

DEDUCCION DE DEUDAS PERDIDAS O SIN VALOR – Su descargo en las cuentas por cobrar debe tener como contrapartida un débito en el gasto / CUENTA MANIFIESTAMENTE PERDIDA O SIN VALOR – Para su deducibilidad se debe descargar en el año o período gravable en que se determine como incobrable / PRUEBA DE LA CARTERA PERDIDA – Sirven entre otros los informes de los abogados y la demostración de la insolvencia de los deudores

El contribuyente que lleve contabilidad por el sistema de causación puede deducir las deudas respecto de las cuales, al momento del descargo de las cuentas por cobrar, existan serias razones para considerarlas como *“manifiestamente perdidas o sin valor”*. Es decir, créditos frente a los cuales es casi improbable que en un futuro se recupere su valor. Además, ese descargo o abono en la cuenta por cobrar debe tener como contrapartida contable un débito a una cuenta de gasto, noción equivalente al término deducción en el impuesto sobre la renta. El artículo 146 del Estatuto Tributario fue reglamentado por los artículos 79 y 80 del Decreto 187 de 1975, que, en su orden, (...) Así, de acuerdo con el artículo 146 del Estatuto Tributario, en concordancia con el artículo 1 del Decreto 187 de 1975, son deducibles las deudas manifiestamente perdidas o sin valor que se hayan descargado durante el año o período gravable. A su vez, el artículo 80 del Decreto 187 de 1975 dispone que para que proceda la deducción es necesario *“Que se haya descargado en el año o período gravable de que se trata, mediante abono a la cuenta incobrable y cargo directo a pérdidas y ganancias.”* La Sala ha precisado que para poder solicitar la deducción de la cartera perdida o sin valor, por ser imposible su recuperación, debe demostrarse no solo la existencia de la cartera y los requisitos generales, sino la realización de diligencias orientadas a su recuperación y la existencia de las razones para considerarla como perdida. También ha señalado que para acreditar la existencia de las razones para considerar una cartera como perdida no existe una tarifa legal de prueba, por lo cual pueden tenerse en cuenta, por ejemplo, *“los informes de los abogados en los que se aconseje la baja de la obligación por no ser viable su cobro”*, la demostración de la insolvencia de los deudores o acreditar la especificidad de las gestiones realizadas para lograr el cobro de las obligaciones.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 146 / DECRETO 187 DE 1975 – ARTICULO 1 / DECRETO 187 DE 1975 – ARTICULO 79 / DECRETO 187 DE 1975 – ARTICULO 80

NOTA DE RELATORIA: Sobre el alcance de la deducción de deudas pérdidas o sin valor se cita la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 31 de mayo de 2012, Exp. 25000-23-27-000-2009-00045-01(18516), C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

PROVISION PARA CUENTAS POR COBRAR – Al crearse mediante débito a una cuenta de gasto y acreditar la cuenta por cobrar da lugar a su deducibilidad / DESCARGO DE CUENTA POR COBRAR DE DIFICIL COBRO – Al efectuarse contra una cuenta de gasto en el mismo período gravable, permite su deducibilidad / DEDUCCION POR DEUDAS PERDIDAS O SIN VALOR – Procede cuando la afectación al gasto se hace al provisionar contablemente la deuda de difícil cobro

De acuerdo con el balance de prueba en mención, se evidencia que en la cuenta 1480 (Provisión para deudores) la actora provisionó la suma de \$1.099.912.303,47, que coincide con la cifra de la cuenta 1475 (Cuentas por cobrar de difícil cobro). En consecuencia, por el año 2005 la actora había

reconocido en su contabilidad la contingencia de pérdida de las cuentas por cobrar (telefonía local), al crear la provisión contra una cuenta de gasto. Es de anotar que en la nota de contabilidad 00139 de 1 de enero de 2006 no se afecta ninguna cuenta de gastos sino las cuentas 1475 y 1480, que corresponden a deudas de difícil cobro y provisión para deudores, respectivamente. Así pues, el descargo de la deuda por \$ 522.214.000, efectuado el 1 de enero de 2006, había sido reconocido contablemente por la actora desde el año 2005, al crear una provisión (pasivo estimado), que se debitó (canceló) en el año 2006, con su contrapartida, un crédito (cancelación o castigo) de la cuenta por cobrar. En consecuencia, se cumplió el requisito del numeral 3º del artículo 80 del Decreto 187 de 1975 en cuanto el cargo directo a pérdidas y ganancias se realizó efectivamente en el año 2005, al crearse la provisión contable que, en este caso, constituye el soporte de la deducción en el impuesto sobre la renta. Ese es el alcance que debe darse a la exigencia en mención cuando, como en este caso, el contribuyente ha provisionado las cuentas de difícil cobro en el transcurso del período gravable. El abono directo a cuentas por cobrar y el cargo a pérdidas y ganancias, que prevé el artículo 80 numeral 3 del Decreto 187 de 1975, se presenta cuando el contribuyente no provisiona en el año gravable las cuentas de difícil cobro y, en consecuencia, la afectación a cuentas de resultados (gastos) se da al momento del castigo de la cuenta incobrable.

FUENTE FORMAL: DECRETO 187 DE 1975 – ARTICULO 80

DEDUCIBILIDAD DE LOS COSTOS – Deben cumplir los requisitos de realización y anualidad / REALIZACION DE LOS COSTOS Y DEDUCCIONES – Se presenta cuando se paguen o su exigibilidad termine por otro medio diferente / CAUSACION DE LOS COSTOS Y DEDUCCIONES – Se presenta cuando nace la obligación de pagarlos aunque no se haya hecho efectivo el pago / ANUALIDAD DE COSTOS Y DEDUCCIONES – Implica que deben corresponder a la vigencia fiscal que se declara

De acuerdo con los artículos 58 y 59 del Estatuto Tributario y el principio de asociación, para que los costos puedan restarse de los ingresos dentro del proceso normal de depuración de la renta, deben cumplir, entre otros requisitos, los de realización y anualidad. La regla general es que los costos se entienden realizados cuando se paguen efectivamente o su exigibilidad termine por cualquier otro medio que equivalga legalmente a un pago. La excepción se presenta para los contribuyentes que llevan contabilidad por el sistema de causación, como la actora, pues, en este caso los costos se entienden realizados en el período gravable en que se causen, aun cuando no se hayan pagado todavía. Y se causan cuando nace la obligación de pagarlos, aunque no se haya hecho efectivo el pago. Además, los costos deben corresponder a la vigencia fiscal que se declara y estar asociados con el ingreso correlativo en el mismo período gravable. Para la aceptación de las deducciones también deben cumplirse, entre otros, los requisitos de anualidad, conforme con el cual los gastos deben corresponder a la vigencia fiscal que se declara, y realización. El requisito de realización de las deducciones se halla consagrado en los artículos 104 y 105 del Estatuto Tributario, de acuerdo con los cuales los gastos se entienden realizados cuando se paguen o su exigibilidad termine por cualquier otro medio que equivalga legalmente a un pago, salvo para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad por causación, pues, en este caso, las deducciones se entienden realizadas en el año o período en que se causen, aunque no se hayan pagado. Y se entienden causadas cuando nace la obligación de pagarlas.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 58 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 59 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 104 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 105

DEDUCCION POR PAGOS DE SERVICIOS PUBLICOS – **Procede respecto a los causados en los primeros días del período gravable aunque comprenda unos días de diciembre del año anterior / CAUSACION DEL GASTO POR SERVICIOS PUBLICOS –** **Son deducibles los servicios públicos en el año en que surge la obligación de pagarlos / CONTRIBUYENTES OBLIGADOS A LLEVAR CONTABILIDAD –** **Los costos y gastos en que incurran son deducibles en el año gravable en que surja la obligación de pagarlos**

Además de lo anterior, la fecha del balance de prueba es a diciembre 2005 y los servicios públicos controvertidos son los pagados en enero de 2005, que corresponden, en general, a servicios prestados parcialmente en el año gravable 2004. Por lo tanto, las cifras del citado balance de prueba no acreditan la constitución de provisiones por servicios públicos por la suma total rechazada por la DIAN (\$28.614.809). Con fundamento en los artículos 59 y 105 del Estatuto Tributario, la actora tiene derecho a llevar los costos y deducciones en el año gravable en que nace la obligación de pagarlos, aunque su pago no se haya hecho efectivo al terminar el período gravable (E.T. artículo 105). De las pruebas que existen en el expediente se concluye que la actora no provisionó los gastos por servicios públicos, sino que la causación la efectuó una vez conoció el valor real del pasivo, de acuerdo con las facturas recibidas en el año 2005. Si se aceptara el argumento de la DIAN en el sentido de que en el año 2004 debieron haberse causado todos los costos y gastos rechazados, se tendría que haber estimado su monto mediante provisión, cuyo valor no es aceptado como pasivo fiscal (artículo 283 del E.T). A juicio de la Sala, deben aceptarse en el año 2005 como costos y gastos procedentes, los pagos por servicios públicos que se causaron finalmente en el año gravable 2005, pues aunque comprendan algunos días de diciembre de 2004 también se prestaron en los primeros días de enero del año gravable 2005 y solo en ese año nació la obligación de pagarlos. En el mismo orden de ideas, no son aceptables los pagos por servicios públicos que se prestaron íntegramente en el año 2004, pues la obligación de pagarlos surgió en ese año y no en el 2005, independientemente de que las facturas se expidieran en enero del año gravable 2005.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 59 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 105 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 283

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá D. C., doce (12) de noviembre de dos mil quince (2015)

Radicación número: 05001-23-31-000-2009-00328-01(20955)

Actor: EMPRESA DE TELECOMUNICACIONES DE BOGOTA S.A. E.S.P. - ETB S.A. E.S.P

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 22 de octubre de 2013 del Tribunal Administrativo del Meta, que negó las pretensiones de la demanda¹.

ANTECEDENTES

Por escritura pública de 26 de marzo de 2009, inscrita en el registro mercantil el 21 de abril de 2009, la EMPRESA DE TELECOMUNICACIONES DE BOGOTÁ S.A. E.S.P., absorbió, mediante fusión, a la EMPRESA DE TELECOMUNICACIONES DEL LLANO E.S.P. S.A.– ETELL S.A. E.S.P., en adelante ETELL².

El 15 de junio 2006, ETELL presentó la declaración de renta por el año gravable 2005, en la que liquidó un saldo a favor de \$256.876.000³. El 16 de abril de 2008, corrigió la declaración y mantuvo el mismo saldo a favor inicialmente declarado⁴.

El 14 de diciembre de 2006, ETELL presentó a la DIAN solicitud de devolución del saldo a favor⁵.

Por Resolución 112 de 27 de octubre de 2006, la DIAN compensó a ETELL el saldo a favor⁶.

Dentro del programa posdevoluciones, la DIAN inició a ETELL investigación para constatar la procedencia del saldo a favor declarado en el año gravable 2005.

¹ Folios 220 a 225 c.p.

² Folios 40 a 59 c.p.

³ Folio 829 c.a

⁴ Folio 830 c.a.

⁵ Folio 350 c.a

⁶ Folios 535 y 536 c.a

El 29 de agosto de 2008, la DIAN profirió el Requerimiento Especial 220632008000016, mediante el cual propuso modificar la declaración de renta presentada por ETELL por el año gravable 2005⁷. La contribuyente respondió oportunamente el requerimiento especial⁸.

El 29 de mayo de 2009, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión 222412009000006⁹. En dicho acto, modificó la declaración de renta de ETELL en el sentido de desconocer deducciones por deudas manifiestamente perdidas o sin valor por \$522.214.326 y costos y deducciones por servicios públicos por \$22.247.789 y \$6.367.023, respectivamente. En consecuencia, determinó un impuesto a cargo de \$176.017.000, una sanción por inexactitud de \$281.627.000 y un saldo a pagar de \$200.768.000.

La contribuyente acudió directamente ante esta jurisdicción, de conformidad con el artículo 720 [parágrafo] del Estatuto Tributario.

DEMANDA

ETB, en ejercicio de la acción consagrada en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones:

“1. Que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión número 222412009000006 de 29 de mayo de 2009, por medio de la cual modificó la declaración del Impuesto de Renta y Complementarios correspondiente al año gravable 2005.

2. Que en consecuencia se restablezca el derecho de la sociedad declarando en firme la liquidación privada y reconociendo por tanto la procedencia de pasivos, costos y deducciones en cuantía de quinientos cincuenta millones ochocientos veintinueve mil ciento treinta y cinco pesos (\$550.829.135)¹⁰.

⁷ Folios 891 a 904 c.a.

⁸ Folios 916 a 926 c.a.

⁹ Folios 1058 a 1073 c.a.

¹⁰ Folio 1 c.p.

Invocó como disposiciones violadas las siguientes:

- Artículos 228 y 363 de la Constitución Política.
- Artículos 58, 59, 104, 105, 107, 146 y 647 del Estatuto Tributario.
- Artículo 80 del Decreto 187 de 1975.
- Artículo 48 del Decreto 2649 de 1993.

El concepto de la violación se sintetiza así:

1. Procedencia de la deducción por deudas manifiestamente perdidas o sin valor

1.1. Violación de los artículos 146 del E.T. y 80 del Decreto 187 de 1975

De acuerdo con el artículo 146 del Estatuto Tributario, para los contribuyentes que lleven contabilidad por el sistema de causación son deducibles las deudas manifiestamente perdidas o sin valor que se hayan descargado durante el año o período gravable, siempre que se demuestre la realidad de la deuda, se justifique su descargo y se pruebe que se ha originado en operaciones productoras de renta.

Esta norma permite tratar como pérdida un monto que originalmente estaba considerado como un activo (cuenta por cobrar), pero ante el desgaste en la recuperación de cartera y en la medida en que su pago se torna difícil, se convierte en un gasto (provisión o castigo de cartera), que se ve reflejado en el estado de pérdidas y ganancias al cierre del año.

EPELL lleva la contabilidad por el sistema de causación. Por tanto, tiene la obligación de declarar y tributar sobre los ingresos causados en el periodo, así no se hayan recibido materialmente. Del mismo modo, tiene el derecho a deducir las deudas de dudoso o difícil cobro, a través de una provisión que afecta el estado de

resultados y también las deudas manifiestamente perdidas o sin valor, como sucedió en el año gravable 2005.

La DIAN rechazó la deducción por el castigo de cartera manifiestamente perdida porque el descargue del castigo no se realizó en el año gravable 2005, sino el 1 de enero de 2006. Sin embargo, este hecho no cambia la realidad económica plenamente demostrada del castigo de cartera, pues el incumplimiento de un requisito formal no es razón suficiente para el rechazo de esta deducción, máxime cuando la contribuyente cumplió los requisitos de fondo para la procedencia de la deducción.

El artículo 146 del Estatuto Tributario busca demostrar, al cierre del año fiscal, que un valor calificado como activo (cuenta por cobrar), ya no lo es y, por lo tanto, dicho valor se refleja en el estado de pérdidas y ganancias al cierre del año, mediante provisión y/o castigo de cartera.

Los requisitos para la procedencia de la deducción por deudas manifiestamente perdidas o sin valor están en el artículo 80 del Decreto Reglamentario 187 de 1975 y se cumplieron a cabalidad por ETELL. En efecto, las obligaciones se contrajeron con justa causa y a título oneroso, pues corresponden a la cartera generada por la prestación del servicio de telefonía móvil, que es la actividad productora de renta de la compañía. Además, existían suficientes razones para considerar dichas deudas como manifiestamente perdidas, tal como se demuestra con la gestión realizada para la recuperación de cartera.

El hecho de que el descargue de la cartera se haya registrado a comienzos del año siguiente y no durante el mismo año gravable, que es un requisito formal, no conduce al rechazo de la deducción, toda vez que la ley solo exige al contribuyente que solicite como deducción la pérdida de cartera que no debe ser considerada como un activo, situación que debe estar reflejada en la contabilidad.

La exigencia de la norma reglamentaria en el sentido de que la deuda se haya descargado mediante abono a la cuenta incobrable y cargo directo a pérdidas y ganancias es imprecisa. Lo anterior, porque normalmente una cartera castigada ha dado lugar a provisiones que generan gasto contable y fiscal, por lo cual no necesariamente debe tener un efecto en el estado de pérdidas y ganancias, pues es posible que el castigo se haga contra la provisión que dio lugar a un gasto en periodos previos.

Lo que verdaderamente exige el artículo 80 del Decreto 187 de 1975 es que la contabilidad haya reflejado la situación real frente a un activo que dejó de serlo (cuenta por cobrar) y que esta situación se haya reflejado en el estado de pérdidas y ganancias del respectivo año gravable. Así, la afectación de utilidades mediante la revelación de un menor valor económico del activo que se ha provisionado, es la misma que se tiene con el castigo de cartera.

Por lo tanto, la exigencia del descargue de la cuenta por cobrar no es un requisito para reconocer la deducción, pues no hay diferencia entre afectar el estado de pérdidas y ganancias mediante provisión o mediante castigo del activo, dado que el efecto real es el mismo.

1.2 Violación de los principios de equidad y de prevalencia del derecho sustancial sobre las formas

El principio de equidad tributaria implica un trato igual a quienes se encuentren en la misma situación. En este caso, se aplica dicho principio cuando se reconoce la materialidad económica de las deudas manifiestamente perdidas o sin valor independientemente del cumplimiento tardío de un requisito formal, pues a nivel jurisprudencial se ha reconocido la primacía del derecho sustancial sobre el formal.

Las cuentas por cobrar se reconocieron como un activo y luego de la gestión de recuperación fueron castigadas, por lo que se reconoció el gasto en el estado de pérdidas y ganancias.

El rechazo de la deducción por deudas manifiestamente perdidas desconoce los principios constitucionales de progresividad, equidad y eficiencia, comoquiera que sus fundamentos se basan en la falta de un registro contable, aspecto formal que no afecta la realidad económica de los hechos, es decir, el resultado que se generó en el estado de pérdidas y ganancias para la compañía.

2. Procedencia de los costos y deducciones por servicios públicos

2.1. Violación de los requisitos sobre la causación y realización de los costos y deducciones

Con base en el principio de asociación, los gastos o costos incurridos para producir ingresos deben ser imputados al periodo en que se causan, pues deben asociarse con los ingresos devengados en cada periodo gravable.

El fundamento para negar la procedencia de los costos y gastos generados por el pago de servicios públicos se aparta del espíritu de justicia y de los artículos 58 y 59 del Estatuto Tributario, que reconocen la causación de los costos y gastos cuando nace la obligación de pagarlos, esto es, cuando hay certeza de la obligación, hecho que sucede cuando llega la factura para ser pagada.

En criterio de la DIAN, la obligación de pagar se causa cuando se recibe el bien o servicio, criterio que frente a las facturas de servicios públicos riñe con la realidad económica, pues si no se conoce el valor de un servicio público no se puede deducir, dado que los valores estimados no son aceptados fiscalmente.

La DIAN desconoció que, con base en las reglas contables y fiscales sobre causación de costos y gastos, ETELL registró los valores por servicios públicos en el periodo en el que tuvo certeza de su valor y aunque una parte de los gastos corresponde a servicios que se prestaron en el año 2004, para ese año no se tenía certeza sobre el monto del gasto.

En el Concepto 48202 de 2004, la DIAN precisó que aunque una empresa puede informar a sus proveedores una fecha límite para la recepción de facturas, está obligada a registrar todas las operaciones en el momento de su causación, por lo que las facturas expedidas en diciembre del respectivo año pueden entregarse en enero del año siguiente.

La DIAN no debió citar el artículo 8 del Decreto 1189 de 1988 como fundamento del rechazo, pues la actora no tiene cierres contables especiales. Lo que sucede es que solo cuando se reciben las facturas y se conoce el valor total de los servicios públicos es cuando se debe causar el costo o gasto.

2.2. Requisitos necesarios para la procedencia de las deducciones

Los gastos por servicios públicos en que incurrió ETELL constituyen expensas necesarias y son deducibles para efectos fiscales porque cumplen los requisitos de los artículos 104, 105 y 107 del Estatuto Tributario, puesto que (i) la deducción no está limitada o prohibida por la ley; (ii) tiene una relación de causalidad con la actividad productora de renta; (iii) el gasto es proporcionado y se causó dentro del año o periodo gravable 2005, en el que se solicita la deducción y (iv) son gastos normalmente acostumbrados en la actividad de la actora, esto es, la prestación de servicios de telefonía pública básica conmutada.

2.3. Violación del principio de equidad tributaria

En este caso, al tratarse de servicios públicos, la fecha de corte reflejada en cada una de las facturas corresponde a dos períodos gravables, pues se cobra el servicio prestado por unos días de diciembre de 2004 y otros de enero de 2005.

El rechazo de la deducción de los costos y gastos por servicios públicos en la declaración de renta del año 2005 es injusta e inequitativa porque de las facturas que fueron recibidas los primeros días del año 2006, por una parte de los servicios que fueron prestados en el año 2005, la compañía no tomó como deducción estos costos y gastos para el año 2005, sino que causó y dedujo dichos valores en el año 2006, lo que significa que se excluyeron para el año de la emisión.

Por ello, de no aceptarse para el año 2005, los costos y gastos de las facturas con periodo 2004-2005, habría un perjuicio para la demandante pues se desconocería la deducción de manera injusta, dado que ella ha actuado de acuerdo con los principios de asociación y causación.

La política de la actora ha sido atribuir los costos y gastos al periodo en que se causan, esto es, a aquel en que se tiene certeza del valor de las obligaciones, por lo que no permite que se estimen valores mediante la provisión de estos servicios.

3. Improcedencia de la sanción por inexactitud

La sanción por inexactitud es improcedente porque en la declaración de renta del año gravable 2005, la actora no omitió ingresos ni impuestos generados por operaciones gravadas. Tampoco incrementó sus costos y gastos. En consecuencia, no utilizó datos o factores falsos o equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor saldo a pagar.

De otra parte, el Consejo de Estado ha precisado en diversas oportunidades que la sanción por inexactitud es improcedente cuando se presenta diferencia de criterios en cuanto a la norma aplicable¹¹.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos¹²:

1. Improcedencia de la deducción por deudas manifiestamente perdidas o sin valor

1.2. Violación de los artículos 146 del E.T. y 80 del Decreto 187 de 1975

De acuerdo con los artículos 146 del Estatuto Tributario y 80 del Decreto 187 de 1975, para la procedencia de la deducción por deudas manifiestamente perdidas o sin valor, las deudas deben descargarse dentro del año o periodo fiscal de que se trate.

En el año gravable 2005, ETELL no descargó de su contabilidad los \$522.214.326, correspondientes al castigo de cartera. Ante esta omisión contable, se entiende que la deducción es inexistente, comoquiera que los hechos económicos deben reconocerse y contabilizarse en el periodo contable en que se causen.

¹¹ Sentencias de 13 de diciembre de 1995, exp. 7164 y 21 de abril de 1995, exp. 5610, C.P. Delio Gómez Leiva, 5 de octubre de 2001, exp. 12084, C.P. María Inés Ortiz de Barbosa y 15 de marzo de 2002, exp. 12380, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

¹² Folios 168 a 176 c.p.

El aplazamiento de un día del ajuste contable (1 de enero de 2006) no puede calificarse como un requisito eminentemente formal, pues significa el cambio del año calendario y gravable (año 2005). Ese día cambia sustancialmente la utilidad y el patrimonio del periodo contable, al igual que la renta líquida gravable y el patrimonio líquido del periodo fiscal.

1.2 Violación del principio de equidad

La DIAN no desconoció los principios de igualdad y equidad que deben orientar las decisiones de la Administración, toda vez que el artículo 146 del Estatuto Tributario parte del supuesto de que las deudas se hayan descargado durante el año o periodo gravable y fija los demás requisitos para que proceda la deducción. En consecuencia, no existe ninguna inequidad o discriminación para los contribuyentes.

Por lo tanto, al haberse descargado las deudas en el año 2006, no se cumplieron todos los requisitos exigidos en las normas tributarias, motivo por el cual no puede aceptarse la deducción por el periodo gravable 2005.

2. Improcedencia de costos y deducciones por servicios públicos

2.1 Violación de los artículos 58 y 59 del Estatuto Tributario

La demandante desconoció la existencia de un periodo contable y fiscal que debe coincidir con el año calendario (artículos 1 del Decreto 187 de 1975 y 9 del Decreto 2649 de 1993).

De conformidad con los artículos 58 y 59 del Estatuto Tributario, el costo se entiende causado cuando nace la obligación de pagarlo y la obligación de pagar surge en el momento en que se recibe el bien o el servicio. La causalidad de un

costo o gasto conduce al ingreso y, a su vez, este debe causarse en el mismo periodo gravable y/o contable.

Con base en el artículo 13 del Decreto 2649 de 1993, no puede asociarse un ingreso de un periodo con costos y gastos de otro, pues estos no propiciaron la generación del ingreso.

En los recibos de servicios públicos se encuentra el periodo en que efectivamente fueron prestados, esto es, en el año 2004. Por ello, lo procedente era contabilizar y deducir en ese periodo los valores correspondientes.

No puede alegarse que la única opción era declarar valores estimados, pues los contribuyentes no acostumbran realizar el cierre contable una vez se termina el año, sino que se toman un tiempo prudencial para reunir la información de los hechos económicos.

Además, los plazos para cumplir con la obligación de declarar son amplios y la actora tuvo el tiempo suficiente para conocer el valor real de los servicios, pues los valores rechazados se causaron en el año gravable 2004, se facturaron en enero de 2005 y la declaración del año 2005 se presentó en junio de 2006. Los costos y gastos por los servicios públicos prestados en el año 2004 no son atribuibles a los ingresos del año gravable 2005.

Adicionalmente, la actora tenía tiempo suficiente para conocer las facturas de los servicios públicos y no podía pretender algún tipo de compensación entre las deducciones que incluyó indebidamente en la declaración privada y las que dejó de incluir.

3. Procedencia de la sanción por inexactitud

En este caso debe imponerse la sanción por inexactitud porque la actora incluyó datos equivocados en la declaración de renta del año 2005, que originaron una renta líquida errónea y un menor impuesto a cargo.

No existe diferencia de criterios porque la omisión de descargar la cartera en el año gravable correspondiente y la inclusión de costos y deducciones que no correspondían al periodo gravable y que no son imputables a los ingresos del periodo 2005 implican el incumplimiento de los requisitos generales y específicos de las deducciones.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda, por los argumentos que a continuación se sintetizan¹³:

De conformidad con los artículos 146 del Estatuto Tributario y 80 del Decreto 187 de 1975, para la procedencia de la deducción por deudas perdidas o sin valor es requisito el descargue de la deuda durante el año o periodo gravable, que está comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre (artículo 1 del Decreto 187 de 1975).

En la respuesta al requerimiento especial y en la demanda, la actora aceptó que el registro contable lo hizo el 1 de enero de 2006, actuación que resulta extemporánea y contraria a lo dispuesto en la ley, por lo que procedía el rechazo de la deducción por deudas manifiestamente perdidas o sin valor.

La DIAN no violó el principio de equidad porque este tiene aplicación en el establecimiento del tributo, atendiendo la capacidad de pago de los contribuyentes pero no frente a la fijación de obligaciones formales, como las normas sobre el ejercicio gravable.

¹³ Folios 220 a 225 c.p.

No se presenta un excesivo rigorismo de la DIAN, toda vez que las normas que se citan como vulneradas establecen las reglas a las que deben ceñirse los contribuyentes para tener derecho a la deducción por pérdida de cartera.

Para quienes llevan contabilidad por el sistema de causación, las deducciones proceden en el periodo en que se causen independientemente de que se hayan pagado o no. En consecuencia, la DIAN debía rechazar costos y deducciones por servicios públicos porque se causaron en el año gravable 2004 pero se solicitaron en el año gravable 2005, pues la demandante violó el artículo 104 inciso 3 del Estatuto Tributario.

No es admisible que los gastos por servicios públicos, causados en el año 2004, sean deducibles en la declaración de renta del año gravable 2005, con el argumento de que el pago se realizó en este año y que antes no se tenía certeza sobre el monto de los gastos.

Procede la sanción por inexactitud, pues no existe diferencia de criterios entre la demandante y la DIAN, toda vez que las normas sobre el principio de causación y la exigencia de la contabilización en el periodo gravable en el que se solicita la deducción son claras.

RECURSO DE APELACIÓN

La demandante apeló la sentencia por las siguientes razones¹⁴:

1. Procedencia de la deducción por deudas manifiestamente perdidas o sin valor

El Tribunal se equivoca al aceptar que el registro contable del castigo de cartera se hizo en forma extemporánea pues, de acuerdo con el artículo 146 del Estatuto Tributario, procede la deducción por deudas manifiestamente perdidas o sin valor

¹⁴ Folios 228 a 239 c.p.

cuando una cuenta por cobrar catalogada como un activo de la compañía pasa a tratarse como un gasto por la imposibilidad del cobro de esta.

La DIAN no cuestionó los requisitos de fondo sobre la condición de las deudas castigadas. El único reparo fue el hecho de que la deuda se descargó un día después de culminado el año gravable 2005, lo que condujo al rechazo total de la deducción y a restar todo efecto al artículo 146 del Estatuto Tributario, que permite depurar la renta con el castigo de cartera incobrable.

En este caso, el soporte de la incobrabilidad de la deuda se tuvo el 30 de diciembre de 2005 y el registro contable de descargue se hizo el 1 de enero de 2006. Y aunque no se cumplió el supuesto temporal de la norma sí se hizo el reconocimiento de que las cuentas por cobrar ya no eran un activo que debía figurar como tal en la contabilidad.

Lo que pretende el artículo 146 del Estatuto Tributario es supeditar la deducción al reconocimiento contable de que la cuenta por cobrar deja de existir como activo. Por ello, si en una fecha que es solo dos días posterior a la recepción del soporte de la incobrabilidad de la cartera (30 de diciembre de 2005), se descarga la deuda, debe concluirse que la actora podía válidamente utilizar la deducción en el año en que realmente se estableció que la cartera era irrecuperable.

El gasto que se deduce en la declaración privada del impuesto de renta del año gravable 2005 corresponde al reporte de irrecuperabilidad de la cartera de 30 de diciembre de 2005. Por tanto, se trata de un hecho económico de ese periodo y, en esa medida, no se viola la finalidad de los requisitos formales exigidos, puesto que puede comprobarse plenamente que el gasto deducible corresponde al año 2005.

La exigencia de la norma reglamentaria en el sentido de que la deuda se haya descargado mediante abono a la cuenta incobrable y cargo directo a pérdidas y ganancias es imprecisa. Lo anterior, porque normalmente una cartera castigada ha dado lugar a provisiones que generan gasto contable y fiscal, por lo cual no necesariamente debe tener un efecto en el estado de pérdidas y ganancias, pues es posible que el castigo se haga contra la provisión que dio lugar a un gasto en periodos previos.

Lo que verdaderamente exige el artículo 80 del Decreto 187 de 1975 es que la contabilidad haya reflejado la situación real frente a un activo que dejó de serlo (cuenta por cobrar) y que esta situación se haya reflejado en el estado de pérdidas y ganancias del respectivo año gravable.

La afectación de utilidades mediante la revelación de resultados de menor valor económico del activo que ha sido provisionado es la misma que se tiene con el castigo. Esto significa que la exigencia de descargue de la cuenta por cobrar no es una condición indispensable para reconocer la deducción.

Lo anterior está en concordancia con el principio constitucional de prevalencia del derecho sustancial sobre el formal. Sobre este punto, cita la sentencia T-268 de 2010 de la Corte Constitucional, en la que se dijo que *“las formas no deben convertirse en un obstáculo para la efectividad del derecho”*.

En consecuencia, resulta desproporcionado que la DIAN rechace la deducción por el castigo de cartera únicamente por el hecho de que el descargue contable se registró el 1 de enero de 2006, es decir, con un día de retardo.

Además, la liquidación oficial de revisión debe ser anulada porque viola los principios de justicia y equidad dado que obliga a la actora a tributar sobre ingresos que dieron origen a las cuentas por cobrar, que luego fueron castigadas.

En consecuencia, resultaría tributando sobre una renta que no fue real y se desconocería el principio de capacidad contributiva, que debe predominar sobre el requerimiento formal de la oportunidad de descargue contable de las cuentas por cobrar.

Violación del principio de equidad

El principio de equidad, consagrado en el artículo 363 de la Constitución Política, implica el reconocimiento económico de la deducción por castigo de cartera independientemente del cumplimiento de un requisito formal, pues la omisión de

este no desvirtúa el gasto que proviene de la imposibilidad de recuperar una cartera originada en ingresos por los que ya se había tributado.

Por tanto, se viola el principio de equidad por el rechazo de la deducción ante la exigencia del cumplimiento del requisito formal, por un día de retardo en la contabilización del castigo de cartera.

2. Procedencia de los costos y deducciones por servicios públicos

2.1 Violación de los artículos 58 y 59 del Estatuto Tributario

El Tribunal desconoce los costos y deducciones en los que incurrió la demandante por el pago de servicios públicos, pues considera que el gasto se causa automáticamente cuando se presta el servicio y en realidad, en este caso, los costos y deducciones se causan cuando surge la obligación de pagar, hecho que sucede en el momento en que llega la factura, solo cuando la obligación está completamente determinada es que se puede reconocer un costo o deducción.

En este caso, a pesar de que se había prestado el servicio, la obligación estaba indeterminada y no existía certeza de una suma cierta que pudiera ser deducida, pues la simple estimación del valor no podía ser aceptada como gasto fiscal.

En consecuencia, ETELL registró los costos y deducciones por servicios públicos en el periodo en que tuvo certeza del valor de la obligación, es decir, en el año gravable 2005 y no en el 2004, comoquiera que la causación de estos gastos se dio en el año 2005.

3. Improcedencia de la sanción por inexactitud

No procede la sanción por inexactitud impuesta a la actora en la medida en que no se dan los supuestos previstos en el artículo 647 del Estatuto Tributario, por cuanto las operaciones corresponden a la realidad económica y no existe omisión de ingresos, de impuestos, ni la utilización de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados.

Además, existe diferencia de criterios en cuanto a la interpretación de la norma aplicable, pues no hay claridad sobre cómo debe aplicarse la norma. En

consecuencia, no puede decirse que el contribuyente incurrió en un error de derecho en su aplicación.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** insistió en los argumentos expuestos en el libelo de la demanda y del recurso de apelación¹⁵.

La **demandada** reiteró los fundamentos de la contestación de la demanda¹⁶.

El **Ministerio Público** no emitió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante, la Sala establece si se ajusta a la legalidad el acto por el cual la DIAN modificó a la actora la declaración de renta por el año gravable 2005. En concreto, determina si proceden (i) el rechazo de deducciones por deudas manifiestamente perdidas o sin valor (\$522.214.326); (ii) el rechazo de costos y deducciones por servicios públicos por \$22.247.786 y \$6.367.023, respectivamente y (iii) la sanción por inexactitud.

1. Procedencia de la deducción por deudas manifiestamente perdidas o sin valor (\$522.214.326)

La DIAN rechazó la deducción porque la actora no descargó las deudas castigadas en el año gravable 2005, que fue el año en que se llevó la deducción, sino el 1 de enero del año gravable 2006, por lo cual desconoció los artículos 146 del Estatuto Tributario y 80 del Decreto 187 de 1975.

¹⁵ Folios 247 a 259 c.p.

¹⁶ Folios 230 a 232 c.p.

Por su parte, la demandante sostiene que la DIAN no cuestionó los requisitos de fondo de la deducción y que lo que pretende el artículo 146 del Estatuto Tributario es supeditar la deducción al reconocimiento contable de que la cuenta por cobrar deja de existir como activo en el año gravable. Por ello, si en una fecha que es solo dos días posterior a la recepción del soporte de la incobrabilidad de la cartera (30 de diciembre de 2005), se descarga la deuda, debe concluirse que válidamente podía utilizarse la deducción en el año en que realmente se estableció que la cartera era irrecuperable.

Pues bien, el Estatuto Tributario contempla la posibilidad de que los contribuyentes deduzcan de la renta bruta, una provisión para deudas de difícil cobro, y, además, el castigo o eliminación contable de aquellos créditos que sean definitivamente incobrables o perdidos, en la medida en que se hayan llevado a cabo gestiones suficientes para considerarlos como tales.

El artículo 146 Estatuto Tributario dispone lo siguiente:

“ARTÍCULO 146. DEDUCCIÓN POR DEUDAS MANIFIESTAMENTE PERDIDAS O SIN VALOR. Son deducibles para los contribuyentes que lleven contabilidad por el sistema de causación, las deudas manifiestamente perdidas o sin valor que se hayan descargado durante el año o período gravable, siempre que se demuestre la realidad de la deuda, se justifique su descargo y se pruebe que se ha originado en operaciones productoras de renta. Cuando se establezca que una deuda es cobrable sólo en parte, puede aceptarse la cantidad correspondiente a la parte no cobrable. Cuando los contribuyentes no lleven la contabilidad indicada, tienen derecho a esta deducción conservando el documento concerniente a la deuda con constancia de su anulación.”

El contribuyente que lleve contabilidad por el sistema de causación puede deducir las deudas respecto de las cuales, al momento del descargo de las cuentas por cobrar, existan serias razones para considerarlas como *“manifiestamente perdidas o sin valor”*. Es decir, créditos frente a los cuales es casi improbable que en un futuro se recupere su valor. Además, ese descargo o abono en la cuenta por

cobrar debe tener como contrapartida contable un débito a una cuenta de gasto, noción equivalente al término deducción en el impuesto sobre la renta¹⁷.

El artículo 146 del Estatuto Tributario fue reglamentado por los artículos 79 y 80 del Decreto 187 de 1975, que, en su orden, disponen lo siguiente:

“ARTÍCULO 79. Se entiende por deudas manifiestamente perdidas o sin valor aquellas cuyo cobro no es posible hacer efectivo por insolvencia de los deudores y de los fiadores, por falta de garantías reales o por cualquier otra causa que permita considerarlas como actualmente perdidas, de acuerdo con una sana práctica comercial.

ARTÍCULO 80. Para que proceda esta deducción es necesario:

- 1. Que la respectiva obligación se haya contraído con justa causa y a título oneroso;*
- 2. Que se haya tomado en cuenta al computar la renta declarada en años anteriores o que se trate de créditos que hayan producido rentas declaradas en tales años.*
- 3. Que se haya descargado en el año o período gravable de que se trata, mediante abono a la cuenta incobrable y cargo directo a pérdidas y ganancias;*
- 4. Que la obligación exista en el momento del descargo, y*
- 5. Que existan razones para considerar la deuda manifiestamente perdida o sin valor.”*

Así, de acuerdo con el artículo 146 del Estatuto Tributario, en concordancia con el artículo 1 del Decreto 187 de 1975¹⁸, son deducibles las deudas manifiestamente perdidas o sin valor que se hayan descargado durante el año o periodo gravable.

A su vez, el artículo 80 del Decreto 187 de 1975 dispone que para que proceda la deducción es necesario *“Que se haya descargado en el año o período gravable de*

¹⁷ Sección Cuarta, sentencia de 31 de mayo de 2012, exp 18516.

¹⁸ **ARTÍCULO 1.** El año, periodo o ejercicio impositivo, en materia de impuesto sobre la renta y complementarios, es el mismo año calendario que comienza el 1 de enero y termina el 31 de diciembre.

que se trata, mediante abono a la cuenta incobrable y cargo directo a pérdidas y ganancias.”

La Sala ha precisado que para poder solicitar la deducción de la cartera perdida o sin valor, por ser imposible su recuperación, debe demostrarse no solo la existencia de la cartera y los requisitos generales, sino la realización de diligencias orientadas a su recuperación y la existencia de las razones para considerarla como perdida¹⁹.

También ha señalado que para acreditar la existencia de las razones para considerar una cartera como perdida no existe una tarifa legal de prueba, por lo cual pueden tenerse en cuenta, por ejemplo, *“los informes de los abogados en los que se aconseje la baja de la obligación por no ser viable su cobro”*, la demostración de la insolvencia de los deudores o acreditar la especificidad de las gestiones realizadas para lograr el cobro de las obligaciones²⁰.

En el caso en estudio, se encuentran probados los siguientes hechos:

La DIAN rechazó la deducción por castigo de cartera por \$522.214.326 porque las deudas no se descargaron durante el año o periodo gravable en el que se solicitó la deducción (2005), sino el 1 de enero del año 2006 y sostuvo que esa *“omisión contable conlleva a la inexistencia de la deducción”*.

La DIAN reconoció que la demandante había realizado todas las diligencias para recuperar la cartera y que estaban probadas las razones para considerarla como perdida, pues así consta en el oficio de 30 de diciembre de 2005, suscrito por la asesora de cobro jurídico de ADESCOL C.T.A.²¹

En efecto, el 30 de diciembre de 2005, la Asesora de Cobro Jurídico ADESCOL C.T.A presentó a la demandante el balance de gestión de recuperación de cartera de deudas de difícil cobro, en el cual recomendó castigar como obligaciones

¹⁹ Sentencia de 16 de mayo de 2010, exp 16448 C.P Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

²⁰ Sentencia de 24 de julio de 2003, exp 13443 C.P Ligia López Díaz.

²¹ Liquidación Oficial de Revisión (Folio 139 c.p)

manifiestamente perdidas o sin valor, la suma de \$522.214.326. Al efecto, sostuvo lo siguiente:²²

“Teniendo en cuenta los resultados obtenidos en la gestión de recuperación de cartera [...], he encontrado que tales obligaciones en mora son de difícil cobro, por insolvencia de los deudores, por no existir garantías reales o personales para obtener su pago y, en algunos casos el monto de las deudas no amerita su judicialización y de igual forma no existen garantías para el recaudo de las mismas.

*En razón a lo anterior y atendiendo lo preceptuado en el Art. 79 del Decreto 187 de 1.975, en concordancia con el Artículo 8º de la Ley 791 de 2.002, **recomiendo se proceda a castigar como obligaciones manifiestamente perdidas o sin valor, la suma de \$522.214.326,00, tal como se detalla en el archivo anexo a este comunicado”.***

El anexo a que se refiere el informe de la asesora de cobro jurídico detalla el concepto y valor de cada una de las deudas que, por concepto de telefonía, conforman la cartera castigada por \$522.214.325,94²³.

Según la nota de contabilidad número 00139, el castigo de cartera del año 2005 fue registrado el 1 de enero de 2006, así²⁴:

ETELL E.S.P. S.A. NIT. 822.000.593-8		NOTAS CONTABILIDAD NÚMERO 00139	
Código o NIT	DESCRIPCIÓN	DÉBITO	CRÉDITO
1480240301 00 01 6	Telefonía local 000000 VARIOS EN SUMAS INFERIORES	412.217.902.99	
1475200301 00 02 6	Telefonía local 000000 VARIOS EN SUMAS INFERIORES		412.217.902.99
1480240301 00	Telefonía local	104.549.665.97	

²² Folio 175 c.a.

²³ Folios 67 y 68 c.p

²⁴ Folio 178 c.a.

03	6	000000 VARIOS EN SUMAS INFERIORES		
1475200301 04	00 6	Telefonía local 000000 VARIOS EN SUMAS INFERIORES		104.549.665.97
1480240301 05	00 6	Telefonía local 000000 VARIOS EN SUMAS INFERIORES	5.446.756.98	
1475200301 06	00 6	Telefonía local 000000 VARIOS EN SUMAS INFERIORES		5.446.756.98
		Sumas iguales	522.214.325.94	522.214.325.94
DETALLE: CORRECCIÓN ERROR CONTABLE AÑO 2005 CASTIGO CARTERA				SECUENC.: 1G0013901
Fecha. ENERO		1/6	ELABORADO: RODR	
Revisado				

Así, en la nota de contabilidad N° 00139 del 1º de enero de 2006²⁵ consta la reclasificación entre cuentas por cobrar, debitando la cuenta 1480240301²⁶ y acreditando la cuenta 1475200301²⁷ por un total de \$ 522.214.325,94.

En documento de 31 de marzo de 2006, elaborado por la DIAN, denominado "Soporte declaración de renta", se observa como saldo contable de la cuenta por cobrar 14751001 (telefonía local), la suma de \$1.099.912.303,47 y un valor fiscal de \$577.697.977,47, lo que genera una diferencia de \$522.214.326, que es precisamente el valor del castigo de cartera cuestionado por la DIAN.

²⁵ FI 178 c.a. 3

²⁶ PROVISIÓN PARA DEUDORES (CR)- SERVICIO DE TELECOMUNICACIONES- Telefonía Local

²⁷ DEUDAS DE DIFÍCIL COBRO- SERVICIO DE TELECOMUNICACIONES- Telefonía Local

En el balance de prueba con corte a diciembre de 2005 se observa la cuenta 1475 (deudas de difícil cobro) y dentro de esta la subcuenta 1475100301 (servicios públicos- telefonía local) que muestra un saldo de \$1.099.912.303,47²⁸. Asimismo figuran la cuenta 1480 (provisión para deudores) y la subcuenta 1480130301 (servicios públicos- cargos telefonía local) por el mismo valor. Es de anotar que ambas cuentas pertenecen a la clase 1- Activos.

De acuerdo con el balance de prueba en mención, se evidencia que en la cuenta 1480 (Provisión para deudores) la actora provisionó la suma de \$1.099.912.303,47, que coincide con la cifra de la cuenta 1475 (Cuentas por cobrar de difícil cobro).

En consecuencia, por el año 2005 la actora había reconocido en su contabilidad la contingencia de pérdida de las cuentas por cobrar (telefonía local), al crear la provisión contra una cuenta de gasto. Es de anotar que en la nota de contabilidad 00139 de 1 de enero de 2006 no se afecta ninguna cuenta de gastos²⁹ sino las cuentas 1475 y 1480, que corresponden a deudas de difícil cobro y provisión para deudores, respectivamente³⁰.

Así pues, el descargo de la deuda por \$ 522.214.000, efectuado el 1 de enero de 2006, había sido reconocido contablemente por la actora desde el año 2005, al crear una provisión (pasivo estimado), que se debitó (canceló) en el año 2006, con su contrapartida, un crédito (cancelación o castigo) de la cuenta por cobrar.

En consecuencia, se cumplió el requisito del numeral 3º del artículo 80 del Decreto 187 de 1975³¹ en cuanto el cargo directo a pérdidas y ganancias se realizó efectivamente en el año 2005, al crearse la provisión contable que, en este caso, constituye el soporte de la deducción en el impuesto sobre la renta. Ese es el alcance que debe darse a la exigencia en mención cuando, como en este caso, el

²⁸ Folios 420 a 443 c.a

²⁹ Que corresponden a la clase 5.

³⁰ Que pertenecen a la clase 1- Activos.

³¹ DECRETO 187 DE 1975. Para que proceda esta deducción es necesario:

...3. Que se haya descargado en el año o período gravable de que se trata, mediante abono a la cuenta incobrable y cargo directo a pérdidas y ganancias”

contribuyente ha provisionado las cuentas de difícil cobro en el transcurso del período gravable.

El abono directo a cuentas por cobrar y el cargo a pérdidas y ganancias, que prevé el artículo 80 numeral 3 del Decreto 187 de 1975, se presenta cuando el contribuyente no provisiona en el año gravable las cuentas de difícil cobro y, en consecuencia, la afectación a cuentas de resultados (gastos) se da al momento del castigo de la cuenta incobrable.

Así pues, en este caso se cumplió la finalidad del artículo 146 del Estatuto Tributario, esto es, someter la deducción al reconocimiento contable de que la cuenta por cobrar dejó de existir como activo en el año gravable 2005. En efecto, el gasto que se dedujo en la declaración de renta del año gravable 2005 corresponde al reporte de irrecuperabilidad de la cartera de 30 de diciembre de 2005.

Por tanto, como lo sostiene la actora, se trata de un hecho económico de ese periodo gravable y, en ese orden de ideas, no se viola la finalidad de la norma, puesto que está plenamente probado que el gasto deducible corresponde al año 2005.

En consecuencia, la demandante tenía derecho a llevar como deducción el valor de las deudas manifiestamente perdidas o sin valor.

2. Procedencia de costos y deducciones por servicios públicos (\$28.614.809)

La DIAN rechazó a la demandante costos de ventas por \$22.247.786 y otras deducciones por \$6.367.023 porque no se realizaron en el año 2005. Lo anterior, porque se refieren a servicios públicos que se causaron, en general, **en diciembre de 2004**, por cuanto en ese periodo se prestaron los servicios y surgió la obligación de pagarlos.

En consecuencia, la demandante desconoció los artículos 58 inciso 3 y 104 inciso 3 del Estatuto Tributario, que prevén que para los contribuyentes que lleven contabilidad por el sistema de causación, los costos y deducciones,

respectivamente, se entienden realizados en el año o periodo gravable en que se causen.

Para la demandante, por el contrario, los costos y deducciones se causaron en el año gravable 2005 por cuanto en ese año surgió la obligación de pagarlos, pues se expidieron las facturas. Lo anterior, con fundamento en los artículos 59 y 105 del Estatuto Tributario.

De acuerdo con los artículos 58 y 59 del Estatuto Tributario³² y el principio de asociación³³, para que los costos puedan restarse de los ingresos dentro del proceso normal de depuración de la renta, deben cumplir, entre otros requisitos, los de realización y anualidad.

La regla general es que los costos se entienden realizados cuando se paguen efectivamente o su exigibilidad termine por cualquier otro medio que equivalga legalmente a un pago.

La excepción se presenta para los contribuyentes que llevan contabilidad por el sistema de causación, como la actora, pues, en este caso los costos se entienden realizados en el periodo gravable en que se causen, aun cuando no se hayan pagado todavía. Y se causan cuando nace la obligación de pagarlos, aunque no se haya hecho efectivo el pago.

Además, los costos deben corresponder a la vigencia fiscal que se declara y estar asociados con el ingreso correlativo en el mismo periodo gravable.

³²**ARTÍCULO 58. REALIZACIÓN DE LOS COSTOS.** Los costos legalmente aceptables se entienden realizados cuando se paguen efectivamente en dinero o en especie o cuando su exigibilidad termine por cualquier otro modo que equivalga legalmente a un pago.

[...]

Se exceptúan de la norma anterior, los costos incurridos por contribuyentes que lleven contabilidad por el sistema de causación, los cuales se entienden realizados en el año o periodo en que se causen, aun cuando no se hayan pagado todavía.

ARTÍCULO 59. CAUSACIÓN DEL COSTO. Se entiende causado un costo cuando nace la obligación de pagarlo, aunque no se haya hecho efectivo el pago.

³³ **DECRETO 2649 DE 1993- ART. 13. ASOCIACIÓN.** 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.[...]

Para la aceptación de las deducciones también deben cumplirse, entre otros, los requisitos de anualidad, conforme con el cual los gastos deben corresponder a la vigencia fiscal que se declara, y realización.

El requisito de realización de las deducciones se halla consagrado en los artículos 104 y 105 del Estatuto Tributario³⁴, de acuerdo con los cuales los gastos se entienden realizados cuando se paguen o su exigibilidad termine por cualquier otro medio que equivalga legalmente a un pago, salvo para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad por causación, pues, en este caso, las deducciones se entienden realizadas en el año o periodo en que se causen, aunque no se hayan pagado. Y se entienden causadas cuando nace la obligación de pagarlas.

De manera coherente con las disposiciones en mención, la Sala, ha reiterado que *“[...] en materia tributaria no resulta suficiente la inclusión dentro del denuncia privado de una erogación para que esta sea deducible, pues, de una parte, el **gasto efectivamente debe realizarse dentro de la vigencia fiscal correspondiente** y de la otra, reunir los requisitos exigidos por la disposición tributaria para la deducibilidad de las expensas que se dicen necesarias [...]”*³⁵.

En el presente caso, se encuentran probados los siguientes hechos:

La DIAN rechazó costos por \$22.247.786 y deducciones por \$6.367.023 por servicios públicos facturados, en general, entre diciembre de 2004 y los primeros días de enero de 2005³⁶. Además, todas las facturas se expidieron en enero de 2005.

³⁴ **ARTÍCULO 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.

[...]

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, aun cuando no se hayan pagado todavía.

[...]

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

³⁵ Sentencias del 12 de mayo de 2005, exp. 13614, C.P. Héctor J. Romero Díaz, 7 de octubre de 2010, exp. 16951, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

³⁶ Folios 858 a 863 y 935 a 965 c.a. Algunas facturas fueron expedidas por periodos facturados entre el 1 y el 31 de diciembre de 2004 y otras, entre noviembre y diciembre de 2004.

En el acta de inspección tributaria realizada el 8 de julio de 2008, se dejó constancia de que la actora allegó copia de las facturas por pagos de servicios públicos efectuados en el 2005. Las facturas hacen parte del anexo 1 del acta de inspección tributaria y son las siguientes:

Servicio Público Facturado	Empresa de Servicios Públicos que presta el servicio	Periodo facturado	Fecha de expedición de la factura	Monto
Energía Eléctrica	Electrificadora del Meta S.A. E.S.P.	10 de diciembre de 2004 a 8 de enero de 2005	14 de enero de 2005 ³⁷	\$244.660
Energía Eléctrica	Electrificadora del Meta S.A. E.S.P.	10 de diciembre de 2004 a 8 de enero de 2005	14 de enero de 2005 ³⁸	\$277.350
Energía Eléctrica	Electrificadora del Meta S.A. E.S.P.	10 de diciembre de 2004 a 8 de enero de 2005	14 de enero de 2005 ³⁹	\$279.110
Energía Eléctrica	Electrificadora del Meta S.A. E.S.P.	10 de diciembre de 2004 a 8 de enero de 2005	14 de enero de 2005 ⁴⁰	\$147.220
Energía Eléctrica	Electrificadora del Meta S.A. E.S.P.	10 de diciembre de 2004 a 8 de	14 de enero de 2005 ⁴¹	\$1.094.630

³⁷ Folio 70 c.p. y 936 c.a.

³⁸ Folio 71 c.p. y 937 c.a.

³⁹ Folio 72 c.p. y 938 c.a.

⁴⁰ Folio 73 c.p. y 939 c.a.

⁴¹ Folio 74 c.p. y 940 c.a.

		enero de 2005		
Energía Eléctrica	Electrificadora del Meta S.A. E.S.P.	10 de diciembre de 2004 a 8 de enero de 2005	14 de enero de 2005 ⁴²	\$2.230.690
Energía Eléctrica	Electrificadora del Meta S.A. E.S.P.	10 de diciembre de 2004 a 8 de enero de 2005	14 de enero de 2005 ⁴³	\$1.123.550
Energía Eléctrica	Electrificadora del Meta S.A. E.S.P.	10 de diciembre de 2004 a 8 de enero de 2005	14 de enero de 2005 ⁴⁴	\$1.618.440
Energía Eléctrica	Electrificadora del Meta S.A. E.S.P.	10 de diciembre de 2004 a 8 de enero de 2005	14 de enero de 2005 ⁴⁵	\$245.710
Energía Eléctrica	Electrificadora del Meta S.A. E.S.P.	10 de diciembre de 2004 a 8 de enero de 2005	14 de enero de 2005 ⁴⁶	\$318.830
Energía Eléctrica	Electrificadora del Meta S.A. E.S.P.	10 de diciembre de 2004 a 8 de enero de 2005	14 de enero de 2005 ⁴⁷	\$759.280

⁴² Folio 75 c.p. y 941 c.a.

⁴³ Folio 76 c.p. y 942 c.a.

⁴⁴ Folio 77 c.p. y 943 c.a.

⁴⁵ Folio 78 c.p. y 944 c.a.

⁴⁶ Folio 79 c.p. y 945 c.a.

⁴⁷ Folio 80 c.p. y 946 c.a.

Energía Eléctrica	Electrificadora del Meta S.A. E.S.P.	10 de diciembre de 2004 a 8 de enero de 2005	14 de enero de 2005 ⁴⁸	\$1.126.730
Energía Eléctrica	Electrificadora del Meta S.A. E.S.P.	10 de diciembre de 2004 a 8 de enero de 2005	14 de enero de 2005 ⁴⁹	\$79.990
Energía Eléctrica	Electrificadora del Meta S.A. E.S.P.	10 de diciembre de 2004 a 8 de enero de 2005	14 de enero de 2005 ⁵⁰	\$862.660
Energía Eléctrica	Electrificadora del Meta S.A. E.S.P.	10 de diciembre de 2004 a 8 de enero de 2005	14 de enero de 2005 ⁵¹	\$333.640
Energía Eléctrica	Electrificadora del Meta S.A. E.S.P.	10 de diciembre de 2004 a 8 de enero de 2005	14 de enero de 2005 ⁵²	\$1.566.650
Energía Eléctrica	Electrificadora del Meta S.A. E.S.P.	10 de diciembre de 2004 a 8 de enero de 2005	14 de enero de 2005 ⁵³	\$273.350
Energía Eléctrica	Electrificadora del Meta S.A. E.S.P.	10 de diciembre de 2004 a 8 de enero de 2005	14 de enero de 2005 ⁵⁴	\$161.450

⁴⁸ Folio 81 c.p. y 947 c.a.

⁴⁹ Folio 82 c.p. y 948 c.a.

⁵⁰ Folio 83 c.p. y 949 c.a.

⁵¹ Folio 84 c.p. y 950 c.a.

⁵² Folio 85 c.p. y 951 c.a.

⁵³ Folio 86 c.p. y 952 c.a.

⁵⁴ Folio 87 c.p. y 953 c.a.

		2004 a 8 de enero de 2005		
Energía Eléctrica	Electrificadora del Meta S.A. E.S.P.	10 de diciembre de 2004 a 8 de enero de 2005	14 de enero de 2005 ⁵⁵	\$1.315.770
Energía Eléctrica	Electrificadora del Meta S.A. E.S.P.	10 de diciembre de 2004 a 8 de enero de 2005	14 de enero de 2005 ⁵⁶	\$219.000
Energía Eléctrica	Electrificadora del Meta S.A. E.S.P.	10 de diciembre de 2004 a 8 de enero de 2005	14 de enero de 2005 \$22.497.670 ⁵⁷	\$22.497.670
Acueducto y Alcantarillado	Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Villavicencio	Enero de 2005	24 de enero de 2005 ⁵⁸	\$28.537
Energía Eléctrica	Electrificadora del Meta S.A. E.S.P.	10 de diciembre de 2004 a 9 de enero de 2005	19 de enero de 2005 ⁵⁹	\$115.070
Energía Eléctrica	Electrificadora del Meta S.A. E.S.P.	7 de marzo de 2005 a 6 de abril de 2005	13 de abril de 2005 ⁶⁰	\$19.456.490
Teléfono	Colombia	16 nov. 2004	7 de enero de	\$100.750

⁵⁵ Folio 89 c.p. y 954 c.a.

⁵⁶ Folio 955 c.a.

⁵⁷ Folio 88 c.p. y 956 c.a.

⁵⁸ Folio 90 c.p. y 957 c.a.

⁵⁹ Folio 91 c.p. y 958 c.a.

⁶⁰ Folio 93 c.p. y 959 c.a.

	Telecomunicaciones S.A. E.S.P.	al 15 dic-2004	2005 ⁶¹	
Telefonía Móvil	BELLSOUTH	6 de diciembre de 2004 a 5 de enero de 2005	5 de enero de 2005 ⁶²	\$540.284
Telefonía Móvil	BELLSOUTH	2 de diciembre de 2004 a 1 de enero de 2005	1 de Enero de 2005 ⁶³	\$ 1.202.631
Teléfono	TELECOM	16 de noviembre de 2004 al 15 de diciembre de 2004	6 de enero de 2005 ⁶⁴	\$17.440
Acueducto y Alcantarillado	Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Villavicencio S.A. E.S.P.	4 de enero de 2005	13 de enero de 2005 ⁶⁵	\$18.902
Teléfono	ORBITEL	1 de diciembre a 31 de diciembre de 2004	7 de enero de 2005 ⁶⁶	\$179.881
TOTAL				\$58.436.365

⁶¹ Folio 92 c.p. y 960 c.a.

⁶² Folio 95 c.p. y 961 c.a.

⁶³ Folio 96 c.p. y 962 c.a.

⁶⁴ Folio 97 c.p. y 963 c.a.

⁶⁵ Folio 98 c.p. y 964 c.a.

⁶⁶ Folio 94 c.p. y 965 c.a.

De esas facturas que constan en el anexo 1 del acta y que la demandante aportó en la demanda, la DIAN rechazó **costos y deducciones por un total de \$28.614.809.**

En el balance de prueba se encuentran la cuenta del pasivo 2425 - cuentas por pagar "Acreedores" y la subcuenta 242504 – Servicios Públicos- con un saldo a diciembre de 2005 de \$18.662.780⁶⁷. Según el Plan de Contabilidad de las entidades prestadoras de servicios públicos domiciliarios (Resolución SSPD 20051300033665 de 2005), la cuenta 2425 representa el valor de las obligaciones adquiridas por el ente prestador de servicios públicos domiciliarios, en cumplimiento del objeto social, entre otros conceptos, por servicios públicos y la subcuenta 242504 refleja las deudas de la actora por servicios públicos. Sin embargo, esta cuenta no corresponde a una provisión para el pago de servicios públicos.

Asimismo, en el libro "Inventarios y balances" figuran la cuenta de gastos 5304 "provisión para deudores" y la subcuenta 530406- servicios públicos por \$211.382.305,54, que se refiere a las cuentas por cobrar a sus clientes, no a la provisión de los pasivos por los servicios públicos recibidos⁶⁸. Así, dicho libro no muestra las cuentas del pasivo que es donde se pudiera apreciar la provisión para los servicios públicos recibidos.

Además de lo anterior, la fecha del balance de prueba es a diciembre 2005 y los servicios públicos controvertidos son los pagados en enero de 2005, que corresponden, en general, a servicios prestados parcialmente en el año gravable 2004. Por lo tanto, las cifras del citado balance de prueba no acreditan la constitución de provisiones por servicios públicos por la suma total rechazada por la DIAN (\$28.614.809).

Con fundamento en los artículos 59 y 105 del Estatuto Tributario, la actora tiene derecho a llevar los costos y deducciones en el año gravable en que nace la

⁶⁷ Folio 160

⁶⁸ Folios 133 a 174 c.a,

obligación de pagarlos, aunque su pago no se haya hecho efectivo al terminar el período gravable (E.T. artículo 105).

De las pruebas que existen en el expediente se concluye que la actora no provisionó los gastos por servicios públicos, sino que la causación la efectuó una vez conoció el valor real del pasivo, de acuerdo con las facturas recibidas en el año 2005. Si se aceptara el argumento de la DIAN en el sentido de que en el año 2004 debieron haberse causado todos los costos y gastos rechazados, se tendría que haber estimado su monto mediante provisión, cuyo valor no es aceptado como pasivo fiscal (artículo 283 del E.T).

A juicio de la Sala, deben aceptarse en el año 2005 como costos y gastos procedentes, los pagos por servicios públicos que se causaron finalmente en el año gravable 2005, pues aunque comprendan algunos días de diciembre de 2004 también se prestaron en los primeros días de enero del año gravable 2005 y solo en ese año nació la obligación de pagarlos. En el mismo orden de ideas, no son aceptables los pagos por servicios públicos que se prestaron íntegramente en el año 2004, pues la obligación de pagarlos surgió en ese año y no en el 2005, independientemente de que las facturas se expidieran en enero del año gravable 2005.

En consecuencia, la Sala acepta como deducibles los costos y deducciones derivados de las facturas expedidas en el año gravable 2005 por servicios públicos prestados entre diciembre de 2004 y enero de 2005.

Los pagos por servicios prestados entre noviembre y diciembre de 2004, cuyas facturas se expidieron en enero de 2005, solo podían deducirse en el año gravable 2004, pues en ese año nació la obligación de pagarlos y, como bien lo advierte la DIAN, al momento de presentar las declaraciones, ya los contribuyentes tienen plena certeza de los pagos efectuados.

A su vez, los pagos por servicios prestados exclusivamente en el año gravable 2005, cuyas facturas se expidieron en ese mismo año gravable, no fueron objeto de discusión en este asunto. Por ello, entiende la Sala que fueron aceptados por la DIAN y no serán tenidos en cuenta para determinar los costos y gastos procedentes por servicios públicos por el año gravable 2005.

De acuerdo con lo anterior y con base en la relación de facturas del anexo 1 del acta de inspección tributaria ya referido, por el año gravable 2005 proceden los siguientes costos y deducciones por concepto de servicios públicos:

Servicio Público Facturado	Empresa de Servicios Públicos que presta el servicio	Periodo facturado	Fecha de expedición de la factura	Monto
Energía Eléctrica	Electrificadora del Meta S.A. E.S.P.	10 de diciembre de 2004 a 8 de enero de 2005	14 de enero de 2005 ⁶⁹	\$244.660
Energía Eléctrica	Electrificadora del Meta S.A. E.S.P.	10 de diciembre de 2004 a 8 de enero de 2005	14 de enero de 2005 ⁷⁰	\$277.350
Energía Eléctrica	Electrificadora del Meta S.A. E.S.P.	10 de diciembre de 2004 a 8 de enero de 2005	14 de enero de 2005 ⁷¹	\$279.110
Energía Eléctrica	Electrificadora del Meta S.A. E.S.P.	10 de diciembre de 2004 a 8 de enero de 2005	14 de enero de 2005 ⁷²	\$147.220

⁶⁹ Folio 70 c.p. y 936 c.a.

⁷⁰ Folio 71 c.p. y 937 c.a.

⁷¹ Folio 72 c.p. y 938 c.a.

⁷² Folio 73 c.p. y 939 c.a.

	E.S.P.	2004 a 8 de enero de 2005		
Energía Eléctrica	Electrificadora del Meta S.A. E.S.P.	10 de diciembre de 2004 a 8 de enero de 2005	14 de enero de 2005 ⁷³	\$1.094.630
Energía Eléctrica	Electrificadora del Meta S.A. E.S.P.	10 de diciembre de 2004 a 8 de enero de 2005	14 de enero de 2005 ⁷⁴	\$2.230.690
Energía Eléctrica	Electrificadora del Meta S.A. E.S.P.	10 de diciembre de 2004 a 8 de enero de 2005	14 de enero de 2005 ⁷⁵	\$1.123.550
Energía Eléctrica	Electrificadora del Meta S.A. E.S.P.	10 de diciembre de 2004 a 8 de enero de 2005	14 de enero de 2005 ⁷⁶	\$1.618.440
Energía Eléctrica	Electrificadora del Meta S.A. E.S.P.	10 de diciembre de 2004 a 8 de enero de 2005	14 de enero de 2005 ⁷⁷	\$245.710
Energía Eléctrica	Electrificadora del Meta S.A. E.S.P.	10 de diciembre de 2004 a 8 de enero de	14 de enero de 2005 ⁷⁸	\$318.830

⁷³ Folio 74 c.p. y 940 c.a.

⁷⁴ Folio 75 c.p. y 941 c.a.

⁷⁵ Folio 76 c.p. y 942 c.a.

⁷⁶ Folio 77 c.p. y 943 c.a.

⁷⁷ Folio 78 c.p. y 944 c.a.

⁷⁸ Folio 79 c.p. y 945 c.a.

		2005		
Energía Eléctrica	Electrificadora del Meta S.A. E.S.P.	10 de diciembre de 2004 a 8 de enero de 2005	14 de enero de 2005 ⁷⁹	\$759.280
Energía Eléctrica	Electrificadora del Meta S.A. E.S.P.	10 de diciembre de 2004 a 8 de enero de 2005	14 de enero de 2005 ⁸⁰	\$1.126.730
Energía Eléctrica	Electrificadora del Meta S.A. E.S.P.	10 de diciembre de 2004 a 8 de enero de 2005	14 de enero de 2005 ⁸¹	\$79.990
Energía Eléctrica	Electrificadora del Meta S.A. E.S.P.	10 de diciembre de 2004 a 8 de enero de 2005	14 de enero de 2005 ⁸²	\$862.660
Energía Eléctrica	Electrificadora del Meta S.A. E.S.P.	10 de diciembre de 2004 a 8 de enero de 2005	14 de enero de 2005 ⁸³	\$333.640
Energía Eléctrica	Electrificadora del Meta S.A. E.S.P.	10 de diciembre de 2004 a 8 de enero de 2005	14 de enero de 2005 ⁸⁴	\$1.566.650
Energía	Electrificadora	10 de	14 de enero	\$273.350

⁷⁹ Folio 80 c.p. y 946 c.a.

⁸⁰ Folio 81 c.p. y 947 c.a.

⁸¹ Folio 82 c.p. y 948 c.a.

⁸² Folio 83 c.p. y 949 c.a.

⁸³ Folio 84 c.p. y 950 c.a.

⁸⁴ Folio 85 c.p. y 951 c.a.

Eléctrica	del Meta S.A. E.S.P.	diciembre de 2004 a 8 de enero de 2005	de 2005 ⁸⁵	
Energía Eléctrica	Electrificadora del Meta S.A. E.S.P.	10 de diciembre de 2004 a 8 de enero de 2005	14 de enero de 2005 ⁸⁶	\$161.450
Energía Eléctrica	Electrificadora del Meta S.A. E.S.P.	10 de diciembre de 2004 a 8 de enero de 2005	14 de enero de 2005 ⁸⁷	\$1.315.770
Energía Eléctrica	Electrificadora del Meta S.A. E.S.P.	10 de diciembre de 2004 a 8 de enero de 2005	14 de enero de 2005 ⁸⁸	\$219.000
Energía Eléctrica	Electrificadora del Meta S.A. E.S.P.	10 de diciembre de 2004 a 8 de enero de 2005	14 de enero de 2005 \$22.497.670 ⁸⁹	\$22.497.670
Energía Eléctrica	Electrificadora del Meta S.A. E.S.P.	10 de diciembre de 2004 a 9 de enero de 2005	19 de enero de 2005 ⁹⁰	\$115.070
Telefonía Móvil	BELLSOUTH	6 de diciembre de 2004 a 5 de	5 de enero de 2005 ⁹¹	\$540.284

⁸⁵ Folio 86 c.p. y 952 c.a.

⁸⁶ Folio 87 c.p. y 953 c.a.

⁸⁷ Folio 89 c.p. y 954 c.a.

⁸⁸ Folio 955 c.a.

⁸⁹ Folio 88 c.p. y 956 c.a.

⁹⁰ Folio 91 c.p. y 958 c.a.

⁹¹ Folio 95 c.p. y 961 c.a.

		enero de 2005		
Telefonía Móvil	BELLSOUTH	2 de diciembre de 2004 a 1 de enero de 2005	1 de Enero de 2005 ⁹²	\$ 1.202.631
TOTAL				\$38.634.365

No obstante, como el rechazo de la DIAN ascendió a \$28.614.809 y ese es el total que controvierte la demandante, la Sala acepta dicho valor como deducible.

En consecuencia, son procedentes la deducción por pérdida de cartera (\$522.214.326) y los costos y deducciones por servicios públicos (\$28.614.809), por lo que la DIAN no debió modificar la declaración de renta de la actora por el año gravable 2005.

Las anteriores razones son suficientes para revocar la sentencia apelada. En su lugar, se anula la liquidación oficial de revisión demandada y a título de restablecimiento del derecho, se declara la firmeza de la declaración privada.

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

F A L L A

REVÓCASE la sentencia apelada. En su lugar dispone:

⁹² Folio 96 c.p. y 962 c.a.

ANÚLASE la Liquidación Oficial de Revisión 222412009000006 de 29 de mayo de 2009, proferida por la DIAN.

A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** en firme la declaración de renta presentada por la actora por el año gravable 2005.

RECONÓCESE personería a la doctora Maritza Alexandra Díaz Granados como apoderada de la DIAN en los términos del poder que obra a folio 233 del cuaderno principal.

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

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

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
BÁRCENAS**

Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ
RAMÍREZ**

SALVA VOTO

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ

