveía el ajuste al patrimonio líquido con base en el PAAG (Porcentaje de Ajuste del Año Gravable), su contabilización en la cuenta de revalorización del patrimonio y las condiciones para distribuirlo. El artículo 350 ib., indicaba que los movimientos débito y crédito de la cuenta de corrección monetaria daban como resultado la utilidad o pérdida por exposición a la inflación, partidas que debían reflejarse en el estado de pérdidas y ganancias. Las pérdidas registradas al finalizar el periodo gravable podían ser compensadas con las utilidades de los ejercicios siguientes, según lo disponía el artículo 351 ib., en los términos allí señalados. Las disposiciones citadas permiten inferir que la normativa autorizaba la compensación por pérdidas por exposición a la inflación, pero Telearmenia no podía cumplir las reglas para la compensación de esa pérdida porque en su situación de liquidación no podía ejercer la actividad productora de renta y, por ende, no podía obtener utilidades derivadas de ésta. Así, no es procedente la deducción por este concepto.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 351 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 350 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 345 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 116

**NOTA DE RELATORIA:** Con salvamento de voto del doctor Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

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

**Consejero ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

Bogotá D.C., veintiséis (26) de julio de dos mil doce (2012)

**Radicación número: 63001-23-31-000-2008-00058-01(18582)**

**Actor: FIDUCIARIA LA PREVISORA S.A.**

**Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**

**FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por los demandantes, contra la sentencia del 2 de septiembre de 2010, proferida por el Tribunal Administrativo del Quindío, mediante la cual negó las pretensiones de la demanda.

**ANTECEDENTES**

El 7 de abril de 2005, la EMPRESA DE TELECOMUNICACIONES DE ARMENIA, TELEARMENIA S.A. E.S.P., en liquidación<sup>1</sup>, presentó la declaración de renta del 2004, en la que liquidó un total saldo a favor de \$4.028.388.000<sup>2</sup>.

El 18 de noviembre de 2005, presentó la solicitud de la devolución del anterior saldo a favor<sup>3</sup>.

La Administración suspendió el término para la devolución<sup>4</sup> y profirió el Requerimiento Especial N°010632006000008 del 28 de abril de 2006 en el que propuso adicionar ingresos por el contrato de explotación suscrito con Colombia Telecomunicaciones (\$39.457.083.000) e intereses presuntos por los avances a asociados (\$16.500.000); además, desconocer las deducciones solicitadas (\$5.097.528.000) por no tener relación de causalidad con la renta generada o ser

---

<sup>1</sup> El Gobierno Nacional mediante el Decreto 1611 de 2003 ordenó la disolución y liquidación de Telearmenia S.A. E.S.P.. El 27 de abril de 2006 fue suscrita el Acta de Liquidación y se declaró terminado el proceso con su publicación en el D.O. 46.255 del 30 de abril de 2006 (pág. 7).

<sup>2</sup> Fl. 154 c.1.

<sup>3</sup> Fl. 244 c.1.

<sup>4</sup> Auto de suspensión de términos N°2601 del 23 de diciembre de 2005, según se lee en el Auto que está en el folio 345 c.1.

imputables a ingresos no constitutivos de renta; liquidar el anticipo (\$818.059.000) y sanción por inexactitud (\$2.244.686.000). Así, determinó oficialmente un total saldo a pagar de \$437.286.000<sup>5</sup>.

El 1° de agosto de 2006, el Representante legal y Liquidador de Telearmenia dio respuesta al requerimiento especial<sup>6</sup>, en el que, de las modificaciones propuestas, sólo aceptó el valor por concepto de intereses presuntos y objetó las demás. Allegó la declaración de corrección presentada el 26 de julio de 2006, sin pago, en la que determinó la pérdida líquida en \$1.453.556.000 y la sanción por inexactitud reducida al 40% en \$2.541.000 y un nuevo saldo a favor de \$4.025.847.000<sup>7</sup>.

La Administración profirió la **Liquidación Oficial de Revisión N°010642006000014 del 28 de diciembre de 2006**, en la que reconoció que no es procedente la sanción por inexactitud y el mayor anticipo, en lo demás, mantuvo las glosas propuestas. Así determinó oficialmente el saldo a favor en \$2.622.918.000<sup>8</sup>.

Contra el acto anterior, la contribuyente interpuso el recurso de reconsideración<sup>9</sup>. La Administración mediante la **Resolución N°900002 del 30 de noviembre de 2007** confirmó la liquidación recurrida<sup>10</sup>.

## DEMANDA

La **FIDUCIARIA LA PREVISORA S.A.**<sup>11</sup> y el **CONSORCIO REMANENTES TELECOM**<sup>12</sup>, en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, solicitaron la nulidad de la liquidación oficial de revisión y de la resolución que decidió el recurso de reconsideración. A título de restablecimiento del derecho, pidieron que se declare la firmeza de la declaración privada presentada el 26 de julio de 2006, en consecuencia, “declarar que el saldo

---

<sup>5</sup> Fl. 156 c.1.

<sup>6</sup> Fl. 175 c.1.

<sup>7</sup> Fl. 155 c.1.

<sup>8</sup> Fl. 191 c.1.

<sup>9</sup> Fl. 213 c.1.

<sup>10</sup> Fl. 228 c.1.

<sup>11</sup> Fiduciaria La Previsora actúa en el proceso en calidad de liquidador y representante legal de la Empresa de Telecomunicaciones de Armenia S. A. E.S.P. liquidada.

<sup>12</sup> El Consorcio Remanentes Telecom, constituido por la Sociedad Fiduciaria de Desarrollo Agropecuario S.A. y/o Fiduagraria S.A. y la Fiduciaria Popular S.A. “FIDUCIAR S.A.”, actúa en calidad de administrador y vocero del Patrimonio Autónomo de Remanentes Telecom y Teleasociadas PAR, encargado de los procesos judiciales de la Empresa de Telecomunicaciones de Armenia S.A. E.S.P. liquidada.

a favor declarado por valor de \$4.025.847.000 es correcto y ordenar a la DIAN la devolución del saldo pendiente de \$1.402.929.000, más los intereses corrientes y moratorios de conformidad con los artículos 863, 864 y 635 del Estatuto Tributario”.

Indicó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 29 y 363 de la Constitución Política.
- Artículos 107, 108, 111, 114, 115, 116, 147, 177-1, 712 y 730 del Estatuto Tributario.
- Artículos 27 y 30 del Código Civil.
- Artículo 73 de la Ley 633 de 2000.
- Artículo 135 parágrafo 1 de la Ley 100 de 1993.
- Artículos 35 y 39 del Código Contencioso Administrativo.

Desarrolló el concepto de violación, así:

Los actos acusados son nulos por infracción de las normas en que debían fundarse y por falsa motivación.

1. Infracción de los artículos 363 de la C.P., 177-1 del E.T., 73 de la L.633/00 y 27 y 30 C.C.

El contrato de explotación celebrado con Colombia Telecomunicaciones S.A. E.S.P., gestor del servicio, es un acto sin cuantía para efectos del impuesto de renta, razón por la cual declaró como ingresos por este concepto, cero pesos (\$0).

La Ley 633/00 señaló expresamente los casos en que los ingresos tienen el carácter de no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, sin que haya calificado como tales los provenientes de los contratos celebrados con motivo de la liquidación de entidades del orden nacional. Así, el mencionado contrato es un acto sin cuantía que, si bien le generó ingresos y contablemente fueron registrados, fiscalmente tiene un valor de cero pesos.

La DIAN no puede calificar los ingresos como no constitutivos de renta, ni aplicar un Concepto expedido por esa entidad con posterioridad a los hechos y desconocer lo dispuesto por el legislador.

2. Infracción a los artículos 107, 108, 111, 114, 115 y 116 del E.T. y párrafo 1 del artículo 135 de la L.100/93

Las deducciones declaradas corresponden a gastos en los que incurrió la entidad en el proceso de liquidación, así son procedentes, pues tienen relación de causalidad con la actividad y son necesarias y proporcionadas.

Los actos incurren en falsa motivación porque se refieren al rechazo de costos, concepto diferente al de gastos o deducciones que fue el declarado.

Los rendimientos financieros exigen para su producción la administración del portafolio, lo que implica tener personal para ejecutar la tarea, razón por la que los gastos generales, laborales, financieros, por personal temporal, así como los intereses, diferencia en cambio, impuestos, etc. tienen relación con dicho ingreso, sin que tenga relación con el contrato de explotación, como lo pretende la demandada.

3. Violación de los artículos 147, 345 y 350 del E.T.

La deducción de la pérdida por exposición a la inflación del patrimonio es procedente, conforme a la normativa, toda vez que, como obligada a llevar contabilidad, debía aplicar el sistema de ajustes integrales por inflación, en esas condiciones es una expensa necesaria de carácter legal relacionada con la liquidación de la entidad y es proporcionada.

4. Violación de los artículos 29 de la C.P., 712 y 730 num. 4° del E.T. y 35 y 39 del C.C.A.

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

## CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La demandada se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos:

1. La Ley 633/00, artículo 73, establece que los actos o contratos que deban extenderse u otorgarse con motivo de la liquidación de entidades del orden nacional se considerarán actos sin cuantía y no generarán impuestos. Así, los ingresos percibidos por la contribuyente en desarrollo del contrato de explotación, si bien estaban registrados en la contabilidad, no fueron incluidos en la declaración de renta como ingresos no constitutivos de renta o ganancia ocasional, omisión corregida mediante los actos demandados.

En el Concepto 025612 de 2006 mencionado en los actos acusados, la DIAN fijó el alcance de la norma, en el sentido de que los ingresos obtenidos por las entidades del orden nacional en desarrollo de los contratos celebrados para efecto de los procesos de liquidación, entre otros, son ingresos no constitutivos de renta.

Los conceptos emitidos por esa entidad son posteriores a la Ley, pues solo la interpretan. Los actos demandados se fundamentan en la Ley 633/00 y la Circular 175 de 2001 y no en el concepto citado.

2. Los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional no pueden ser afectados con costos y deducciones. El artículo 177-1 del Estatuto Tributario fija el límite de las deducciones al disponer que para efectos de la determinación de la renta líquida son inaceptables las deducciones imputables a los ingresos no constitutivos de renta, porque resultarían absorbidas por la renta gravada; además, se reduciría la base gravable.

La Administración desconoció las deducciones solicitadas porque están directamente relacionadas con los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional y por expresa disposición del artículo 177-1 del E.T.

Los ingresos obtenidos por la actora en el periodo en cuestión fueron percibidos, de una parte, por el contrato de explotación y, de otra, por concepto de rendimientos financieros. Por lo que no pueden ser objeto de deducciones, por expreso mandato legal, porque solo desarrolla actividades para su liquidación, así

no produce ingresos propios por lo que resultan improcedentes las deducciones solicitadas.

3. En materia de pérdidas fiscales, el artículo 147 del E.T. establece reglas para la compensación con las rentas líquidas que obtenga el contribuyente, en virtud de las cuales, las pérdidas fiscales originadas en ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional y en costos y deducciones que no tengan relación de causalidad con la generación de la renta gravable, en ningún caso, podrán ser compensadas con las rentas líquidas del contribuyente.

4. La sobretasa del impuesto de renta fue modificada como resultado de haberse modificado el renglón correspondiente al impuesto neto de renta, pues el valor de la sobretasa, por mandato legal, es equivalente al 5% del valor determinado en ese renglón.

### **SENTENCIA APELADA**

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda por las siguientes razones:

La actuación salvaguarda el debido proceso. De conformidad con los artículos 26 y 27 del Estatuto Tributario, la actora debió declarar los ingresos generados por el contrato de explotación celebrado con la empresa Colombia Telecomunicaciones en el periodo, esto es, \$39.457.082.896, valor determinado por la demandada con base en los asientos contables y que no fue discutido por la demandante.

Según las cláusulas de dicho contrato, la actora no solo recibía la contraprestación económica por el uso y goce de los bienes que estaban destinados a la prestación de los servicios de telecomunicaciones, sino, además, el valor recaudado de la facturación y de la gestión de cartera impagada con corte al 12 de junio de 2003, actividades realizadas por Colombia Telecomunicaciones, que tienen como fin, servir de fuente de pago de los pasivos a cargo de las empresas liquidadas.

La Ley 633 de 2000, en el artículo 73, dispone que los contratos suscritos por entidades en liquidación son actos sin cuantía a fin de que no generen impuestos ni contribuciones de carácter nacional, sin suprimir su naturaleza de ingresos, razón por la que deben denunciarse.

Los ingresos no constitutivos de renta son aquellos ingresos no gravados, naturaleza propia de los ingresos derivados de los contratos de que trata el artículo 73 ib. Sobre el tema, el Concepto 025612 del 27 de marzo de 2006, señala que los ingresos obtenidos por las entidades y organismos del orden nacional, en desarrollo de los contratos que deban celebrar, para efecto de los procesos de liquidación, entre otros, son ingresos no constitutivos de renta.

El Gobierno Nacional, mediante el Decreto 1611 de 2003, ordenó la liquidación de Telearmenia, proceso que se adelantó y terminó, según consta en el Acta de Liquidación publicada en el Diario Oficial del 30 de abril de 2006. El legislador dispuso que los ingresos derivados de los contratos, como el celebrado por la demandante, no son gravados con impuestos de ninguna naturaleza, pero debió denunciarlos como ingresos no constitutivos de renta, sobre los cuales no cabe ninguna deducción.

Los actos acusados están debidamente motivados pues, como la misma demandante afirma, la rentabilidad del contrato de explotación fue destinada a la liquidación de la sociedad. Los ingresos generados por la actividad desarrollada por Colombia Telecomunicaciones acrecentaron el patrimonio de la empresa en el proceso de liquidación.

De otra parte, del contrato de fiducia mercantil se tiene que la demandante entregó al Patrimonio Autónomo de Remanentes "PAR", como nuevo propietario, los bienes, activos, derechos y recursos líquidos que le pertenecían. Colombia Telecomunicaciones es la empresa que generaba la renta. Según las cláusulas del acuerdo, los recursos que el contrato de explotación generara serían fuentes de pago de los pasivos de la liquidada. Telearmenia recibía los ingresos del contrato de explotación y los rendimientos financieros del contrato mercantil suscrito con Fiduciaria La Previsora. Tratándose de ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional y de rendimientos financieros no pueden ser afectados con costos y deducciones conforme al artículo 177-1 del E.T. Por lo tanto, no se configura la falsa motivación, pues los costos y gastos se generaron en la liquidación de la entidad.

De otro lado, el rechazo de la pérdida por exposición a la inflación es procedente, pues no es aplicable el artículo 147 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 24 de la Ley 788/02, según el cual sólo se pueden compensar los costos y

deducciones que tengan relación de causalidad con la generación de la renta gravable. A la actora, en el proceso de liquidación, se le prohibió ejercer la actividad habitual, esto es, prestar el servicio de telecomunicaciones, por ende, no cumplía el presupuesto normativo para acceder a la compensación tributaria pretendida.

### **RECURSO DE APELACIÓN**

La parte demandante apeló la sentencia y para el efecto argumentó:

1. Violación del principio de congruencia.

El Tribunal no analizó, ni valoró los hechos, argumentos, pruebas y normas invocadas en la demanda.

Los hechos relevantes del proceso son los siguientes:

El contrato de explotación suscrito en virtud de la liquidación, es un acto sin cuantía, conforme al artículo 73 de la Ley 633 de 2000. La administración no puede calificar los ingresos derivados de dicho contrato como ingresos no constitutivos de renta o ganancia ocasional, pues el legislador no los calificó así y es el que tiene dicha atribución.

El mencionado artículo reguló el tratamiento fiscal, no el contable. Así, si bien el ingreso se registra en la contabilidad, para efectos tributarios, el acto carece de cuantía, luego no puede existir ingreso fiscal.

El Concepto 25612 del 27 de marzo de 2006 fue aplicado de manera retroactiva, y con ello, se desconoció el artículo 363 de la Constitución Política, la Circular 175 de 2001 del Director de la DIAN y la jurisprudencia de la Corte Constitucional y del Consejo de Estado que han señalado que el contribuyente puede acoger los conceptos de la DIAN que se encuentren vigentes en el momento de la actuación.

El Tribunal no analizó la procedencia de las deducciones efectuadas para culminar el proceso de disolución y liquidación de la entidad. Explica que los gastos de carácter laboral (*sueldos y salarios, pensiones de jubilación, aportes a cajas de compensación, cotizaciones ISS, cotizaciones entidades administradoras riesgos*

*prima media*, aportes al ICBF y al SENA) (\$483.969.703) son deducibles, pues es obvio que el personal desarrollaba funciones dirigidas a la liquidación.

Por disposición legal, el 80% del valor pagado por concepto de *impuesto predial* y de *industria y comercio* (\$439.799.866) es deducible; igualmente, lo es el valor pagado por *Contrato de personal temporal* (\$367.786.997), pues, fue el que adelantó las gestiones tendientes a la liquidación. *Comisiones, honorarios y servicios* (\$637.468.495) porque corresponden a la remuneración de la Fiduciaria La Previsora y otros por las labores de liquidador y servicios relacionados y la *Contribución a comisión de regulación* (\$184.735.895), toda vez que, al ser empresa oficial de servicios públicos domiciliarios, el valor es deducible conforme al artículo 116 del E.T.

Los anteriores y los “demás gastos<sup>13</sup>” (\$338.668.617) tienen relación de causalidad, son necesarios y proporcionados a las actividades que llevaron a “feliz término” el proceso de liquidación de la entidad.

El artículo 177-1 del E.T. no es aplicable, pues el contrato de explotación no tiene cuantía y, por lo tanto, los ingresos no son constitutivos de renta. Las deducciones rechazadas son imputables a los ingresos declarados.

El Tribunal no se pronunció sobre el argumento subsidiario planteado, según el cual si los ingresos propuestos fueran no constitutivos de renta, “el rechazo de los gastos sería solamente respecto de la deducción de gastos comunes” y en “ese caso hipotético, sería posible obtener una proporción de los gastos comunes”, que calcula así:

Ingresos declarados	\$3.643.972.000	8.36%
Ingresos adicionados por la DIAN	\$39.948.431.000	91.64%
Total ingresos brutos liquidados por la DIAN	\$43.592.403.000	100%
Deducción de gastos comunes	\$133.797.578	
Proporción deducc. Gastos comunes	133797578*	
	8,36%	
Deducción gastos comunes a reconocer con tesis DIAN	\$11.184.394	

<sup>13</sup> “Otros gastos” entre éstos, los pagados por concepto de: servicios públicos, arrendamiento, auxilios y viáticos, elementos de cafetería, lavandería y aseo, intereses por deuda externa.

“De acuerdo con lo anterior, que refleja la tesis de la DIAN, de la deducción por concepto de gastos comunes (\$133.797.578) solamente se reconocería la suma de \$11.184.394 y adicionalmente, procede, según esta tesis de la DIAN, la deducción de \$2.318.631.995 (diferencia entre el total de deducciones de \$2.452.429.573 menos la deducción de gastos comunes de \$133.797.578) más la deducción de \$2.645.098.000 por concepto de pérdida por exposición a la inflación, para un total deducible de \$4.963.729.995 que en todo caso, no modificaría el saldo a favor declarado”.

Igualmente, el *a quo* no se pronunció sobre: (i) la sobretasa al impuesto de renta liquidada en los actos demandados, la cual es nula por falta absoluta de motivación, en abierta violación de los artículos 29 de la Constitución Política, 712 y 730 del Estatuto Tributario y 35 y 59 del Código Contencioso Administrativo, ni (ii) sobre la deducción por la pérdida originada en el sistema integral de ajustes por inflación que es procedente conforme a los artículos 345 y 350 del Estatuto Tributario; (iii) ni sobre la devolución del saldo a favor pendiente, esto es, la suma de \$1.402.929.000, junto con los intereses corrientes y moratorios.

2. La sentencia infringe el artículo 73 de la Ley 633 de 2000, al hacer una interpretación que desfigura su mandato y, como consecuencia de ello, viola las normas invocadas en la demanda.

Fiscalmente no hay ingreso por declarar, dicha norma es clara y no admite interpretaciones diferentes a que, el contrato de explotación no tiene cuantía, independientemente de la que conste y se haya pactado y de la que se registre contablemente, porque la norma no reguló aspectos contables de dicho contrato, solamente su efecto fiscal que no es otro que carecer de cuantía.

El ingreso derivado del contrato de explotación no puede entenderse como no constitutivo de renta, pues se partiría de que el contrato tiene cuantía y éste no fue el querer del legislador. Además, la ley no dispuso que los ingresos derivados del contrato de explotación tuvieran la naturaleza de ingreso no constitutivo de renta, ni que se tratara de un ingreso no gravado, solo dispuso que “... *los actos o contratos que deban extenderse u otorgarse con motivo de tales eventos, se considerarán actos sin cuantía*”.

El que se hubiera pactado en el Contrato de explotación que los ingresos contables servirían de fuente de pago de los pasivos de la liquidada no modifica el querer del legislador.

Las deducciones declaradas no son imputables al contrato de explotación. El Tribunal rechazó las deducciones declaradas sin siquiera analizar su concepto, ni los argumentos y pruebas expuestos en la demanda, los cuales demuestran que tales deducciones no guardan absoluta relación con los ingresos provenientes del contrato de explotación, sino con las actividades de liquidación.

En la providencia, el Tribunal confunde los conceptos de costos y gastos, los primeros, regulados en los artículos 58 a 88 del Estatuto Tributario y los segundos, en los artículos 104 y siguientes del mismo ordenamiento. Las deducciones están definidas en los artículos 39 y 40 del Decreto 2649 de 1993.

Además, el *a quo* confunde los ingresos por concepto de rendimientos financieros con los provenientes del contrato de explotación. En la declaración presentada, la sociedad declaró ingresos por rendimientos financieros \$3.136.124.000 y por otros conceptos la suma de \$491.348.000, cifras que gravó con el impuesto de renta y que son diferentes del ingreso que pretende adicionar la Administración.

Sobre la procedencia de las deducciones insiste en lo expuesto en el punto anterior, esto es, que los gastos declarados tienen estrecha relación con los ingresos por rendimientos financieros denunciados y no tienen relación alguna con el contrato de explotación suscrito con Colombia Telecomunicaciones.

La deducción por pérdida proveniente de los ajustes por inflación es procedente al tenor de los artículos 345 y 350 del Estatuto Tributario, sin que sea aplicable el artículo 147 ib.

La demandada aplica el artículo 147 del E.T. que regula la compensación de pérdidas de años anteriores, asunto distinto al discutido, pues se solicita la deducción de pérdidas del mismo año gravable originadas en la aplicación del sistema integral de ajustes por inflación. Además, la actora no compensó pérdida alguna con la renta líquida.

#### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La **demandante** reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación.

La **demandada** insistió en la legalidad de la actuación y en los argumentos expuestos al contestar la demanda, tendientes a demostrar que la interpretación que hace la actora del artículo 73 de la Ley 633/00 es errada y llevaría al absurdo de entender que esta Ley derogó todo el ordenamiento fiscal nacional para las empresas a que hace alusión la norma. El legislador dispuso que, entre otros, en la liquidación de empresas públicas del orden nacional, los actos y contratos son sin cuantía; que en el caso la actora suscribió el contrato de explotación del cual no surge la obligación tributaria, esto es, el pago del impuesto de renta, pues los ingresos derivados del contrato no son gravados. Así, aunque el contrato no genera impuesto de timbre, ni de renta, ni de IVA, debe sujetarse al resto del marco legal tributario.

La base gravable del impuesto de renta se determina conforme al artículo 26 del E.T., en virtud del cual la actora debía declarar la totalidad de los ingresos percibidos en el periodo y darle el respectivo tratamiento legal y deducir los costos y deducciones fiscalmente admisibles.

Los ingresos recibidos de Colombia Telecomunicaciones S.A. ESP, debió declararlos como ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional y al omitirlos incurrió en el hecho sancionable al pretender un mayor saldo a favor.

La contraprestación del contrato de explotación es onerosa, según las cláusulas del mismo instrumento.

Son improcedentes las deducciones imputables a ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional, conforme con lo dispuesto en el artículo 177-1 del E. T., modificado por la Ley 788/02.

**El Ministerio Público** solicitó que se confirme la sentencia apelada por las siguientes razones:

Es evidente que la sentencia apelada no desconoce el principio de congruencia, ni incurrió en ninguna incoherencia, toda vez que, negó las pretensiones de la actora (congruencia externa); además, frente a los presupuestos jurídicos

planteados se fundamentó en la interpretación de la norma aplicable y advirtió sobre las razones por las cuales no era necesario examinar las pruebas sobre las deducciones cuyo análisis reclama la apelante (congruencia interna).

El artículo 26 del Estatuto Tributario señala lo concerniente a la determinación de la renta líquida gravable y en el artículo 596 el contenido de la declaración de renta, en el que impone indicar los factores necesarios para determinar la base gravable, sin que el contribuyente esté autorizado para abstenerse de registrar en su denuncia privado todos los ingresos aunque algunos se encuentren exceptuados expresamente por el legislador, o de no ser tenidos en cuenta como renta para efectos de calcular el impuesto.

Cualquier sustracción de ingresos autorizada por la ley debe efectuarse, siempre que estén registrados en el respectivo formulario, en las operaciones aritméticas de depuración de la renta.

Con el artículo 73 de la Ley 633 de 2000, el legislador sólo estableció un beneficio tributario para las entidades públicas nacionales en liquidación, entre otros eventos, al disponer que los actos o contratos que deban extender u otorgar en esas situaciones, se consideran "*actos sin cuantía y no generan impuestos ni contribuciones de carácter nacional*".

Esta disposición no modifica de manera alguna el artículo 26 del E.T., pues, uno es el beneficio otorgado a los contratos celebrados por dichas entidades en liquidación y, otra la obligación a cargo de los contribuyentes de declarar todos los ingresos obtenidos y efectuar la correspondiente depuración, sin que exista en el ordenamiento legal norma que autorice a dejar de declarar ingresos obtenidos que no deban constituir renta por disposición legal.

En el presente caso, la actora percibió del contrato de explotación ingresos que ascendieron a \$39.457.083.000, los cuales no incluyó en la declaración, y si bien son ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, no estaba autorizada a no registrarlos en el denuncia privado.

El Decreto 1611 de 2003, en el artículo 3°, prohibió a Telearmenia iniciar nuevas actividades en desarrollo de su objeto social y, en el artículo 8°, le ordenó la celebración del contrato de explotación de los bienes, activos y derechos, con el

fin de generar recursos para atender sus pasivos y garantizar la continuidad del servicio. En estas condiciones no puede entenderse que las deducciones tengan origen en la liquidación de Telearmenia, pues fue separada de la actividad correspondiente a su objeto social para que la adelantara una gestora.

El artículo 147 del E.T., relativo a la deducción por pérdidas que regula el Capítulo V del Libro 1° del mismo, autorizaba la compensación de las pérdidas fiscales ajustadas por inflación a partir del 2003, con las rentas líquidas ordinarias obtenidas en los periodos y porcentajes que allí indicaba, aspecto que no podía cumplir la actora debido a que no podía obtener utilidades provenientes de su actividad por efecto de la situación en que se encontraba.

Frente a los restantes cargos, apunta que es irrelevante la distinción entre costos y deducciones propuesta por la apelante. Tratándose de ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional no se aceptan costos y deducciones. La sobretasa del impuesto determinada no requería motivación especial, pues la ley la estableció en el 10% del impuesto neto de renta determinado. Denegadas las pretensiones de la demanda no hay lugar a pronunciamiento alguno sobre la devolución del valor solicitado.

#### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

En el caso se discute la legalidad de la **Liquidación Oficial de Revisión N°010642006000014 del 28 de diciembre de 2006** mediante la cual se determinó oficialmente el impuesto de renta del 2004 a cargo de TELEARMENIA y de la **Resolución N°900002 del 30 de noviembre de 2007** que confirmó tal liquidación.

La Sala debe resolver si la sentencia apelada desconoce el principio de congruencia. De otra parte, si TELEARMENIA, empresa pública del orden nacional, por el periodo en cuestión, debía declarar los ingresos percibidos del contrato de explotación suscrito en el proceso de liquidación y si son procedentes las deducciones solicitadas.

#### **1. Principio de congruencia de la sentencia**

El Código Contencioso Administrativo<sup>14</sup> preceptúa que la sentencia debe motivarse. Que en ella se deben *analizar los hechos en que se funda la controversia, las pruebas, las normas jurídicas pertinentes, los argumentos de las partes y las excepciones con el objeto de resolver todas las peticiones.*

Por su parte, el artículo 305 del Código de Procedimiento Civil, aplicable por remisión del artículo 267 del C.C.A., establece que la sentencia *deberá estar en consonancia con los hechos y las pretensiones aducidos en la demanda [...] y con las excepciones que aparezcan probadas y hubieren sido alegadas si así lo exige la ley.*

Y la jurisprudencia de esta Corporación ha sostenido que el principio de congruencia de la sentencia exige, de una parte, que exista armonía entre la parte motiva y la parte resolutive, lo que se denomina *congruencia interna* y, de otra, que la decisión sea concordante con lo pedido por las partes, tanto en la demanda como en el escrito de oposición, denominada *congruencia externa*, es decir, que se tome la decisión conforme se ha delimitado la controversia en el proceso<sup>15</sup>.

En materia contenciosa, la demanda constituye el marco en el que el juez debe pronunciarse para decidir la controversia. Las normas violadas y el concepto de violación constituyen el objeto de análisis al momento de proferir la sentencia<sup>16</sup>.

En el caso, la parte actora demandó la nulidad de los actos administrativos de determinación del impuesto de renta de 2004 y, a título de restablecimiento del derecho, la firmeza de la declaración privada, porque, a su juicio, la actuación infringió las normas en que debía fundarse y por falsa motivación.

El Tribunal, en primera instancia, denegó las pretensiones de la demanda al encontrar, los actos administrativos acusados ajustados a las disposiciones constitucionales y legales que regulan la determinación de la renta líquida gravable, el tratamiento de los ingresos obtenidos por las entidades públicas del orden nacional en liquidación y los requisitos y límites para la procedencia de las deducciones. Concluyó que los actos no infringen las normas invocadas como vulneradas y están debidamente motivados.

---

<sup>14</sup> C.C.C. Art. 170.

<sup>15</sup> Sentencia del 16 de agosto de 2002, expediente 12668, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié, citada el 23 de junio de 2011, Exp. 17526.

<sup>16</sup> Sentencia del 21 de noviembre de 2007, Exp.15770, C.P. María Inés Ortiz Barbosa.

De lo anterior se advierte que la parte motiva de la sentencia apelada guarda armonía con la resolutive, pues, al encontrar el *a quo* que es procedente la modificación de la declaración privada, tal como lo plantea la administración, la consecuencia jurídica no sería otra que negar la nulidad de los actos de determinación oficial, sin que haya lugar al restablecimiento del derecho pretendido.

Además, la sentencia es concordante con lo pedido por las partes, toda vez que el Tribunal tuvo en cuenta los hechos, la normativa aplicable y las circunstancias particulares de la demandante. Así, determinó que, en la declaración privada, la entidad omitió ingresos que estaba obligada a declarar e incluyó deducciones que no encuadran en los presupuestos legales.

De lo anterior se concluye que la sentencia apelada no desconoce el principio de congruencia, fue motivada y está en consonancia con los hechos y pretensiones que dieron origen al proceso.

## **2. Los ingresos de entidades públicas del orden nacional en proceso de liquidación.**

El Gobierno Nacional, mediante el Decreto 1611 del 12 de junio de 2003, ordenó la supresión, disolución y liquidación de Telearmenia S.A., Empresa de Servicios Públicos del orden nacional.

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

En el artículo 8° del citado decreto se ordenó a la demandante, empresa en liquidación, celebrar un Contrato de Explotación para el uso y goce de los bienes, activos y derechos requeridos para la prestación del servicio de telecomunicaciones, con la entidad que se establezca como Gestor del Servicio, con el fin de generar recursos para atender los pasivos y garantizar la continuidad en la prestación del servicio de telecomunicación que hasta ese momento la entidad tenía a su cargo.

El Gobierno Nacional mediante el Decreto 1616 del 12 de junio de 2003 creó la empresa "Colombia Telecomunicaciones S.A. E.S.P ." como entidad prestadora de servicios públicos domiciliarios, con el propósito de asegurar la continuidad de los servicios de telecomunicaciones que venía prestando la Empresa Nacional de Telecomunicaciones -Telecom en liquidación y las Telesociadas en liquidación, entre éstas, Telearmenia.

El 13 de agosto de 2003, Colombia Telecomunicaciones S.A. E.S.P., en calidad de Gestor del Servicio, por una parte, y la Empresa Nacional de Telecomunicaciones Telecom, en liquidación y las empresas Telesociadas<sup>17</sup>, representadas por la Fiduciaria La Previsora, en su condición de Liquidador designado, por otra, celebraron el Contrato de Explotación de bienes<sup>18</sup>.

En virtud del mencionado contrato, Telearmenia S.A. E.S.P., en liquidación, percibió ingresos en 2004 que ascendieron a \$39.457.082.896, suma no discutida por las partes.

En el punto, la controversia radica en que, para la demandante, el valor de los ingresos derivados de dicho Contrato de Explotación, registrados en la contabilidad, para efectos fiscales, es cero, pues afirma que, de acuerdo con el artículo 73 de la Ley 633 de 2000, dicho contrato no tiene cuantía; mientras que para la demandada, el monto de dichos ingresos debió incluirlo en la declaración, pues, para determinar la renta líquida gravable deben tenerse en cuenta todos los ingresos y aunque el legislador establece que no son gravables no autorizó a los contribuyentes para omitirlos en la declaración.

La Ley 633 de 2000, en el mencionado artículo, prevé:

**“ARTICULO 73. IMPUESTOS EN LOS CASOS DE SUPRESIÓN, FUSIÓN, TRANSFORMACIÓN DE ENTIDADES U ORGANISMOS PÚBLICOS DEL ORDEN NACIONAL. En los casos de supresión, fusión, transformación, cesión de activos, pasivos y contratos, liquidación o modificación de estructura de entidades u organismos públicos del orden nacional, los actos o contratos que deban extenderse u otorgarse con motivo de tales eventos,**

<sup>17</sup> Para efectos del Contrato de Explotación las Telesociadas son: las siguientes Empresas de Telecomunicaciones: Telecartagena S.A., Telecaquetá S.A., Teleupar S.A., Telemaicao S.A., Telehuila S.A., Telenariño S.A., Telearmenia S.A., Telecalarcá S.A., Telesantarosa S.A., Teletolima S.A., Telbuenaventura S.A. y Teletulú S.A., todas Empresas de Servicios Públicos, en liquidación, ordenada por los Decretos 1603, 1604, 1605, 1606, 1607, 1608, 1609, 1610, 1611, 1612, 1613 y 1614 del 12 de junio de 2003.

<sup>18</sup> V. fls 259 y s.s.

se considerarán actos sin cuantía y no generarán impuestos ni contribuciones de carácter nacional.

“...”.

Conforme a la normativa, en los casos de liquidación de entidades del orden nacional, como el presente, los contratos que éstas deban extender u otorgar con tal motivo “se consideran actos sin cuantía y no generarán impuestos ni contribuciones de carácter nacional”.

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

El legislador se refirió a los “actos o contratos” no a los ingresos que pudieran derivarse de éstos, por lo que la interpretación de la actora va más allá de la disposición legal y desconoce el ordenamiento que regula la determinación de la renta líquida gravable<sup>19</sup>.

Para efectos fiscales el administrado debe tener en cuenta el total de los ingresos que incrementaron su patrimonio en el periodo; tratándose de obligados a llevar contabilidad, serán todos aquellos que estén registrados<sup>20</sup>, y luego, a ese total se restarán los conceptos indicados en el artículo 26 del Estatuto Tributario para efectos de depurar la renta y, así obtener la renta gravable a la que se aplicarán las tarifas que señale la ley.

Es en este proceso de depuración de la renta en el que debió la demandante, primero, incluir en el total de los ingresos del año el valor que percibió del contrato

---

<sup>19</sup> Estatuto Tributario, artículo 26. “LOS INGRESOS SON BASE DE LA RENTA LIQUIDA. La renta líquida gravable se determina así: de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados, se restan las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo cual se obtienen los ingresos netos. De los ingresos netos se restan, cuando sea el caso, los costos realizados imputables a tales ingresos, con lo cual se obtiene la renta bruta. De la renta bruta se restan las deducciones realizadas, con lo cual se obtiene la renta líquida. Salvo las excepciones legales, la renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas señaladas en la ley.”

<sup>20</sup> El E. T. en el artículo 775 prevé la prevalencia de los libros de contabilidad del contribuyente frente a la declaración de renta que él presente.

de explotación y registró en la contabilidad; y, segundo, restarlo, pues como lo afirma la demandada, no son objeto del gravamen.

En efecto, la Administración, en los actos demandados, se refirió a la interpretación que del artículo 73 de la Ley 633 de 2000 hizo la DIAN en el Concepto N°025612 del 27 de marzo de 2006 en el que concluyó que, los ingresos obtenidos por las entidades u organismos del orden nacional, en desarrollo de los contratos que deban celebrar, para efecto de los procesos de supresión, fusión, transformación, cesión de activos, pasivos y contratos, liquidación o modificación de estructura, son ingresos no constitutivos de renta.

Se aclara que a esta conclusión llega la Sala de la interpretación de la norma no de la simple aplicación del concepto, igualmente, lo hizo la Administración en los actos acusados y el Tribunal en la sentencia apelada.

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

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

### **3. Las deducciones en la declaración de renta de entidades públicas del orden nacional en proceso de liquidación**

En materia de deducciones, la regla general está prevista en el artículo 107 del Estatuto Tributario, según el cual: *“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.”* Y que *“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”.*

Según la disposición legal, son presupuestos esenciales para que los gastos sean deducibles que exista, entre éstos y la actividad productora de renta, relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad.

Sobre estos requisitos, la Sala reitera lo dicho en oportunidad anterior en la que intervino una empresa de servicios públicos de carácter oficial, en liquidación, circunstancia similar a la que se encontraba la actora. En esa oportunidad la Sala precisó<sup>21</sup>:

**“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 convenientes<sup>22</sup>.

“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 aquélla no es posible obtenerla<sup>23</sup>.

“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 concurrir<sup>24</sup>.

“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

<sup>21</sup> Sentencia del 31 de mayo de 2012, Exp. 18839.

<sup>22</sup> Sentencia de 12 de mayo de 2005, Exp. 13614, C.P. doctor. Héctor J. Romero Díaz.

<sup>23</sup> 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.

<sup>24</sup> Sentencia de 1 de octubre de 2009, exp 16286. C.P. doctor Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

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 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 deducción”*<sup>25</sup>.

“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 probarse<sup>26</sup>. Por tanto, la expensa será deducible si cumple el criterio de necesidad atendiendo a cualquiera de las circunstancias descritas.<sup>27</sup>”

“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”*<sup>28</sup>”

“**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<sup>29</sup>.

La apelante insiste en que las deducciones solicitadas son procedentes. En la declaración incluyó las siguientes<sup>30</sup>:

Concepto	Valor declarado
----------	-----------------

<sup>25</sup> 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.

<sup>26</sup> *Ibídem*

<sup>27</sup> *Ibídem*

<sup>28</sup> Jesús Orlando Corredor Alejo “El impuesto de renta en Colombia- Parte General”. CIJUF 2009, pág 329.

<sup>29</sup> Gabino Pinzón, *Sociedades Comerciales Vol 1 Teoría General*. Editorial TEMIS S.A. Quinta Edición, págs 279 y 282.

<sup>30</sup> V. fls. 154 y 155

Gastos operacionales de Administración	\$1.827.894.000
Pérdida por exposición a la inflación	2.645.098.000
Otras deducciones	624.536.000
<b>Total deducciones</b>	<b>5.097.528.000</b>

Afirma que las deducciones por gastos operacionales de administración y otras deducciones corresponden a los siguientes rubros:

<b>Concepto</b>	<b>Total</b>
Sueldos y salarios	112.841.904
Pensiones de Jubilación	299.385.729
Aportes a cajas de compensación	4.363.621
Cotizaciones ISS	28.931.578
Cotiz. Entidades admras riesgos p. media	31.094.264
Aportes ICBF	3.905.406
Aportes SENA	3.447.201
Predial unificado	20.614.686
Impuesto de industria y comercio	419.185.180
Contrato de personal temporal	367.786.997
Viáticos y gastos de viaje	32.712.900
Gastos de viaje	9.681.209
Auxilio de alimentación	3.563.568
Otros auxilios	17.595.131
Aportes sindicales	7.548.100
Estudios y proyectos	1.895.471
Comisiones honorarios y servicios	637.468.495
Materiales y suministros	39.188.931
Mantenimiento	9.194.281
Servicios públicos	6.959.161
Arrendamiento	3.310.450
Viáticos y gastos de viaje	11.602.030
Publicidad y propaganda	900.968
Imp. Publicaciones, sus. Y revistas	4.350.140
Fotocopias	372.100
Comunicación y transporte	6.830.718
Seguros generales	305.970

Combustibles y lubricantes	115.405
Servicios de aseo, lavandería y cafetería	661.652
Elementos de aseo, lavandería y cafetería	8.751.867
Otros gastos generales	47.254.464
Contribución a comisión de regulación	184.735.895
Intereses deuda pública externa	68.491.975
Ajuste por diferencia en cambio	3.512.171
Pérdida en negociación y venta de invers	50.660.717
Otros gastos financieros	3.238
Gastos legales	3.206.000
<b>Total</b>	<b>2.452.429.573</b>

En su criterio, conforme con los artículos 108, 111 y 114 del Estatuto Tributario son deducibles los gastos laborales. De acuerdo al 115 ib., lo es el 80% de los impuestos pagados. Que el artículo 107 ib. establece que son deducibles las expensas necesarias y el artículo 116 ib autoriza la deducción de la contribución a la Comisión de Regulación. Además, que tales gastos tienen relación de causalidad con la actividad de la entidad dirigida a su liquidación, son necesarios y proporcionales.

Según la declaración de corrección presentada por la empresa actora, los ingresos están conformados así:

<b>Concepto</b>	<b>Total</b>
Ingresos brutos no operacionales	491.348.000
Intereses y rendimientos financieros	3.152.624.000
Total ingresos brutos	3.643.972.000
Devoluciones rebajas descuentos	0
Ingresos no constitutivos de renta o ganancia ocasional	0
Ingresos netos	3.643.972.000

Cabe señalar que, como se indicó en el punto anterior, el Gobierno Nacional ordenó la supresión, disolución y liquidación de Telearmenia S.A. en junio de 2003, circunstancia por la cual, le prohibió desarrollar actividades propias del objeto social y creó una entidad, con el propósito de garantizar la continuidad en la prestación del servicio de telecomunicaciones. Con este fin y con el objeto de

generar recursos para atender el pasivo de la empresa en liquidación, fue suscrito con la entidad gestora, esto es, Colombia Telecomunicaciones S.A. E.S.P., el Contrato de Explotación de los bienes, activos y derechos afectos a la prestación de dicho servicio.

Así, en el 2004, periodo en discusión, Telearmenia se encontraba en liquidación y, Colombia Telecomunicaciones S.A. E.S.P. era la entidad que desarrollaba la actividad generadora de los recursos, pues había sido encargada de prestar el servicio público de telecomunicaciones y, al ordenarse la liquidación, se le prohibió a Telearmenia desarrollar el objeto social que tenía antes de dicha medida.

De otra parte, la Fiduciaria La Previsora y el Consorcio Remanentes Telecom suscribieron el Contrato de Fiducia Mercantil para la constitución del Patrimonio Autónomo de Remanentes Telecom y Telesociadas en liquidación "PAR"<sup>31</sup>, constituido con los activos, bienes y derechos **no** afectos a la prestación del servicio de telecomunicaciones, así como los recursos líquidos que le transfieran Telecom y las Telesociadas en liquidación.

De las cláusulas se advierte que Telearmenia transfirió al PAR, el derecho de propiedad, así como la administración de los inmuebles, muebles, monetarios, cartera, contingentes, acciones, participaciones u otros derechos y recursos líquidos, esto es, activos no afectos al servicio de telecomunicaciones que le pertenecían.

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

---

<sup>31</sup> Fl. 76 y s.s.

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

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

De lo dicho antes se infiere que de la explotación económica de los bienes afectos al servicio de telecomunicaciones se generaban recursos, así como del Contrato de Fiducia, que servían de fuente de pago de los pasivos de la liquidación. Telearmenia no tenía injerencia en la producción de la renta, sólo recibía la contraprestación económica pactada del contrato de explotación y los rendimientos financieros aportados por la fiduciaria. Se insiste, la empresa se encontraba en el proceso liquidatorio y no le estaba permitido desarrollar el objeto social, su capacidad jurídica estaba limitada a expedir actos, suscribir contratos y adelantar acciones necesarias para su liquidación.

La apelante sostiene que las deducciones desconocidas son imputables a los ingresos declarados.

Como quedó definido en el punto anterior, los ingresos derivados del contrato de explotación, erróneamente, no los incluyó la contribuyente en su denuncia privado y éstos no son constitutivos de renta. Así, las deducciones declaradas son imputables a los ingresos declarados y a los ingresos omitidos por la contribuyente que tienen el carácter de no constitutivos de renta.

Al respecto, el artículo 177-1 del E. T. establece una limitación a las deducciones al disponer que, en la determinación de la renta líquida no son aceptables las deducciones imputables a los ingresos no constitutivos de renta. Por tanto, en el caso, por disposición de la ley, se tendrían que desconocer los gastos imputables a los ingresos adicionados.

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

Indica que los gastos comunes son:

<b>Concepto</b>	<b>Valor</b>
Estudios y proyectos	1.895.471
Materiales y suministros	39.188.931
Mantenimiento	9.194.281
Servicios públicos	6.959.161
Arrendamiento	3.310.450
Publicidad y propaganda	900.968
Imp. Publicaciones, sus. Y revistas	4.350.140
Fotocopias	372.100
Comunicación y transporte	6.830.718
Seguros generales	805.970
Combustibles y lubricantes	115.405
Servicios de aseo, lavandería y cafetería	661.652
Elementos de aseo, lavandería y cafetería	8.751.867
Otros gastos generales	47.254.464
Gastos legales	3.206.000
Total	133.797.578

Afirma que, del total de gastos comunes sólo se reconocería el 8.36%<sup>32</sup> equivalente a \$11.184.394<sup>33</sup>, no obstante no se acredita el pago de tales erogaciones.

Los gastos restantes y de los que pide su reconocimiento total y que afirma cumplen los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad con la actividad que desarrolla, esto es, las necesarias para su liquidación, son:

<b>Concepto</b>	<b>Total</b>
Sueldos y salarios	112.841.904
Pensiones de Jubilación	299.385.729
Aportes a cajas de compensación	4.363.621
Cotizaciones ISS	28.931.578
Cotiz. Entidades admras riesgos p. media	31.094.264
Aportes ICBF	3.905.406
Aportes SENA	3.447.201
Predial unificado	20.614.686
Impuesto de industria y comercio	419.185.180
Contrato de personal temporal	367.786.997
Viáticos y gastos de viaje	32.712.900
Gastos de viaje	9.681.209
Auxilio de alimentación	3.563.568
Otros auxilios	17.595.131
Aportes sindicales	7.548.100
Comisiones honorarios y servicios	637.468.495
Viáticos y gastos de viaje	11.602.030
Contribución a comisión de regulación	184.735.895
Intereses deuda pública externa	68.491.975
Ajuste por diferencia en cambio	3.512.171
Pérdida en negociación y venta de invers	50.660.717
Otros gastos financieros	3.238
<b>Total</b>	<b>2.318.631.995</b>

<sup>32</sup> Este índice es igual al porcentaje de los ingresos declarados frente al total de los ingresos determinados en los actos oficiales.

<sup>33</sup> Cfr. Fl. 1126 y 1127

Es un hecho cierto que la sociedad, en el periodo discutido, se encontraba en el proceso liquidatorio y su capacidad estaba limitada a adelantar las acciones necesarias para su culminación en las que, como lo precisó la Sala, bien puede incurrir en gastos, los que en este caso se limitan a los gastos de funcionamiento del Patrimonio Autónomo PAR.

El apelante explica que los gastos de carácter laboral (*sueldos y salarios, pensiones de jubilación, aportes a cajas de compensación, cotizaciones ISS, cotizaciones entidades administradoras riesgos prima media, aportes al ICBF y al SENA*) (\$483.969.703) son deducibles, pues es obvio que el personal desarrollaba funciones dirigidas a la liquidación.

Al respecto cabe señalar que de conformidad con lo dispuesto en los artículos 108, 111 y 114 del Estatuto Tributario es requisito para acceder a la deducción de salarios acreditar el pago de los aportes parafiscales y los obligatorios previstos en la Ley 100 de 1993, así como los efectuados por concepto de pensiones de jubilación e invalidez y aportes.

Revisado el expediente se observa que no se allegan prueba de dichos pagos ni los paz y salvos expedidos por las entidades correspondientes, ni se demuestra que dichos pagos correspondían a personal que permitiera el funcionamiento del Patrimonio Autónomo. Así, no está probado el requisito exigido por la ley, por lo que no se accede a la deducción por gastos laborales.

Sostiene que, por disposición legal, el 80% del valor pagado por concepto de *impuesto predial* y de *industria y comercio* (\$439.799.866) es deducible.

Al respecto en los folios 252, 254, 256 y 257 obran los comprobantes de ingreso expedidos por la Secretaría de Hacienda del Municipio de Armenia que acreditan el pago efectuado por la Empresa Telecom de Armenia por concepto de impuesto de industria y comercio, avisos y tableros en el 2004.

La sumatoria de los valores pagados, efectivamente, asciende a \$346.422.915 cifra que es inferior a la solicitada. Además, como la apelante lo advierte, el artículo 115 del Estatuto Tributario, vigente para la época, permite la deducción del 80% de los impuestos de industria y comercio y de predial que efectivamente se

haya pagado en el periodo gravable y que tengan relación de causalidad con la renta.

En consecuencia, no se accede a esta deducción, pues no se probó el pago que permitiera establecer el monto y la proporción autorizada por el legislador, pues aunque además se allegaron algunas facturas y el recibo de constancia de consignación de un cheque, son elementos que no demuestran el pago efectivo, requisito exigido por la norma.

Manifiesta que es deducible el valor pagado por *Contrato de personal temporal* (\$367.786.997), pues, fue el que adelantó las gestiones tendientes a la liquidación.

De otra parte, sostiene que es procedente la deducción por *Comisiones, honorarios y servicios* (\$637.468.495) pues corresponden a la remuneración de la Fiduciaria La Previsora y otros por las labores de liquidador y servicios relacionados

Si bien podría considerarse que se trata de gastos necesarios para la liquidación de la sociedad y para el funcionamiento del PAR, no se cuenta con elementos de prueba que permitan establecer la certeza del monto solicitado.

Al expediente fue allegado el contrato de prestación de servicios para el suministro de personal temporal suscrito por La Fiduciaria La Previsora y la sociedad Activos S.A.<sup>34</sup>, el suscrito con Listos S.A.<sup>35</sup> y el Contrato de Fiducia Mercantil<sup>36</sup>, sin embargo, no obra soporte de los pagos realizados efectivamente por Telearmenia.

En cuanto a la *Contribución a comisión de regulación* (\$184.735.895), afirma que al ser empresa oficial de servicios públicos domiciliarios el valor es deducible conforme al artículo 116 del E.T. y sobre los “demás gastos<sup>37</sup>” (\$338.668.617), afirma la parte apelante que tienen relación de causalidad, son necesarios y proporcionados a las actividades que llevaron a “feliz término” el proceso de liquidación de la entidad.

---

<sup>34</sup> Fl. 782

<sup>35</sup> Fl. 806

<sup>36</sup> Fl. 85

<sup>37</sup> “Otros gastos” entre éstos, los pagados por concepto de: servicios públicos, arrendamiento, auxilios y viáticos, elementos de cafetería, lavandería y aseo, intereses por deuda externa.

La contribución es un gasto que corresponde al Contrato de Explotación, pues Telearmenia ya no realizaba el objeto social y no hace parte de los gastos de funcionamiento del fideicomiso; además, si éste y los demás gastos son útiles y convenientes para la liquidación, de manera alguna se acredita su pago y, además, no se demostró que es un gasto de financiamiento del PAR.

En cuanto a la deducción por **pérdida por exposición a la inflación** en cuantía de \$2.645.098.000, afirma la parte demandante que es procedente al tenor de los artículos 345 y 350 del Estatuto Tributario<sup>38</sup>.

El artículo 345 del E.T. preveía el ajuste al patrimonio líquido con base en el PAAG (Porcentaje de Ajuste del Año Gravable), su contabilización en la cuenta de revalorización del patrimonio y las condiciones para distribuirlo.

El artículo 350 ib., indicaba que los movimientos débito y crédito de la cuenta de corrección monetaria daban como resultado la utilidad o pérdida por exposición a la inflación, partidas que debían reflejarse en el estado de pérdidas y ganancias.

Las pérdidas registradas al finalizar el periodo gravable podían ser compensadas con las utilidades de los ejercicios siguientes, según lo disponía el artículo 351 ib., en los términos allí señalados.

Las disposiciones citadas permiten inferir que la normativa autorizaba la compensación por pérdidas por exposición a la inflación, pero Telearmenia no podía cumplir las reglas para la compensación de esa pérdida porque en su situación de liquidación no podía ejercer la actividad productora de renta y, por ende, no podía obtener utilidades derivadas de ésta. Así, no es procedente la deducción por este concepto.

En cuanto a la sobretasa a cargo de los obligados a declarar el impuesto sobre la renta, el artículo 260-11 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 7° de la Ley 863 de 2003, la fijó en el 10% del impuesto neto de renta determinada, así bastaba liquidarla sobre el valor de dicho renglón sin que fuera necesaria una motivación especial.

---

<sup>38</sup> Artículos relacionados con los ajustes integrales por inflación que fueron derogados por el artículo 78 de la Ley 1111 de 2006.

Por las razones anteriores, no se dará prosperidad al recurso de apelación interpuesto por la demandante, lo que impone confirmar la sentencia apelada.

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

**F A L L A**

**CONFÍRMASE** la sentencia apelada.

**RECONÓCESE** personería al doctor JULIO CÉSAR RUIZ MUÑOZ como apoderado de la demandada, en los términos del memorial que está a folio 52 del cuaderno del recurso.

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

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

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**  
Presidente de la Sección  
**SALVA VOTO**

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**

**RECHAZO DE DEDUCCIONES – Los hechos que originaron su rechazo no eran objeto de discusión / DEDUCCION DE SALARIOS – No fue cuestionado la existencia de los aportes pagados / DEDUCCION POR PAGO DE IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO – Debíó reconocerse al probarse el monto pagado en el porcentaje que le correspondía a Telearmenia / CONTRIBUCION A LA COMISION DE REGULACION - Era imputable a los rendimientos financieros**

La sentencia de la que aparto, a mi juicio, partió del derecho que tenía Telearmenia de detraer de los ingresos por rendimientos financieros las deducciones alegadas. En esa medida, la decisión debió ser la de revocar la sentencia apelada y, en su lugar, declarar la nulidad parcial de los actos demandados. No obstante, la sentencia del 26 de julio de 2012 cuestionó la existencia de las deducciones, aspecto que no fue cuestionado por la DIAN. Considero que la sentencia se debió limitar el análisis a lo cuestionado por la DIAN, esto es, a si las deducciones eran imputables a los ingresos por rendimientos financieros. No comparto que la sentencia haya confirmado el rechazo de las deducciones por hechos que no fueron cuestionados por la DIAN y que, por lo tanto, la demandante no tuvo la oportunidad de controvertir.

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCION CUARTA**

**SALVAMENTO DE VOTO**

**Consejero: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS**

**Radicación número: 63001-23-31-000-2008-00058-01(18582)**

**Actor: FIDUCIARIA LA PREVISORA S.A.**

**Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**

Con el acostumbrado respeto, no comparto la decisión, que tomó la Sala, de confirmar la sentencia del 2 de septiembre de 2010 proferida por el Tribunal Administrativo del Quindío, que decidió denegar las pretensiones de nulidad de los actos administrativos por los que la DIAN formuló a la demandante liquidación oficial de revisión por el impuesto de renta del año 2004.

Mi disconformidad radica en que la sentencia de la que me aparto decidió confirmar el rechazo de las deducciones pero por hechos que no fueron objeto de la controversia en la vía administrativa.

En efecto, la DIAN rechazó las deducciones porque no podían ser asociadas a los rendimientos financieros que la demandante declaró como ingresos gravables, en virtud de lo dispuesto en cierta doctrina jurídica de la misma entidad. Ni tampoco a los ingresos por concepto del contrato de explotación que suscribió con Colombia

Telecomunicaciones S.A., porque eran ingresos no constitutivos de renta<sup>39</sup>, al tenor del artículo 73 de la Ley 633 de 2000.

La sentencia de la que me aparto, partió de reiterar que las empresas en liquidación sí pueden deducir expensas que cumplan los requisitos del artículo 107 E.T.<sup>40</sup> Por eso, enfatizó en que la actividad productora de renta de las sociedades en liquidación tiene que ver con la ejecución de los actos necesarios a la inmediata liquidación. Comparto el análisis que hizo la Sala.

Luego, analizó el caso concreto de Telearmenia y concluyó que los ingresos que obtuvo por la ejecución del contrato de explotación que suscribió con Colombia Telecomunicaciones S.A. estaban destinados “a la liquidación de la empresa”, y que como esos ingresos no eran constitutivos de renta, las deducciones no podían ser asociadas a esos ingresos en virtud de lo previsto en el artículo 177-1 E.T. Comparto este planteamiento.

De manera sucinta, la sentencia también analizó lo referente a los ingresos por rendimientos financieros que obtuvo TeleArmenia en el año 2004 y concluyó que esos rendimientos habían sido aportados por la “fiduciaria”. Que las deducciones también eran imputables a esos ingresos y, por eso, la Sala procedió a analizar la pretensión subsidiaria que propuso TeleArmenia para que le reconocieran las deducciones de cara a los ingresos por rendimientos financieros, dado que los ingresos por concepto del contrato de explotación se catalogaron como ingresos no constitutivos de renta, ingresos a los que no se podía imputar ninguna deducción al tenor del artículo 177-1 E.T.

La sentencia de la que aparto, a mi juicio, partió del derecho que tenía TeleArmenia de detraer de los ingresos por rendimientos financieros las deducciones alegadas. En esa medida, la decisión debió ser la de revocar la

---

<sup>39</sup> Dijo la DIAN: “En cuanto a las deducciones solicitadas, se continúa sosteniendo en esta instancia que las mismas son improcedentes en apoyo a dos puntos fundamentales:

1. Los ingresos declarados en la declaración de renta inicial y al igual que en la declaración de corrección corresponden básicamente a ingresos por concepto de rendimientos financieros, tta y como obra en el cuadro que se relaciona a continuación, los cuales y sim mauor detenimiento en el punto, no generan costos, posición que ha sido reiterada en diversos conceptos de la DIAN (...)
2. las otras deducciones y las cuales corresponden al cuadro que se trae a continuación, tampoco serían procedentes, pues si se tiene en cuenta solo el valor declarada por ingresos por parte de la sociedad contribuyente, no habría lugar a ello pues aplica la anterior consideración, (los ingresos declarados corresponden a ingresos financieros), y respecto a los que se adicionan a través de la presente liquidación, son considerados ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, tal como se sostuvo en el punto anterior, y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 771-1 (...).” Folios 203 y 204 del c.a.a.

<sup>40</sup> Para el efecto, reiteró la sentencia del 31 de mayo de 2012. Expediente 18839.

sentencia apelada y, en su lugar, declarar la nulidad parcial de los actos demandados. No obstante, la sentencia del 26 de julio de 2012 cuestionó la existencia de las deducciones, aspecto que no fue cuestionado por la DIAN. Considero que la sentencia se debió limitar el análisis a lo cuestionado por la DIAN, esto es, a si las deducciones eran imputables a los ingresos por rendimientos financieros. No comparto que la sentencia haya confirmado el rechazo de las deducciones por hechos que no fueron cuestionados por la DIAN y que, por lo tanto, la demandante no tuvo la oportunidad de controvertir.<sup>41</sup>

En concreto, discrepo de la sentencia, por lo siguiente:

- (i) La sentencia rechazó las deducciones por concepto de gastos de carácter laboral, porque la demandante no aportó el paz y salvo del pago de los aportes parafiscales. Sin embargo, se aprecia que dentro de este rubro de gastos, TeleArmenia pidió lo que pagó por concepto de esos aportes y, como se precisó, la DIAN nunca cuestionó la existencia de esos aportes y, por ende, de pago.
- (ii) La sentencia rechazó la deducción del 80% del pago del impuesto de industria y comercio, porque, una vez verificadas las pruebas aportadas por TeleArmenia, no le coincidió con el monto pedido. Considero que la sentencia debió aceptar la deducción hasta el monto probado.
- (iii) La sentencia rechazó la deducción por contrato de personal temporal y las comisiones, honorarios y servicios hechos a la Fiduciaria la Previsora por servicios que prestó como liquidador de TeleArmenia, por falta de prueba del pago. Sin embargo, en el folio 824 del cuaderno 2 de los antecedentes administrativos<sup>42</sup> la DIAN dio cuenta de que de conformidad con el libro auxiliar de la contabilidad de la demandante, *“a la Previsora se le cancelan honorarios por valor de \$420.000.000 por concepto de liquidación de la entidad, y se paga además \$367.786.997 por concepto de Contrato de personal Temporal con las sociedades Activos S.A y Listos, S.A., quienes de conformidad con el contrato suscrito entre las partes se “obliga con la Fiduciaria la Previsora S.A., en la prestación de los servicios que ésta*

---

<sup>41</sup> Dijo textualmente la DIAN en la Liquidación Oficial (Folio 24 c.a.a.): “Es menester precisar en este punto que la entidad en ningún momento desconoce que todos los gastos de la entidad estaban dirigidos a su disolución y posterior liquidación ni que efectivamente la misma incurrió en gastos (...)”

<sup>42</sup> Este folio corresponde al informe que rindieron dos funcionarios de la DIAN al expediente de TeleArmenia

*requiera en el proceso de Liquidación de la Empresa de Telecomunicaciones de Armenia Telearmenia S.A. en liquidación, a través de TRABAJADORES TEMPORALES EN MISIÓN...”.*

Entonces, de acuerdo con la verificación que hizo la DIAN, la deducción no se rechazó por falta de prueba de pago. La rechazó por no cumplir el requisito de causalidad y de necesidad. Requisitos que de la sentencia se infiere que están satisfechos.

- (iv) La sentencia rechazó la deducción por contribución a la Comisión de Regulación porque el gasto era imputable a los ingresos por concepto del contrato de explotación que TeleArmenia suscribió con Colombiana de Telecomunicaciones, y porque tal contribución no hacía parte de los gastos de funcionamiento del fideicomiso. Sobre el particular, considero que la contribución es imputable a la masa de la liquidación de TeleArmenia<sup>43</sup> como pasivo cierto a cargo de la empresa. Si bien es cierto que de conformidad con el contrato de explotación, los recursos de la contraprestación prevista a cargo de Colombia Telecomunicaciones S.A. estaban destinados a servir de fuente de pago de los “**pasivos**”<sup>44</sup> a cargo de TeleArmenia<sup>45</sup>; conforme con el artículo 9 del Decreto 1611 de 2003<sup>46</sup>, la fuente de pago de los pasivos eran los recursos derivados del contrato de explotación que suscribió con Colombiana de Telecomunicaciones y todos los bienes de propiedad de dicha empresa que, en conjunto, conforman la masa de liquidación. Y, conforme con el artículo 20 del Decreto Ley 254 de 2000<sup>47</sup>, integran la masa de liquidación todos los bienes, las utilidades, **rendimientos financieros** y cualquier tipo de derecho patrimonial que ingrese o deba ingresar al patrimonio de la entidad a liquidar. Luego, la contribución era imputable a los rendimientos financieros.

---

<sup>43</sup> ARTÍCULO 9.- MASA DE LA LIQUIDACIÓN. La masa de la liquidación estará constituida por los bienes de propiedad de la Empresa de Telecomunicaciones de Armenia -TeleArmenia S.A. E.S.P. en liquidación, a los que se refiere el artículo 20 del Decreto Ley 254 de 2000 y por la contraprestación que pague aquella entidad que se establezca como Gestor del Servicio por el Contrato de Explotación a que se refiere el artículo anterior.

<sup>44</sup> Folio 269 del cuaderno 1 de antecedentes administrativos.

<sup>45</sup> por “pasivos” debe entenderse, de conformidad con el artículo 30 del Decreto 1611 de 2003, que suprimió a Telearmenia, “(...) *la relación cronológica pormenorizada de todas las obligaciones a cargo de la Empresa de Telecomunicaciones de Armenia -TeleArmenia S.A. E.S.P. en liquidación, incluyendo las obligaciones a término y aquellas que sólo representan una contingencia para ella, entre otras, las condicionales, los litigios y las garantías; todas las obligaciones a término y aquellas que sólo representan una contingencia para la empresa, entre otras, las condicionales, los litigios y las garantías;*”

<sup>46</sup> Que “(...) SUPRIME LA EMPRESA DE TELECOMUNICACIONES DE ARMENIA -TELEARMENIA S.A. E.S.P. y SE ORDENA SU DISOLUCIÓN Y LIQUIDACIÓN”

<sup>47</sup> Que reguló el régimen para la liquidación de las entidades públicas del orden nacional.

- (v) La sentencia rechazó la pérdida por exposición a la inflación porque TeleArmenia dejó de ejercer la actividad productora de renta. Sin embargo, se perdió de vista que para la Sala la actividad productora de renta, a partir del proceso de liquidación, consistía en ejecutar todas las acciones tendientes a la liquidación. Luego, en ese contexto debió analizarse la procedencia de la deducción por la pérdida a la exposición a la inflación.

En los anteriores términos salvo parcialmente el voto.

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

Fecha ut supra