

DEDUCCIONES – Presupuestos / RELACION DE CAUSALIDAD – Concepto / NECESIDAD – Concepto / PROPORCIONALIDAD – Concepto / REALIZACION DE LAS DEDUCCIONES - Cuando se paguen efectivamente en dinero o en especie o cuando su exigibilidad termine por cualquier otro modo equivalente al pago / CONTABILIDAD – Para los obligados a llevarla se entiende causada la deducción cuando surge la obligación de pagarla

Para el reconocimiento fiscal de las deducciones el Estatuto Tributario, en el artículo 107, señala que son presupuestos esenciales, la relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad. La relación de causalidad, es el vínculo o correspondencia que debe establecerse entre el gasto y la actividad que desarrolla el objeto social, principal o secundario, pero que, en todo caso, le produce la renta, de manera que, no es posible producir la renta, si no se incurre en esa erogación. La necesidad. Este requisito se cumple si el gasto es el normal para producir o facilitar la obtención de la renta y el acostumbrado en la actividad comercial a la que se dedica el administrado. Razón por la que la ley no permite la deducción de gastos, erogaciones o salidas de recursos suntuarios, innecesarios o superfluos, esto es, de aquellos que no coadyuvan a producir, comercializar o mantener el bien o el servicio en condiciones de utilización, uso o enajenación, o que no se requieran para obtener la renta. La proporcionalidad es la medida del gasto frente al beneficio o entrada que ese mismo gasto pueda generar. Requisito que en cada caso debe medirse y analizarse de conformidad con la actividad económica que se desarrolle, según la costumbre comercial para ese sector, de manera que la rigidez normativa cederá ante los gastos reiterados, uniformes y comunes que se realicen, sin perjuicio de la causalidad y necesidad que también deben cumplir. Esta Corporación ha reiterado que sólo es posible aceptar una partida como deducible, si se verifican los presupuestos del artículo 107 del E.T, el cual exige el cumplimiento de todos los requisitos esenciales mencionados. En consecuencia, “cualquier gasto que se realice por parte de un contribuyente, aún estando debidamente contabilizado y soportado, solo tendrá la calidad de deducible, en materia fiscal, si cumple los presupuestos antedichos, los cuales constituyen condiciones sine qua non para su aceptación”. De otra parte, el mismo Estatuto en los artículos 104 y 105 definen el momento de realización de las deducciones. Conforme con el artículo 104 ib, las deducciones legalmente aceptables se entienden realizadas cuando se paguen efectivamente, en dinero o en especie, o cuando su exigibilidad termine por cualquier otro modo equivalente al pago. Para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, la deducción se entiende causada en el momento en que nace la obligación de pagarla, aunque no se haya hecho efectivo el pago, así son deducibles del impuesto de renta del año gravable en que se causen.

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

REDENCION Y RECOMPRA DE BONOS – Contrato de emisión de bonos / EMISION DE BONOS – No es una expensa necesaria / RECOMPRA DE BONOS – No es deducible por no ser una expensa necesaria

La REDENCIÓN Y RECOMPRA de los bonos era una opción de la compañía, regulada en el artículo 3 del Contrato de emisión de bonos. Al ejercer esta facultad se sujetó a las condiciones estipuladas, entre otras, a pagar el 4% sobre el valor de los bonos. El mayor valor se origina por una circunstancia especial que debía cumplirse para redimir los bonos antes del vencimiento fijado y la entidad estaba en libertad de elegir. De lo anterior puede advertirse que la erogación, en que incurrió COMCEL, fue voluntaria. Originada en el ejercicio de la facultad acordada

y de un manejo financiero. La ventaja financiera así determinada puede mostrar que resultó útil, conveniente o provechosa para la sociedad la operación realizada, pero no prueba que la erogación en que incurrió tenga relación de causalidad con la actividad productora de la renta o que haya sido necesaria para generarla, requisitos esenciales para la procedencia como deducción. La erogación en la que incurrió COMCEL S.A. no fue para desarrollar actividad alguna relacionada con los servicios que presta, o con alguno conexo o complementario, de los cuales se generó la renta, ni se demuestra que haya sido necesaria para la administración, financiación o comercialización de tales servicios, pues de no haber incurrido en ese gasto no se hubiera entorpecido el desarrollo de su actividad. Además, en el caso, la erogación en cuestión no puede atribuírsele el carácter de normal para obtener la renta, pues según el mismo demandante, el 28 de noviembre de 1995 emitió unos bonos, que luego en diciembre de 1998 los intercambió por unos nuevos pagaderos hasta el 1° de marzo de 2005 y éstos fue los que recompró el 20 de febrero de 2002. Esta realidad muestra que la recompra de bonos no es una práctica habitual, común, frecuente o normal de la cual deriva la renta la sociedad demandante. En suma, el mayor valor pagado por la recompra de bonos, en el presente asunto, no reúne los requisitos exigidos para aceptarlo como deducción, toda vez que no tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta, ni fue necesario para obtener la del período revisado.

CAUSACION DEL GASTO – Es carga del contribuyente demostrarlo para que proceda como deducción / REALIZACION DE LAS DEDUCCIONES – El contribuyente debe demostrarla / ANUALIDAD DE LAS DEDUCCIONES – Requisito para que proceda como deducción

La discrepancia surge porque los pagos se soportan en facturas expedidas por las empresas acreedoras en el 2003 y en el 2001, como se indicó, años diferentes al revisado, sin que obre en el plenario el contrato de prestación de los servicios, respectivo, o documento equivalente que permita tener el conocimiento de las fechas en que fueron suscritos, así como las condiciones acordadas, en particular, las relacionadas con la prestación del servicio y el pago correspondiente, para poder determinar, con certeza, el momento en que surgió la obligación de efectuar cada uno de los pagos aquí examinados. La simple afirmación del demandante, de que el gasto se causó en el 2002, no es suficiente para aceptar la erogación como deducción en este periodo, más aún cuando los pagos se soportan en facturas de otros años, pues como quedó dicho, tratándose de contribuyente obligado a llevar contabilidad, sólo se aceptan las deducciones causadas en el mismo periodo gravable y que reúnan las condiciones legales exigidas para su procedencia. La regla general de realización de las deducciones, prevista en el artículo 104 del E.T., según la cual las deducciones se realizan cuando efectivamente se pagan, no aplica en el caso, porque rige sólo para quienes no están obligados a llevar contabilidad. Así que al no haberse allegado elemento suficiente para demostrar la causación del gasto, distinto a las facturas por las que se originó la salida de los dineros, no hay lugar a aceptar las partidas como deducibles de la renta. La parte actora tenía la carga de probar los hechos en que fundó la demanda, pues conforme con el artículo 177 del C. de P.C., aplicable por disposición del artículo 267 del C.C.A., incumbe a las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen. Es mediante el uso de los medios probatorios previstos en la ley que se busca que el juez tenga elementos que le permitan verificar la existencia o certeza de los hechos que se aducen, o comprobar la veracidad de las afirmaciones efectuadas por el demandante de las cuales se deriva la consecuencia jurídica que se pretende.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 104

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCION CUARTA

Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D.C., dieciséis (16) de septiembre de dos mil diez (2010).

Radicación número: 25000-23-27-000-2007-00075-01(17389)

Actor: COMUNICACION CELULAR S.A. - COMCEL S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 17 de julio de 2008, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, en la que dispuso: *“Niéganse las pretensiones de la demanda.”*

ANTECEDENTES

COMCEL S.A., el 10 de abril de 2003, presentó vía electrónica la declaración del impuesto sobre la renta del 2002 en la que liquidó saldo a favor en cuantía de \$9.078.675.000¹ (fl. 93 c.a.).

La Administración, el 17 de febrero de 2004, profirió la Liquidación de Corrección 310642003000313 al encontrar procedente la modificación propuesta por el contribuyente el “24 de octubre de 2003” en la que aumentó el saldo a favor a \$9.522.607.000² (cfr. fl. 1066 c.a.).

En la misma fecha expidió el Emplazamiento para Corregir 310632004000011 en el que otorgó un mes de plazo para corregir la declaración en el renglón 49 “otras deducciones” (fl. 720 c.a.).

El 19 de marzo de 2004, con ocasión de la respuesta al emplazamiento, la sociedad presentó la declaración de corrección con stiker número 07040270005163³ (fl. 731 c.a.).

¹ El 6 de junio de 2003, la sociedad presentó solicitud de devolución y/o compensación del saldo a favor liquidado en la declaración de renta del 2002. Mediante Resolución 608-893 de 18 de julio de 2003, la DIAN reconoció a favor de COMCEL los \$9.078.675.000 y los compensó a ventas (2B/03) y reafirmó el 3 de marzo y abril/03 (v. fls. 1 y 205 c.a.).

² El 8 de julio de 2004 la contribuyente radicó solicitud de devolución y/o compensación de la suma de \$443.932.000, valor correspondiente a la diferencia entre el saldo a favor inicial, reconocido y compensando y el de la Liquidación Oficial de Corrección. Mediante Resolución 608-1280 de 19 de agosto de 2004, la DIAN reconoció la suma reclamada y la compensó a ventas (2B/04) (v. fls 989 y 1084 c.a.).

³ Declaración en la que el contribuyente liquidó saldo a favor de \$9.522.607.000, cifra idéntica a la de la Declaración Oficial de Corrección de 17 de febrero de 2004.

Con fecha 3 de mayo de 2005, la Administración expidió el Requerimiento Especial 310632005000075 en el que propuso modificar la declaración anterior en el sentido de rechazar del renglón 47, "Gastos efectuados en el exterior", la suma de \$26.060.403.000 y del renglón 49, "Otras deducciones", \$404.287.000 (fl. 1128 c.a.).

Previa respuesta al requerimiento especial (fl. 1182 c.a.), la Administración profirió la **Liquidación de Revisión 310642005000121 del 27 de diciembre de 2005** (fl. 1253 c.a.) en la que aceptó como deducción los \$404.287.000 por contribución a Supersociedades y mantuvo el rechazo de lo solicitado por concepto de GASTOS EFECTUADOS EN EL EXTERIOR que determinó en \$25.971.144.000⁴).

Contra el acto anterior fue interpuesto el recurso de reconsideración (fl. 1288 c.a.), decidido por **Resolución 310662006000034 del 30 de noviembre de 2006**, en el sentido de confirmar la liquidación recurrida (fl. 1227 c.a.).

LA DEMANDA

Comunicación Celular S.A. "COMCEL S.A.", por intermedio de apoderado, en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, demandó la nulidad de la Liquidación de Revisión 310642005000121 del 27 de diciembre de 2005 y de la Resolución 310662006000034 del 30 de noviembre de 2006 y a título de restablecimiento del derecho, solicitó la firmeza de la declaración privada presentada el 19 de marzo de 2004; además, se condene en costas a la demandada.

Invocó como disposiciones violadas los artículos 104, 105 y 107 del Estatuto Tributario y 12 del Decreto 2649 de 1993.

El concepto de violación se resume así:

A. Gastos financieros por redención de bonos (\$25.538.974.000). La deducción cumple los requisitos de necesidad, proporcionalidad y relación de causalidad con la actividad productora de renta, exigidos por el artículo 107 del E.T. para la procedencia.

El Consejo de Estado ha dicho que la relación de causalidad puede ser "directa o indirecta" y, al tenor de la norma citada, la necesidad y la proporcionalidad deben determinarse con "criterio comercial".

COMCEL en 1995 efectuó una emisión de bonos en el exterior. En 1998 intercambió esos bonos por "unos nuevos" y en el 2002, al advertir que el servicio financiero de los bonos era más oneroso que un préstamo bancario, obtuvo un crédito en el Deutsche Bank y los redimió pagando a los tenedores un 4%; operación que realizó con el fin de reducir los gastos financieros.

Con un comparativo entre lo que hubiera tenido que pagar manteniendo la emisión de los bonos y lo que efectivamente pagó por la recompra de los bonos a los tenedores y por intereses del préstamo al Banco, mostró que el beneficio financiero obtenido fue de \$127.888.937.999.

Discrepó de los argumentos de la DIAN, en su opinión, la administración pretende "establecer una relación entre el gasto de que se trata y los ingresos por servicio

⁴ Valor compuesto por \$404.938.000 pagados a Telecom Américas, \$116.491.000 a PanAmSat International Systems, Inc y \$25.449.715.000 por recompra de bonos.

de telefonía celular” cuando la ley dispone que la relación que debe determinarse es “entre la expensa y la actividad productora de renta”; aclaró que ésta hace referencia a la renta líquida y comprende no solamente la actividad encaminada a producir ingresos sino también la dirigida a ahorrar gastos.

B. Gastos efectuados en el exterior (\$521.429.000). De esta cifra \$116.491.000 corresponden al pago efectuado a PanAmSat International Systems, Inc por concepto del alquiler del segmento satelital, según “*factura N°181159 del 1° de enero de 2003*”. En virtud del contrato celebrado se obligó a pagar el “honorario de servicio mensual, por adelantado”, que por el 2002 ascendió a US\$40.663.

La obligación de pagar dicha suma surgió con la celebración del contrato de arrendamiento, el cual se perfeccionó en el 2002, independientemente de la fecha de la factura, conforme al artículo 105 del Estatuto Tributario.

Los \$404.938.000 restantes, son la sumatoria de las cuotas pagadas en febrero, marzo y abril de 2002⁵ a Telecom Américas por los servicios de consultoría prestados, tal como consta en las respectivas declaraciones de cambio presentadas en el Banco de la República.

Conforme a los artículos 104 y 105 ib, las deducciones se entienden realizadas, para los contribuyentes que llevan contabilidad por el sistema de causación, en el período en que se causan, por lo que independientemente de que la factura fue expedida en el 2001, el gasto se realizó en el 2002.

LA CONTESTACIÓN

La apoderada de la demandada solicitó denegar las súplicas de la actora.

Citó los artículos 104, 105 y 107 del Estatuto Tributario que se refieren a la oportunidad y periodo en que pueden solicitarse las deducciones; y 9, 13, 47, 48 y 60 del Decreto 2649 de 1993, según los cuales, para los contribuyentes que llevan contabilidad por el sistema de causación, las deducciones se entienden realizadas en el período en que se causen, esto es, cuando nace la obligación de pagarla.

En relación con el pago efectuado a Telecom Américas manifestó que, con fundamento en la factura N°P5020.033 del 4 de octubre de 2001 y en un documento por \$398.953.894, el 30 de enero de 2002 se hizo el registro contable como un pasivo estimado o provisión.

Conforme a las pruebas y normas aplicables la obligación de pagar nació en el 2001, por lo cual no puede imputarse al 2002. El hecho de haberse pagado por cuotas en el 2002 no resulta determinante para establecer la realización y causación del gasto.

No existe comprobante de contabilidad, registro en libros o en los estados financieros del citado valor, como gasto propiamente dicho; en la conciliación contable y fiscal no tiene tal connotación, “*como tampoco el documento en el que aparece identificado el valor de \$398.953.894, ya que no está firmado o autorizado, tal como lo exige el artículo 124 del Decreto 2649 de 1993 y adicionalmente, en éste se da cuenta de un pasivo estimado o provisionado*”.

⁵ El valor de cada una de las cuotas era de US\$58.042.

La factura 181159 fue expedida por PanAmSat el 1° de enero de 2003 por US\$40.663. Por la fecha el servicio fue prestado en esa vigencia y mal podía registrarla en el año anterior para que procediera como gasto.

La simple afirmación de la contribuyente, de que la prestación del servicio se causó en el 2002 y se pagó en el 2003, no basta para aceptar que la causación y realización tuvo lugar en ese año, sino que debe probarse mediante los contratos o documento equivalente, conforme con lo previsto en el artículo 771-1 del E.T. En el punto citó algunos apartes de la sentencia proferida en el expediente 0057-01.

En relación con los gastos efectuados en el exterior indicó que la DIAN, en el Concepto 008240 del 7 de febrero de 2001, precisó que la necesidad se mira con criterio comercial y citó la definición de “deducción” contenida en el Concepto Unificado N°1 de 1982, y de “relación de causalidad” de la sentencia del 25 de septiembre de 1998, expediente 9018.

Las pruebas demuestran que la sociedad, en el 2002, recompró unos bonos que había emitido en 1998, operación que podía realizar conforme a lo estipulado en el contrato y que por redimirlos antes del tiempo pactado debió pagar el 4% sobre el valor de los bonos a los tenedores.

En criterio comercial, la recompra de bonos no corresponde a la actividad productora de renta de la actora. La recompra efectuada no tiene la connotación de necesaria, forzosa, imprescindible e inevitable para que la contribuyente pudiera ejercer su actividad productora de renta, toda vez que la realizó de manera voluntaria y aunque adujo que el fin era reducir los gastos financieros, no está demostrado que existiera una situación real de crisis económica que implicara esa decisión inevitable u obligatoria.

El hecho de haberse “destinado el valor solicitado como deducción” a pagar el 4% por la recompra de los bonos antes de su redención y no a alguna actividad de la empresa, corrobora que no puede predicarse que se trata de una práctica acostumbrada para el desarrollo de la actividad de la sociedad.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante sentencia del 17 de julio de 2008, negó las pretensiones de la demandante.

Luego de referirse al concepto de deducción del artículo 107 del E.T. y los requisitos que debe cumplir para su procedencia, realizó el siguiente análisis:

Los **gastos financieros por redención de bonos por \$25.538.974.000**, no cumplen los requisitos de necesidad y causalidad requeridos para la procedencia como deducción, por lo siguiente:

El objeto social de COMCEL S.A., según el certificado de existencia y representación legal, consiste en la prestación y comercialización de servicios de telecomunicaciones inalámbricas para lo cual puede emprender todas las actividades relacionadas con dichos servicios, entendidas éstas como aquellas generadores de renta, sin que la emisión y recompra de bonos esté comprendida como tal;

Se trata de un gasto en el que incurrió “por mera liberalidad” con la intención de obtener un ahorro en sus gastos financieros, mas no porque resultara necesario para desarrollar su actividad productora de renta; y

No está acreditado que este tipo de operaciones sea una práctica común dentro de la actividad económica que desarrolla la demandante.

Sobre los **gastos efectuados en el exterior por \$521.429.000**, en particular el pago efectuado a **PanAmSat International Systems, Inc** (\$116.491.000), el material probatorio demuestra que el hecho se causó en el 2003, fecha de expedición de la factura 181159 y no existe elemento que acredite la causación del gasto en el 2002, pues no basta la sola afirmación del contribuyente de que el contrato fue suscrito en ese año, sino que debió aportar dicho documento u otro equivalente.

La obligación de pagar a **Telecom Américas** (\$404.938.000) se originó en la fecha de expedición de la factura P5020.033, esto es, el 4 de octubre de 2001, independientemente del momento en que se efectuó el pago, pues no existe contrato o documento equivalente que acredite fecha distinta. Esta partida no es deducible en la vigencia fiscal discutida por no cumplir el requisito de anualidad exigido para que los gastos puedan ser aceptados fiscalmente como deducciones.

El revisor fiscal certificó que la sociedad constituyó una provisión por el valor discutido en el 2001. No existe soporte que corrobore el hecho, pues en todo caso, la ley tributaria sólo reconoce los gastos realizados y no los estimados.

EL RECURSO DE APELACIÓN

El apoderado de la demandante, dentro de la oportunidad legal, interpuso el recurso de apelación, solicita se revoque la anterior decisión y en su lugar se acceda a las súplicas de la demanda. Lo sustenta en lo siguiente:

1. Gastos financieros por redención de bonos. Por los bonos emitidos en 1995, intercambiados en 1998, pagaba a los tenedores los intereses correspondientes; dicho valor lo solicitaba como deducción y era aceptado por las autoridades de impuestos.

En el 2002 obtuvo un crédito con el Deutsche Bank y recompró los bonos emitidos, pagando a los tenedores el 4% por redimirlos antes del término pactado. El beneficio financiero obtenido, en esta operación, se puede corroborar con el dictamen pericial.

El pago efectuado por la recompra de bonos reúne los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario. La “relación de causalidad con la actividad productora de renta” que debe existir entre la expensa y la renta líquida, la cual comprende no solo la producción de ingresos sino el ahorro de gastos, pues “el mayor valor de la renta líquida depende tanto del aumento de los ingresos, como de la disminución de los gastos”.

Sobre el requisito de “necesidad” transcribe apartes de la sentencia de 24 de julio de 2008, expediente 16123, según los cuales el gasto es necesario cuando es normal para obtener el ingreso por el desarrollo económico propio de la labor a la que se dedica el administrado.

Con fundamento en el artículo 90 del Código de Comercio y el Oficio AN-08891 de 23 de abril de 1987, sostiene que la operación financiera realizada está dentro del objeto social dado que su finalidad era ejercer los derechos y cumplir en una forma más económica las obligaciones contraídas en desarrollo de la actividad comercial.

La operación realizada no obedeció a la “mera liberalidad” como lo estimó el *a quo*, pues “lejos de distribuir generosamente sus bienes, lo que obtuvo fue un ahorro de gastos por valor de \$127.888.937.999”. La erogación era necesaria, pues la operación le produjo renta, “porque un menor egreso es una mayor utilidad o renta líquida”.

Afirmar que no es “una práctica común comercialmente hablando dentro de la actividad específica”, como lo hizo el Tribunal, denota el desconocimiento de la realidad comercial “ya que todo hombre de negocios prudente y diligente, si tiene la manera de reconvertir sus obligaciones por otras que impliquen menor costo financiero, procederá a hacerlo, pues de lo contrario podría ser calificado de empresario negligente y carente de perspicacia”.

2. Pago a PanAmSat International Systems, Inc. El gasto se causó en el 2002 porque la obligación de pagar el alquiler del segmento satelital surgió con la celebración del contrato de arrendamiento en ese año, aunque la factura 181159 fue expedida el 1° de enero de 2003.

3. Pago a Telecom Américas. En el 2002, el gasto se causó, toda vez que el valor reclamado corresponde a las cuotas de febrero, marzo y abril de ese año, pagadas por los servicios de consultoría, independientemente de que la factura haya sido expedida en el 2001.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La parte actora reitera lo dicho en el memorial de apelación.

La demandada insiste en que las deducciones solicitadas no cumplen los supuestos legales para su aceptación, por lo que es procedente su rechazo.

La Procuradora Sexta Delegada ante esta Corporación (E) pidió se confirme la sentencia apelada, al efecto conceptúa:

El valor pagado por la **recompra de bonos** emitidos no es un gasto deducible, toda vez que no fue la causa de un ingreso relacionado con la prestación del servicio de telecomunicaciones. Se está ante la ausencia del vínculo de la expensa con la actividad ordinaria productora de renta; además no es un gasto forzoso, necesario o imprescindible.

Referente a los pagos efectuados a **PanAmSat International Systems, Inc.** el material probatorio apunta a que el hecho económico se realizó en el 2003, sin que haya elemento de prueba que lo desvirtúe. La sociedad contabilizó la deducción en el período fiscal que no corresponde, por lo que pierde el derecho al beneficio y procede el rechazo de la deducción.

Los pagos realizados a **Telecom Américas** con fundamento en la Factura P5020.033 de 4 de octubre de 2001 no resultan aceptables como deducción en el 2002, toda vez que no está demostrada su realización conforme con su causación y el principio de anualidad.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En el presente asunto se controvierte la legalidad de Liquidación de Revisión 310642005000121 del 27 de diciembre de 2005 y de la Resolución 310662006000034 del 30 de noviembre de 2006, por las cuales la DIAN modificó la declaración de renta de COMCEL S.A., correspondiente al año gravable 2002.

La Administración [del denuncia privado presentado el 19 de marzo de 2004] desconoció la suma de **\$25.971.144.000** del renglón 47 DH **GASTOS EFECTUADOS EN EL EXTERIOR**, monto correspondiente a las deducciones solicitadas por los siguientes conceptos:

1. Pago por recompra de bonos	25.449.715.000
2. Pago a PanAmSat International Systems, Inc	116.491.000
3. Pago a Telecom Américas	404.938.000

La DIAN rechazó las deducciones solicitadas por COMCEL S.A. al considerar que el 4% adicional que tuvo que pagar por la “recompra de bonos” no reúne los requisitos establecidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario, pues no tiene relación de causalidad con la actividad económica que desarrolla, ni es un gasto necesario para generación del ingreso; los otros pagos los desconoció porque no tienen relación de causalidad, pues se soportan en facturas de años distintos al 2002, que es el periodo revisado.

La demandante insiste en que los valores solicitados cumplen los requisitos legales para ser aceptados como deducciones.

En los términos del recurso de apelación, corresponde a la Sala dilucidar si el valor pagado por la recompra de bonos es un gasto deducible y si los pagos soportados en facturas de años diferentes al revisado son deducibles en la declaración de renta de ese periodo.

Para el reconocimiento fiscal de las deducciones⁶ el Estatuto Tributario, en el artículo 107⁷, señala que son presupuestos esenciales, la relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad.

La **relación de causalidad**, es el vínculo o correspondencia que debe establecerse entre el gasto y la actividad que desarrolla el objeto social, principal o secundario, pero que, en todo caso, le produce la renta, de manera que, no es posible producir la renta, si no se incurre en esa erogación⁸.

La **necesidad**. Este requisito se cumple si el gasto es el normal para producir o facilitar la obtención de la renta y el acostumbrado en la actividad comercial a la que se dedica el administrado. Razón por la que la ley no permite la deducción de

⁶ “Las deducciones son todos aquellos gastos autorizados legalmente que se generan de manera forzosa en la actividad productora de renta y que bajo el cumplimiento de requisitos determinados, se restan de la renta bruta para obtener la renta líquida, es decir fiscalmente hablando las deducciones se encuentran expresamente consagradas en la ley, y están referidas a la actividad productora de renta en general”. Sentencia del 21 de agosto de 1998, Exp. 8906. C.P. Dr. Delio Gómez Leyva, citada en providencia del 13 de octubre de 2005, Exp. 13631 acumulado con el 14122 C.P. Dr. Juan Angel Palacio Hincapié.

⁷ E.t. art. 107. Son deducibles las expensas realizadas durante el año o periodo gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad.

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

⁸ Sentencia de 12 de mayo del 2005, Exp. 13614, C.P. Dr. Héctor Romero Díaz.

gastos, erogaciones o salidas de recursos suntuarios, innecesarios o superfluos, esto es, de aquellos que no coadyuvan a producir, comercializar o mantener el bien o el servicio en condiciones de utilización, uso o enajenación, o que no se requieran para obtener la renta.

La **proporcionalidad** es la medida del gasto frente al beneficio o entrada que ese mismo gasto pueda generar. Requisito que en cada caso debe medirse y analizarse de conformidad con la actividad económica que se desarrolle, según la costumbre comercial⁹ para ese sector, de manera que la rigidez normativa cederá ante los gastos reiterados, uniformes y comunes que se realicen, sin perjuicio de la causalidad y necesidad que también deben cumplir.

Esta Corporación ha reiterado¹⁰ que sólo es posible aceptar una partida como deducible, si se verifican los presupuestos del artículo 107 del E.T, el cual exige el cumplimiento de todos los requisitos esenciales mencionados¹¹.

En consecuencia, “cualquier gasto que se realice por parte de un contribuyente, aún estando debidamente contabilizado y soportado, solo tendrá la calidad de deducible, en materia fiscal, si cumple los presupuestos antedichos, los cuales constituyen condiciones *sine qua non* para su aceptación”¹².

De otra parte, el mismo Estatuto en los artículos 104¹³ y 105¹⁴ definen el momento de realización de las deducciones.

Conforme con el artículo 104 ib, las deducciones legalmente aceptables se entienden realizadas cuando se paguen efectivamente, en dinero o en especie, o cuando su exigibilidad termine por cualquier otro modo equivalente al pago.

Para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, la deducción se entiende causada en el momento en que nace la obligación de pagarla, aunque no se haya hecho efectivo el pago, así son deducibles del impuesto de renta del año gravable en que se causen.

⁹ Código de Comercio, art. 3°. La costumbre mercantil tendrá la misma autoridad que la ley comercial, siempre que no la contraríe manifiesta o tácitamente y que los hechos constitutivos de la misma sean públicos, uniformes y reiterados en el lugar donde hayan de cumplirse las prestaciones o surgido las relaciones que deban regularse por ella.

En defecto de la costumbre local se tendrá en cuenta la general del país, siempre que reúna los requisitos exigidos en el inciso anterior.

¹⁰ Entre otras las sentencias de 24 de julio de 2008, Exp. 16123, C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa, 13 de agosto de 2009, Exp. 16454 y 11 de noviembre de 2009, Exp. 16717, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

¹¹ Sentencia de noviembre 13 de 2008. Exp. 16307. M.P. Dra Martha Teresa Briceño de Valencia- “(...) Esta Corporación ha precisado que las deducciones en materia fiscal exigen el cumplimiento de presupuestos esenciales como son la **causalidad, necesidad y proporcionalidad**. Conforme a la doctrina la causalidad es el vínculo que guardan los gastos realizados con la actividad productora de renta, de manera que, para que un gasto sea deducible debe corresponder a aquellas expensas normalmente acostumbradas dentro de una actividad económica, ya que son el antecedente necesario (causa) para producir el ingreso (efecto) que se genera en el desarrollo de dicha actividad. El requisito de la necesidad del gasto debe establecerse en relación con el ingreso y no con la actividad que lo genera (...). El presupuesto de la proporcionalidad exige que la expensa guarde una proporción razonable con el ingreso (...)”

¹² Sentencia de 13 de agosto de 2009, Exp. 16454, cit.

¹³ Estatuto Tributario, art. **104. Realización de las deducciones.** Se entienden realizadas las deducciones legalmente aceptables, cuando se paguen efectivamente en dinero o en especie o cuando su exigibilidad termine por cualquier otro modo que equivalga legalmente a un pago. Por consiguiente, las deducciones incurridas por anticipado sólo se deducen en el año o período gravable en que se causen. Se exceptúan de la norma anterior las deducciones incurridas por contribuyentes que lleven contabilidad por el sistema de causación, las cuales se entienden realizadas en el año o período en que se causen, aun cuando no se hayan pagado todavía.

¹⁴ E.T., art. **105. Causación de la deducción.** Se entiende causada una deducción cuando nace la obligación de pagarla, aunque no se haya hecho efectivo el pago.

Precisado lo anterior, se revisará si las deducciones solicitadas son procedentes, así:

1. Recompra de bonos por \$25.449.715.000¹⁵.

Esta cifra corresponde al mayor valor pagado por COMCEL por redimir o recomprar los bonos emitidos en 1998 el 20 de febrero de 2002, antes del término pactado, pues eran pagaderos hasta el 1° de marzo de 2005.

La REDENCIÓN Y RECOMPRA de los bonos era una opción de la compañía, regulada en el artículo 3 del Contrato de emisión de bonos¹⁶. Al ejercer esta facultad se sujetó a las condiciones estipuladas, entre otras, a pagar el 4% sobre el valor de los bonos. El mayor valor se origina por una circunstancia especial que debía cumplirse para redimir los bonos antes del vencimiento fijado y la entidad estaba en libertad de elegir.

De lo anterior puede advertirse que la erogación, en que incurrió COMCEL, fue voluntaria. Originada en el ejercicio de la facultad acordada y de un manejo financiero, pues como lo afirma la demandante, optó por redimir los bonos, luego de evaluar *“el efecto financiero que se generaría si se mantenía la colocación de los bonos por parte de los terceros, o si lo mismos eran recomprados”* y encontrar que la compañía obtendría un ahorro en los gastos financieros.

Al apelar sostiene que la disminución de los gastos puede corroborarse con el informe rendido por el perito designado en el proceso en el que concluye que COMCEL S.A. *“tuvo efectivamente un ahorro financiero durante el año de 2002 por valor de COP \$127.888.937.999, como resultado del prepago de los bonos que tenía en los Estados Unidos de Norteamérica, con un crédito otorgado por el Deutsche Bank”*¹⁷.

Conclusión a la que llegó la experta luego de comparar el supuesto valor que hubiera tenido que pagar la sociedad si no hubiera redimido los bonos (intereses y diferencia en el cambio) y el pagado en la operación (mayor valor, intereses y diferencia en cambio).

La ventaja financiera así determinada puede mostrar que resultó útil, conveniente o provechosa para la sociedad la operación realizada, pero no prueba que la erogación en que incurrió tenga relación de causalidad con la actividad productora de la renta o que haya sido necesaria para generarla, requisitos esenciales para la procedencia como deducción.

Conforme al certificado de existencia y representación legal, el objeto social de COMCEL S.A., es la prestación y comercialización de servicios de telecomunicaciones inalámbricas, para lo cual puede realizar todas las actividades relacionadas con dichos servicios o que le sean conexas o complementarias, como las que en el mismo documento se enlistan¹⁸.

La erogación en la que incurrió COMCEL S.A. no fue para desarrollar actividad alguna relacionada con los servicios que presta, o con alguno conexo o complementario, de los cuales se generó la renta, ni se demuestra que haya sido necesaria para la administración, financiación o comercialización de tales

¹⁵El valor propuesto en el acto previo (\$25.538.974.000) fue corregido en la liquidación oficial. La cuantía de la operación en dólares era idéntica pero al expresarla en pesos se había incurrido en error.

¹⁶ La traducción oficial de la estipulación obra a fl. 1102 y s.s. del c.a.

¹⁷ El dictamen pericial obra a folios 131 a 213 del cuaderno principal.

¹⁸ Fls. 13 c.p.

servicios, pues de no haber incurrido en ese gasto no se hubiera entorpecido el desarrollo de su actividad.

Además, en el caso, la erogación en cuestión no puede atribuírsele el carácter de normal para obtener la renta, pues según el mismo demandante, el 28 de noviembre de 1995 emitió unos bonos, que luego en diciembre de 1998 los intercambió por unos nuevos pagaderos hasta el 1° de marzo de 2005 y éstos fue los que recompró el 20 de febrero de 2002. Esta realidad muestra que la recompra de bonos no es una práctica habitual, común, frecuente o normal de la cual deriva la renta la sociedad demandante.

En suma, el mayor valor pagado por la recompra de bonos, en el presente asunto, no reúne los requisitos exigidos para aceptarlo como deducción, toda vez que no tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta, ni fue necesario para obtener la del período revisado.

2. Pagos efectuados a PanAmSat International Systems, Inc. y a Telecom Américas.

Al respecto el demandante, a lo largo del proceso, ha sostenido que pagó a **PanAmSat Internacional Systems, Inc** la suma de \$116.491.000, por el alquiler del segmento satelital a que se refiere la Factura 181159 del 1° de enero de 2003. Además, informó que inicialmente fue suscrito un contrato para la prestación de ese servicio entre Southem Satellite Licensee Corporation y COMCEL, pero que el primero cedió su posición contractual a PanAmSat; y que en virtud de este documento se obligó a pagar el servicio por adelantado. Insiste en que el gasto se causó en el 2002 aunque fue facturado en el 2003.

Por otra parte, que pagó a **Telecom Américas** la suma de \$404.938.000 por el servicio de consultoría, con fundamento en la Factura P5020.033 del 4 de octubre de 2001. Afirma que el gasto se causó en el 2002 toda vez que el valor corresponde a la sumatoria de las cuotas pagadas en los meses de febrero, marzo y abril de 2002.

Al respecto se advierte que obra en los antecedentes administrativos la Factura 181159 de 1° de enero de 2003¹⁹ expedida por **PanAmSat Internacional Systems, Inc** y la Factura P5020.033 del 4 de octubre de 2001 de **Telecom Américas**²⁰, ambas en inglés; tres Declaraciones de Cambio presentadas ante el Banco de la República (Formulario N°5) por un total de \$US\$156.713,56 en las que, en la casilla “observaciones”, se lee pago a Telecom Américas. Factura P5020-033²¹; certificación del Revisor Fiscal en la que dice: “*Las cuentas 6145 – Transportes almacenamiento y comunicaciones, y 2605 – Pasivos estimados y provisiones para costos y gastos, incluyen \$116.490.956 y \$398.953.894 correspondiente al registro de las facturas N°181159 del 1 de enero de 2003 y P5020-033 del 4 de octubre de 2001, respectivamente*”²².

Las erogaciones que se piden, a título de deducción, corresponden a los pagos efectuados a las mencionadas empresas por los servicios que prestan a COMCEL.

¹⁹ Fl. 858 c.a.

²⁰ Fl. 958 c.a.

²¹ Las declaraciones de cambio son de las siguientes fechas y valores: de 07 de febrero de 2002 por US\$58.042, de 07 de marzo de 2002 por \$58.042 y de 05 de abril de 2002 por \$40.629,36 (v. fls. 1137, 1138 y 1139 c.a.).

²² Fl. 1135 c.a.

La discrepancia surge porque los pagos se soportan en facturas expedidas por las empresas acreedoras en el 2003 y en el 2001, como se indicó, años diferentes al revisado, sin que obre en el plenario el contrato de prestación de los servicios, respectivo, o documento equivalente²³ que permita tener el conocimiento de las fechas en que fueron suscritos, así como las condiciones acordadas, en particular, las relacionadas con la prestación del servicio y el pago correspondiente, para poder determinar, con certeza, el momento en que surgió la obligación de efectuar cada uno de los pagos aquí examinados.

La simple afirmación del demandante, de que el gasto se causó en el 2002, no es suficiente para aceptar la erogación como deducción en este periodo, más aún cuando los pagos se soportan en facturas de otros años, pues como quedó dicho, tratándose de contribuyente obligado a llevar contabilidad, sólo se aceptan las deducciones causadas en el mismo periodo gravable y que reúnan las condiciones legales exigidas para su procedencia.

La regla general de realización de las deducciones, prevista en el artículo 104 del E.T., según la cual las deducciones se realizan cuando efectivamente se pagan, no aplica en el caso, porque rige sólo para quienes no están obligados a llevar contabilidad.

Así que al no haberse allegado elemento suficiente para demostrar la causación del gasto, distinto a las facturas por las que se originó la salida de los dineros, no hay lugar a aceptar las partidas como deducibles de la renta.

La parte actora tenía la carga de probar los hechos en que fundó la demanda, pues conforme con el artículo 177 del C. de P.C., aplicable por disposición del artículo 267 del C.C.A., incumbe a las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen.

Es mediante el uso de los medios probatorios previstos en la ley que se busca que el juez tenga elementos que le permitan verificar la existencia o certeza de los hechos que se aducen, o comprobar la veracidad de las afirmaciones efectuadas por el demandante de las cuales se deriva la consecuencia jurídica que se pretende²⁴.

Toda vez que no existe prueba suficiente que desvirtúe que la obligación de pagar a **PanAmSat Internacional Systems, Inc** y a **Telecom Américas** las facturas 181159 de 1° de enero de 2003 y P5020.033 del 4 de octubre de 2001, respectivamente, en la fecha de su expedición, no resultan deducibles las sumas solicitadas por no cumplir el requisito de anualidad exigido por la ley.

Por lo anterior, no se dará prosperidad al recurso de apelación interpuesto por la demandante, por lo que se confirmará la decisión del Tribunal que denegó las pretensiones de la demanda.

²³ E.T. Art. 771-2. PROCEDENCIA DE COSTOS, DEDUCCIONES E IMPUESTOS DESCONTABLES. Para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, se requerirá de facturas con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) de los artículos 617 y 618 del Estatuto Tributario. Tratándose de documentos equivalentes se deberán cumplir los requisitos contenidos en los literales b), d), e) y g) del artículo 617 del Estatuto Tributario. Cuando no exista la obligación de expedir factura o documento equivalente, el documento que pruebe la respectiva transacción que da lugar a costos, deducciones o impuestos descontables, deberá cumplir los requisitos mínimos que el Gobierno Nacional establezca.

²⁴ Sentencia de 28 de junio de 2010, Exp. 14858, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

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.

Se reconoce personería a la doctora FLORI ELENA FIERRO MANZANO, como apoderada de la demandada, en los términos y para los efectos del memorial que obra a folio 318 del cuaderno principal.

Cópiese, notifíquese, comuníquese, devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

Martha Teresa Briceño de Valencia
Presidenta de la Sala

Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

William Giraldo Giraldo

Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez