

CONTRATOS JOINT VENTURES DE TELECOM - La Dian debe respetar las consecuencias fiscales de los pactos privados y no pretender exigir que declare como ingresos los recibidos por las asociaciones con los cuales suscribió contratos

Para la Sala la conclusión de la entidad no se encuentra fundamentada jurídicamente, pues, según las estipulaciones contractuales, se observa que además de señalar la fracción de los ingresos que le corresponderían a cada uno, se determinó, también, la forma de establecer la proporción en que las partes contratantes participarían en las utilidades o pérdidas que generara la gestión conjunta, así como la forma de liquidación de las mismas, conforme con el artículo 10 literal c) de la Ley 37 de 1993. Es decir, aunque el contrato no señalara expresamente un porcentaje para el reparto de utilidades, a juicio de la Sala, si estableció los parámetros con los cuales los asociados y Telecom participarían de las utilidades o pérdidas. De acuerdo con lo anterior, para la Sala, la DIAN no podía concluir, con base en el artículo 10 de la Ley 37 de 1993, que los ingresos obtenidos por la prestación del servicio público se entendían percibidos exclusivamente por Telecom. Tampoco podía dar por sentado que todos los ingresos percibidos por esos contratos fueron exclusivos de la actora, por el hecho de que Telecom fuera el prestador del servicio público y conservara la titularidad con todos los derechos y obligaciones que ello conllevaba, pues en virtud de los convenios esa suposición quedaba desvirtuada, como se vio, en el entendido de que los asociados eran titulares de los ingresos en el porcentaje estipulado. Además, nada tiene que ver que los asociados no intervinieran en la relación jurídica que se creaba entre los usuarios y la entidad estatal, pues se trataba de dos relaciones diferentes que, para efectos fiscales, no tenían ninguna incidencia. La titularidad del prestador del servicio a que se refiere el artículo 10 de la Ley 37 de 1993, en concordancia con el artículo 15 de la Ley 142 de 1994, se refiere no sólo a la titularidad que el Estado tiene frente a la prestación de los servicios públicos (artículo 365 de la Constitución Política) sino a la responsabilidad que adquiere la empresa frente al usuario, como prestadora del servicio, la cual no puede considerarse extendida a la titularidad y responsabilidad de los impuestos que en cabeza de otras personas o entidades consagra la ley, por la realización de un hecho generador. Para la Sala no es claro cómo los convenios que suscribieron los asociados con Telecom estaban perjudicando los intereses fisco colombiano, puesto que la DIAN no sólo no demostró de qué forma se presentaba este perjuicio, sino que, en todo caso, se vio que cada asociado recibía ingresos con ocasión del desarrollo de los contratos de la prestación de servicio público, y la DIAN podía determinar la realización del hecho generador del impuesto de renta en cabeza de ellos, así como establecer el impuesto a cargo por ingresos de fuente nacional, conforme con el artículo 24 del Estatuto Tributario. Se observa, así mismo, que en los convenios se dejó establecido que “los impuestos, derechos, tasas, contribuciones que se causen con ocasión del contrato estarán a cargo y serán cancelados por la parte que dé origen a los mismos. En caso de que se causen por las dos partes, se asumirán por montos iguales”. No se trata tampoco que la Administración pueda restringir o alterar las consecuencias fiscales de los pactos privados. Para la Sala los hechos económicos realizados en virtud de convenios particulares tienen unos efectos tributarios, que no son negociables ni modificables. Son los que consagra la ley. De manera que si, en este caso, Telecom tuvo unos ingresos en virtud de los convenios suscritos para la prestación del servicio de telecomunicaciones, los cuales estuvieron debidamente contabilizados y probados, no había razón para considerar que debía incluir ingresos que no eran propios, sino de otros entes que, en asociación con la actora, desarrollaron el contrato de prestación de servicios.

DEDUCCION POR EXCESO DE LA RENTA PRESUNTIVA - no puede rechazarse por no contabilizarse en cuentas de orden siempre que se pueda verificar su origen en las declaraciones tributarias

Esta deducción por exceso de renta presuntiva es un beneficio que sólo tiene efectos tributarios. Por tal razón no se registra en las cuentas del balance. La prueba de la existencia de un exceso de renta presuntiva está dada por las declaraciones de renta. De manera que si la actora demostró el exceso de renta presuntiva en la declaración del año gravable 1997, y tenía dos años para solicitar la deducción, lo podía hacer por los años 1998 y 1999, como en efecto ocurrió. La DIAN no discutió que la actora no pudiera solicitar la deducción por exceso de renta presuntiva ajustada por inflación, ni que el porcentaje del ajuste no fuera lo correcto, lo que ha cuestionado es su falta de registro en cuentas de orden. Sin embargo, desde el punto de vista contable, las cuentas de orden son cuentas de control en las que se registran las partidas conciliatorias entre las cuentas fiscales y contables, y si bien, de acuerdo con el PUC, en el Código 82 se deben registrar las diferencias existentes entre el valor de las cuentas de naturaleza activa según la contabilidad, y las de igual naturaleza utilizadas para propósitos de declaraciones tributarias, dentro de las cuales están conceptos tales como diferencias entre costo contable y fiscal, pérdidas fiscales por amortizar y exceso entre renta presuntiva y renta líquida por amortizar, para la Sala, la falta de registro contable en esas cuentas, no implica la pérdida del beneficio tributario. Como quedó probado en el proceso con las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios presentadas por la actora por los años gravables 1997 y 1998, la declaración de renta de 1997 arrojó un exceso de renta presuntiva sobre la renta líquida de \$55.437.851.000, la cual era deducible dentro de los dos años siguientes. El PAAG para el año gravable 1998 fue de 15.69%, de manera que aplicado el porcentaje a la suma indicada arrojó un ajuste de \$8.689.198.714 y, por ende, un valor ajustado de \$64.136.049.714, del cual solicitó en la declaración de renta del año 1998 la suma de \$55.437.851.000, y quedó pendiente por solicitar el saldo. Al saldo restante, no pedido, se le aplicó el PAAG del año 1999, que fue de 9.63%, lo cual dio como resultado un ajuste de \$837.636.536 y, por ende, un saldo de exceso de renta presuntiva ajustada por inflación pendiente de solicitar por \$9.535.835.250, como en efecto lo pidió. Por lo tanto, y de acuerdo con el concepto del Ministerio Público, para la Sala, la DIAN no puede, contra la evidencia de las cifras, presumir que el exceso de renta presuntiva del año gravable 1997 la llevó toda en el año 1998, o que la actora aplicó ajustes por inflación a una suma que no existía, pues las declaraciones de renta de los años 1997 y 1998, son elementos de juicio suficientes para acreditar que sí hubo exceso de renta presuntiva, y la forma en que se efectuaron las deducciones de ese exceso y de los ajustes por inflación a los mismos. Por esta razón se confirma en este punto la decisión del Tribunal.

DEDUCCION POR EL IMPUESTO DE TIMBRE – Procede cuando el certificado expedido por el agente retenedor es suficiente

La DIAN rechazó la deducción del impuesto de timbre por valor de \$4.729.580, por cuanto en el certificado del Banco de Bogotá, entidad con la cual la actora celebró un contrato de prestación de servicios, no se demostraba lo que se pagó, ya que conforme con el artículo 381 del Estatuto Tributario, los certificados de retenciones deben contener, el concepto y cuantía de la retención efectuada. Pues bien, para la Sala, la decisión del Tribunal se ajustó a derecho, puesto que

1 Folios 617 a 623 Tomo 2 de anexos al dictamen pericial.

de acuerdo con la prueba visible a folio 24147 de los antecedentes, el certificado expedido por el Banco Bogotá es suficiente para acreditar el derecho a la deducción. Así mismo el artículo 519 ibídem, vigente para el año gravable 1998, fecha de firma y legalización del contrato, establecía una tarifa del impuesto de timbre del 1% sobre los instrumentos públicos y documentos privados. De acuerdo con el documento mencionado, el Banco de Bogotá, como agente retenedor del impuesto de timbre, certificó que le retuvo a la actora el 23 de febrero de 1999 el 50% del impuesto de timbre causado en contrato firmado y legalizado en diciembre de 1998, para conformación, integración y puesta a disposición de red especializada de telecomunicaciones, según reza textualmente la descripción. Consta igualmente que el valor del contrato fue de \$945.916.087,02. De manera que aplicada la tarifa vigente para la fecha de firma del contrato del 1% (Ley 383 de 1997) y dividido en el 50%, da como resultado el valor solicitado por la actora en la declaración de renta. Si bien es cierto que la tarifa del impuesto de timbre a partir del año gravable 1999 fue del 1,5% (Ley 488 de 1998), en este caso, la retención se aplicó en 1999, pero por la suscripción de un contrato en diciembre de 1998. A juicio de la Sala, desestimar esta prueba en contra del contribuyente por el hecho de que no aparece expresamente la cuantía retenida, es desconocer las demás informaciones que contiene el certificado, del cual se puede, validamente, establecer cuál fue el impuesto efectivamente pagado. Además, la insuficiencia en la certificación del agente retenedor, no puede ir en perjuicio de la contribuyente que tiene derecho a la deducción. Se confirma en este aspecto la sentencia apelada.

AMORTIZACION DE LOS DIFERIDOS – la deducción no queda al libre albedrío del contribuyente sino que debe hacerse por los métodos de línea recta, reducción de saldos u otro método de reconoció valor técnico autorizado por la Dian

De acuerdo con las anteriores disposiciones, la Sala observa que el valor de las inversiones que tuvo la actora en los contratos de joint venture, a que se refieren los actos demandados, podía ser amortizado por la actora durante el término de esos contratos hasta el momento de la transferencia, lo cual no fue negado por la DIAN. Lo que la DIAN cuestionó es que la actora afectó la renta de 1999 con la amortización de diferidos de años anteriores, lo cual no sólo violaba las normas de causación de las deducciones y del principio de asociación, sino que no se cumplía con los requisitos del artículo 143 citado, de dividir en cuotas el importe de la amortización para ser solicitada en el respectivo ejercicio fiscal, lo cual, a juicio de la Sala, está ajustado a derecho. En efecto, el artículo 142 del Estatuto Tributario establece que lo deducible es una proporción, y el artículo 143 señala que cuando se termine el negocio o actividad se puede amortizar la totalidad de la inversión, pero antes se deben hacer los ajustes pertinentes. Esto indica que durante el negocio o actividad se debe ir amortizando conforme con los métodos que señala la norma, es decir, proporcionalmente, y sólo al final se hacen los ajustes para deducir la parte de amortización que faltó. Pero no como lo pretende la actora, y según lo señaló en el recurso de reconsideración, que era una decisión subjetiva, del criterio del obligado a llevar libros de contabilidad, la manera de concebir la incidencia de los diferidos en su operación. Dijo que la ley no obligaba a dividir en cuotas iguales, ni que en ningún momento preveía que fuera por el sistema de línea recta o de cualquier otra naturaleza. Para la Sala, basta la lectura del artículo 91 de la Ley 223 de 1995, que modificó el artículo 143 del Estatuto Tributario, para considerar que la norma sí estableció que esa amortización no quedaba al libre albedrío de los obligados a llevar contabilidad, sino que debía hacerse por los métodos de línea recta o reducción de saldos, o mediante otro de reconocido valor técnico autorizado por la DIAN, ninguno de los

cuales probó la actora que realizó. De manera que, conforme lo decidió el Tribunal, Telecom no podía afectar la renta de 1999 con deducciones que debieron solicitarse en otros periodos gravables, de acuerdo con los métodos de amortización que debió aplicar para amortizar las inversiones en que incurrió en virtud de los contratos joint venture y los ajustes a los mismos.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO

Bogotá, D. C. diez (10) de febrero de dos mil once (2011)

Radicación número: 25000-23-27-000-2002-01622-01(16887)

Actor: EMPRESA NACIONAL DE TELECOMUNICACIONES-TELECOM

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Se deciden los recursos de apelación interpuestos por las partes demandante y demandada contra la sentencia del 30 de agosto de 2007 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que dispuso:

"PRIMERO: ANÚLANSE PARCIALMENTE la Liquidación Oficial de Revisión N° 900015 de fecha 22 de junio de 2001, y la Resolución N° 624-900012 de 24 de junio de 2002, proferidas por la División de Liquidación y Jurídica de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN - respectivamente, de conformidad con la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho, se generó por concepto del impuesto de renta y complementarios por el año gravable 1999, un saldo a favor de la parte demandante de \$5.182.929.000, de conformidad con la liquidación inserta en la parte motiva de esta providencia.

TERCERO: En firme esta providencia ARCHÍVESE el expediente previa devolución de los antecedentes administrativos a la oficina de origen".

ANTECEDENTES

El 11 de abril de 2000, la Empresa Nacional de Telecomunicaciones -TELECOM presentó la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 1999, con un saldo a favor de \$17.814.700.000.

El 18 de octubre de 2000 la División de Fiscalización Tributaria de la Administración Especial de Impuestos de Grandes Contribuyentes de Bogotá D.C.

profirió el Requerimiento Especial 310632000000338, en el que propuso la modificación de la declaración de renta de la actora. Con la respuesta al requerimiento especial, Telecom presentó corrección a la declaración el 18 de enero de 2001, en la cual aceptó algunas de las glosas propuestas en el requerimiento especial y determinó un saldo a favor de \$10.478.227.000.

El 22 junio de 2001 la División de Liquidación de la misma Administración expidió la Liquidación Oficial de Revisión N° 900015, mediante la cual modificó la declaración de renta de la contribuyente en el sentido de adicionar ingresos, rechazar deducciones e imponer sanciones.

La Empresa Nacional de Telecomunicaciones – TELECOM - el 27 de agosto de 2001, con ocasión del recurso de reconsideración, presentó corrección a la declaración, en la cual aceptó algunos de los hechos planteados en la liquidación oficial y pagó la sanción por inexactitud reducida con el saldo a favor determinado en \$10.457.581.000.

El 24 de junio de 2002 la DIAN mediante la Resolución 624-900012 decidió el recurso de reconsideración interpuesto por la contribuyente, aceptó la corrección a la declaración de renta, modificó la liquidación de revisión impugnada y determinó un saldo a pagar de \$65.110.706.000, con fundamento en las siguientes modificaciones a la declaración de corrección: a) adicionó ingresos por \$309.865.520.048 por contratos *joint venture*; b) reconoció el costo sobre los mencionados ingresos por \$251.655.655.698; c) desconoció la deducción por diferencia de renta presuntiva por \$9.535.835.000; d) desconoció la deducción por amortización de diferidos por \$13.230.637.035; e) desconoció la deducción por el IVA en la adquisición de bienes de capital por \$1.828.854.245; f) rechazó la deducción por impuesto de timbre por \$4.729.580; g) modificó el ajuste por inflación a los semovientes (\$4.098.000), activos fijos no depreciables (\$143.597.000) y activos fijos depreciables (\$1.946.365.000) y la depreciación acumulada por \$49.624.133.000; h) impuso sanción por libros de contabilidad por \$246.800.000; e i) impuso sanción por inexactitud de \$46.351.684.000.

DEMANDA

La EMPRESA NACIONAL DE TELECOMUNICACIONES -TELECOM demandó la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión y de la Resolución que la modificó.

Como restablecimiento del derecho pidió que se dejara incólume la liquidación privada de corrección 90000005038381 del 27 agosto de 2001, y se condenara en costas y agencias en derecho a la demandada.

Señaló que, en cualquier caso, se debía declarar la improcedencia de la sanción por inexactitud impuesta por la DIAN, así como de la sanción por libros de contabilidad.

Invocó como normas violadas los artículos 29, 95 numeral 9, y 338 de la Constitución Política; 26, 647, 654 y 683 del Estatuto Tributario, y 10, 27 y 28 del Código Civil. Los cargos de la demanda se resumen así:

1. Adición de Ingresos en la prestación de un servicio público a través de contratos denominados "Joint venture" o de "Riesgo Compartido". La Administración sostuvo que Telecom, como titular del servicio de Telecomunicaciones, debió declarar la totalidad de los ingresos percibidos en desarrollo de los contratos de asociación a riesgo compartido. Además, que la

titularidad del servicio de que trata la Ley 37 de 1993, se concedía a la entidad contratante para que ejerciera todos los derechos y asumiera las obligaciones que se generaran con ocasión de la prestación del servicio, lo que implicaba recibir y disponer de los ingresos que producía el servicio. Por lo anterior adicionó los ingresos percibidos por los asociados, en la declaración de renta de Telecom correspondiente al año gravable 1999, en virtud de los contratos de asociación a riesgo compartido.

Señaló que el criterio oficial se apartaba de la legalidad, porque: (i) en esos contratos se estipuló la participación del asociado en los ingresos generados por la prestación del servicio a los usuarios; (ii) pretendía derivar de la titularidad del servicio, que siempre ha sido responsabilidad de TELECOM, el 100% de los ingresos generados por la prestación del servicio en virtud de contratos de asociación; y (iii) la actora declaró única y exclusivamente el porcentaje de sus participaciones en los convenios de asociación, sumas que hicieron parte de la renta líquida, conforme a derecho.

Señaló que la DIAN desconoció la naturaleza jurídica y económica de los contratos de asociación a riesgo compartido suscritos por Telecom, por lo que era importante afirmar que no existía un concepto unívoco de *joint venture*, pues para la doctrina nacional e internacional era claro que bajo dicho concepto se designaban diferentes realidades que, si bien compartían características comunes, no por ello se podían incluir dentro de la misma función jurídica y económica. Adicionalmente se había generado confusión al tratar de aplicar las características del *joint venture* de una legislación a otra.

Que en el ordenamiento colombiano existían algunas referencias a este tipo de convenios, cuando se establecía la posibilidad de que el Estado celebrara contratos de asociación para los servicios de Telecomunicaciones² o para la exploración y explotación de hidrocarburos.

Explicó que los *joint venture* suscritos por Telecom se enmarcaban dentro de los denominados “*non incorporates joint venture*” o “*joints ventures contractuales*”, por lo que los efectos jurídicos y económicos que de ellos se derivaban para las partes, no podían ser otros que los de un contrato de asociación.

Con la expedición de la Ley 37 del 6 de enero de 1993 se autorizó a Telecom para celebrar contratos de asociación a riesgo compartido, para el cumplimiento de sus objetivos legales y estatutarios. La ley fue clara al establecer que a los contratos de asociación a riesgo compartido se les aplicarían las disposiciones del derecho privado y, además, las estipulaciones que las partes debían incluir en los contratos.

Indicó que desde 1993 Telecom firmó contratos de asociación con empresas multinacionales de Telecomunicaciones (NORTEL, NEC y ALCATEL, entre otros), en los que implementó dicha figura jurídica, conforme a la única previsión legal especial de la Ley 37 de 1993, y a las estipulaciones comerciales y civiles propias del derecho privado.

En todos los contratos celebrados por Telecom, las partes acordaron que su objeto era el de regular y establecer los derechos, obligaciones, responsabilidades y demás condiciones bajo las cuales las partes desarrollarían conjuntamente y a

² Ley 37 de 1993

riesgo compartido, un proyecto de Telecomunicaciones que le permitiría a Telecom la prestación del servicio de TPBCL en un área establecida.

Explicó que la distribución de los riesgos, obligaciones e ingresos dependió de la negociación de cada contrato particular. Sin embargo, TELECOM asumió los riesgos de tarifas, tráfico, variables macroeconómicas y cartera, entre otros. Además, se responsabilizó directamente de la administración, operación, mantenimiento, continuidad y prestación del servicio y de la suscripción de los contratos con los usuarios. Igualmente se obligó a transferir las participaciones sobre los ingresos a que tenían derecho los asociados, en la forma y plazos establecidos contractualmente, y a cancelar unos valores por concepto de anticipos y de valor de rescate.

Por su parte, los asociados se responsabilizaron de aportar toda la infraestructura, redes y equipos nuevos de última tecnología y de primera calidad, necesarios para la prestación del servicio de TPBCL por parte de Telecom. Durante la ejecución del convenio los asociados recibían una participación en los ingresos generados por la prestación del servicio. Normalmente recibían el 100% de los cargos de conexión e instalación y entre el 50% y el 100% de los demás conceptos de ingresos (cargo básico, consumo local, larga distancia nacional, larga distancia internacional). Telecom, por su parte, recibía el porcentaje restante de los ingresos totales sobre los mismos conceptos y, al final de la ejecución del contrato, la infraestructura aportada por los asociados en los términos y condiciones pactados contractualmente, a cambio del valor de rescate.

De acuerdo con lo anterior, dijo que no entendía cómo la Administración, extralimitándose en sus funciones, sostenía que los contratos no fueron celebrados conforme a la Ley 37 de 1993, y que los ingresos declarados por Telecom no debían ser solo los percibidos por la empresa sino que, además, debían declararse los ingresos recibidos por los asociados.

En relación con la titularidad y la prestación del servicio, señaló que la Administración violó la Constitución y la ley: (i) cuando pretendió identificar el concepto titularidad del servicio con la titularidad del ingreso, pues en ningún momento las leyes en materia de telecomunicaciones o de servicios públicos domiciliarios definieron la palabra "titularidad". La razón de ser y de atribuirse la titularidad, es la de garantizar frente a los usuarios la prestación del servicio; (ii) cuando interpretó que por el hecho de que en los contratos se debía estipular que Telecom era el titular del servicio, debía registrar y declarar como suyos el total de los ingresos percibidos por la prestación del servicio en virtud de dichos contratos. Era claro legal y contractualmente que, a pesar de que Telecom hubiera tenido que recurrir a la administración, operación y mantenimiento de una infraestructura de propiedad de un tercero (asociado) para la prestación del servicio, quien respondía frente al usuario era Telecom, independientemente de la distribución de los ingresos entre la actora y el asociado.

Consideró que el artículo 10 de la Ley 37 de 1993 establecía que en los contratos de asociación se debían establecer mecanismos que permitieran determinar la titularidad del servicio, pero ello era para efectos de la responsabilidad contractual frente a los usuarios, no en cuanto a la percepción de ingresos para efectos contables y tributarios, interpretación que la DIAN asumió dilatando el verdadero tenor literal de la norma y el espíritu del legislador.

Explicó que para permitir el ingreso de las participaciones para cada uno de los asociados, las facturas de servicios públicos de telecomunicaciones prestados por Telecom constaban de dos cupones, en donde se dividía el valor facturado de

acuerdo con el contrato a riesgo compartido, con el propósito de evitar dudas sobre el beneficiario real del ingreso. Con el sistema de doble cupón previsto en los convenios, la entidad recaudadora distribuía la suma correspondiente a Telecom y al asociado en el momento mismo de su percepción.

Relató el proceso de facturación y contabilización de los ingresos generados por la prestación del servicio, así:

1ª. Etapa. Período de Facturación. La Empresa elaboraba las facturas bajo el sistema de doble cupón, uno correspondiente al asociado, por el valor de las participaciones a que tenía derecho según el respectivo convenio, y el otro cupón para Telecom por el valor restante. Sumados los dos cupones resultaba el valor total de la factura. El valor del cupón de Telecom, contablemente y por el sistema de causación se registraba como un crédito en la cuenta "Ingresos" y un débito en la cuenta "Cuentas por Cobrar".

2ª. Etapa. Conocimiento de las facturas. Las facturas se ponían en conocimiento de los suscriptores o usuarios dentro del término legal establecido para ello y bajo las formas de distribución determinadas por Telecom, con el cumplimiento de los requisitos establecidos en la Ley 142 de 1994 y en las normas tributarias.

3ª. Etapa. Pago del valor recaudado. Los usuarios pagaban el valor facturado en las entidades recaudadores y dentro de las fechas límites.

4ª. Etapa. Recaudo y percepción de ingresos. Una vez las entidades recaudadoras recibían el valor total de las facturas imputaban al asociado y a Telecom, en cada una de las cuentas abiertas, los valores correspondientes al respectivo cupón. De esta manera, el valor del cupón a nombre del asociado ingresaba directamente en sus cuentas, sin que mediara previamente un ingreso para Telecom, pues el único valor que ingresaba realmente a sus cuentas era el correspondiente al de su cupón. Con el recaudo real, la actora contabilizaba un débito en la cuenta "Bancos", contra un crédito en la cuenta "Cuentas por Cobrar".

5ª. Etapa. Conciliación de ingresos con los asociados. Con el fin de llevar un control directo sobre los ingresos realmente recibidos por los asociados, Telecom y el asociado, en la mayoría de los convenios, realizaban la conciliación de los ingresos según los datos internos de Telecom.

A la fecha de terminación de los convenios, cesaron las participaciones a favor de los asociados, razón por la cual Telecom eliminó el sistema de facturación de doble cupón para las líneas correspondientes a dicho convenio. Las facturas elaboradas por Telecom con posterioridad a la terminación de los convenios reflejaron el 100% de los ingresos para la empresa, independientemente de que se hubiera o no procedido a la transferencia de la infraestructura a su favor.

Agregó que pretender que Telecom adicionara en su declaración de renta del año 1999, así como la del año 1995, unos ingresos que ya habían sido incluidos en la declaración de renta de los asociados, configuraría una doble tributación interna, incurriendo en violación del artículo 95 C.P., pues una misma fuente o ingreso se gravaría en más de una ocasión por la misma jurisdicción fiscal, sin existir fundamento legal y tributario para ello.

2. Costos reconocidos de los *joint venture* correspondientes al valor recaudado por los asociados. Señaló que en la medida en que la adición de ingresos era abiertamente ilegal e improcedente, mal podría pretenderse que se reconocieran unos costos que no han existido jamás. El principio tributario según el cual todo ingreso apareja un costo, cobra relevancia en la medida en que si es improcedente la declaración de unos ingresos, lo es también la declaración de unos costos, llámense estimados o presuntos.

Si se admitiera la posición de la Administración en el sentido de que el 100% de los ingresos debían declararse por Telecom, entonces el 100% de las participaciones del asociado deberían declararse como costo asociado a ese ingreso, sin necesidad de acudir a determinación distinta del costo, como el presunto o estimado de que trata el artículo 82 del E.T.

Era improcedente que la Administración, para poder sustentar la adición de ingresos por la supuesta omisión de Telecom, cambiara la naturaleza de los ingresos recibidos por los asociados en virtud de sus participaciones en los *joint venture*, con el argumento de que dichos ingresos eran para Telecom un costo. Tal actuación era, a todas luces, violatoria de los requisitos establecidos en el artículo 82 E.T. para la procedencia del costo estimado o presunto.

3. Rechazo de deducciones

3.1. Por diferencia de renta presuntiva. Indicó que para la Administración era improcedente el valor solicitado como deducción por concepto de exceso de renta presuntiva, ya que Telecom no tenía registro contable sobre el valor solicitado en 1999 y que, por lo tanto, la diferencia fue solicitada en el año gravable 1998, con el correspondiente ajuste por inflación.

La actora explicó que en la declaración de renta del año 1997 se presentó un exceso de renta presuntiva sobre renta líquida que, en términos del artículo 175 E.T., era deducible dentro de los dos años siguientes. Telecom dedujo en la declaración de renta de 1998 una parte del exceso de renta presuntiva, y en la declaración del año 1999 incluyó como deducción la parte restante, junto con los ajustes por inflación correspondientes, bajo el entendido de que legalmente el único requisito era encontrarse dentro del plazo establecido de los dos años.

La demandada desconoció la procedencia de la deducción, sustentada en unos requisitos no contemplados en el Estatuto Tributario.

3.2. Por amortización de diferidos. Explicó que, según la DIAN, Telecom no presentó los soportes contables correspondientes para sustentar que el valor registrado en la cuenta 6110 por \$85.029.437 era susceptible de tratarse como costo o deducción, por lo que no había prueba suficiente que permitiera establecer que los bienes que originaron el costo eran amortizables. Al respecto la demandante sostuvo que el registro de la amortización fue realizado de acuerdo con las normas del Plan General de Contabilidad que rige a la empresa, y que los apartes del libro mayor por subcuentas y auxiliares eran prueba suficiente para comprobar la deducción.

En relación con el desconocimiento de la deducción por amortización de cargos diferidos por \$13.145.607.598, con el argumento de que dicho valor correspondía a inversiones efectuadas en los años gravables de 1997 y 1998, producto de los contratos *joint venture*, dijo que debía tenerse en cuenta que el pago de los ajustes de los modelos económicos por parte de Telecom a los asociados, incidían no solo durante el ejercicio financiero en que tenían lugar sino durante la

vida del contrato, por lo que eran procedentes las deducciones por amortización de diferidos aún en un periodo diferente al del pago de los ajustes, de lo contrario se desconocería no solo la estructura financiera del contrato de asociación sino el artículo 143 E.T.

3.3. Por IVA pagado en adquisición de bienes de capital. Manifestó que para la DIAN el IVA facturado por la prestación de servicios no podía reconocerse porque no cumplía con los requisitos del artículo 115-1 E.T., es decir, que se tratara de un impuesto pagado por la adquisición o nacionalización de bienes de capital que fueran susceptibles de depreciación.

Dijo que aunque los bienes de capital por los que se canceló el IVA no se registraron en la cuenta 1970 sino en la 1625, no por ello era posible concluir que se trataba simplemente de prestación de servicios. Si le asistiera razón a la demandada, existiría una diferencia de criterio, pues estaría de por medio la interpretación de una norma que cambió el concepto de descuento por deducción. En todo caso, el criterio de la DIAN era contrario a derecho porque no aceptó una deducción sobre un bien de capital registrado en la cuenta de intangibles.

3.4. Por la cancelación del impuesto de timbre. Señaló que la DIAN no aceptó el certificado del impuesto de timbre emitido por el Banco de Bogotá, por el sólo hecho de que no contenía textualmente el valor del impuesto de timbre asumido por Telecom, lo cual no se ajustaba a los principios de justicia y equidad, pues sería desconocer la deducción por un problema de forma, cuando lo sustancial primaba sobre lo formal o adjetivo.

Añadió que le era imposible a TELECOM aportar como certificación un documento distinto al expedido por el Banco de la Bogotá. Además que en el hipotético caso que se aceptara la procedencia del rechazo de las deducciones, en concordancia con la posición de la administración, era claro que dicho rechazo no podía estar sustentado en la inexistencia de las deducciones.

4. Ajuste a los semovientes, depreciación, amortización y agotamiento de los activos, así como sobre los activos fijos no depreciables, depreciables, amortizables, intangibles y agotables. La demandante sostuvo que respecto de los semovientes, la Administración desconoció las pruebas que demostraban que los ajustes se efectuaron correctamente. En relación con los demás, Telecom corrigió la declaración de renta y la contabilidad, con ocasión de la respuesta al requerimiento especial. Sin embargo, la demandada desconoce los ajustes realizados en la liquidación de corrección, y en la Resolución del recurso de reconsideración no era fácil encontrar los fundamentos contables y tributarios para justificar el rechazo a la corrección presentada por Telecom.

5. Sanción por libros de contabilidad. Argumentó que la demandante había contabilizado, de acuerdo con el Plan General de Contabilidad Pública, los contratos de asociación a riesgo compartido, *joint Venture*, tal como lo confirmara la Contaduría General de la Nación.

Que el registro de las operaciones de Telecom en su contabilidad reflejaba fielmente los hechos económicos de los contratos de asociación, y permitía identificar los factores que hacían parte de la base gravable para determinar el impuesto de renta a cargo de Telecom, según sus propios ingresos.

Que los actos acusados violaban abiertamente el artículo 654 E.T., porque imponían una sanción que no encuadraba en las que taxativamente señalaba esa

norma, máxime cuando se demostró que únicamente un porcentaje de los ingresos generados en la prestación de servicios a través de contratos *joint venture*, era realmente percibido y realizado por Telecom.

6. Sanción por inexactitud. Consideró que no era procedente la sanción porque no se evidenció que Telecom hubiera realizado maniobras fraudulentas o dolosas para ocultar bases gravables o para evadir algún tipo de tributo. Ni siquiera la Administración intentó probar el despliegue o realización de actividades por parte de la empresa con el fin de inducir a error a la Administración o de ocultar realidades económicas. Tampoco se omitieron ingresos para evitar el pago de impuestos.

Concluyó que TELECOM nunca negó que los ingresos de los asociados existieron, sino que dada la condición de participaciones de los asociados en los convenios de asociación, correspondían a ingresos para terceros, que no podían legalmente ser declarados por TELECOM como suyos.

LA OPOSICIÓN

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

1. Adición de ingresos en la prestación de un servicio público a través de los contratos denominados Joint venture o de riesgo compartido. Adujo que si bien en Colombia no existía una ley que regulara los contratos de asociación a riesgo compartido, la doctrina los ha establecido como un contrato de colaboración, donde las partes buscan una finalidad común. Que era un contrato consensual, de duración y oneroso.

Que era de la naturaleza misma del contrato que el reparto se efectuara sobre las utilidades, y no sobre los ingresos brutos, por lo que era obligación de Telecom declarar todos los ingresos recibidos en desarrollo de dichos contratos, efectuar la depuración de conformidad con el artículo 26 del Estatuto Tributario y, por último, repartir las utilidades en los porcentajes pactados.

Que la Ley 37 de 1993 en sus artículos 9 y 10 facultó a las entidades adscritas al Ministerio de Comunicaciones para celebrar contratos de asociación destinados a cumplir con actividades propias de su objeto, conservando siempre la titularidad del servicio la entidad pública contratante, y los asociados participando de las utilidades o pérdidas en la proporción fijada en el contrato. Telecom en uso de la precitada ley, y en su calidad de Empresa Industrial y Comercial del Estado vinculada al Ministerio de Comunicaciones, celebró contratos de asociación a riesgo compartido o Joint venture con distintas sociedades extranjeras.

Que de acuerdo con la inspección contable y tributaria realizada por la Administración a Telecom y a las asociadas, se pudo establecer que los servicios telefónicos derivados de los contratos joint venture eran llevados en la contabilidad de Telecom en las cuentas de orden, y su información se encontraba consolidada en el sistema de Administración de la empresa.

Que al conservar Telecom la calidad de contribuyente de impuesto sobre la renta y complementarios por expreso mandato de los artículos 17 y 24 del Estatuto Tributario, fiscalmente se encontraba en la obligación de declarar no solo los ingresos que le fueron facturados directamente a ella, sino además los facturados a los asociados en desarrollo de los contratos.

Que en el caso concreto, después de analizar los contratos de asociación se evidenció que Telecom desatendió el literal c) del artículo 10 de la Ley 37 de 1993, relativo a la proporción en que las partes contratantes participaban en las utilidades o pérdidas que generó la gestión conjunta, y la forma de liquidar la misma, en perjuicio de los intereses fiscales del Estado, los que no pueden verse vulnerados por el desconocimiento de las leyes por parte de los asociados.

2. Desconocimiento de la deducción por diferencia de renta presuntiva.

Señaló que el ajuste del exceso de renta presuntiva debió registrarse en la cuenta de orden deudoras, en la que se registran las diferencias existentes entre el valor de las cuentas de naturaleza activa según la contabilidad, y las de igual naturaleza utilizadas para propósitos de declaraciones tributarias.

Que el registro no fue realizado en los términos previstos, por lo que resultaba impropio el valor solicitado como deducción, pues ante la ausencia de registro contable, concluyó que la misma fue solicitada en 1998 con el correspondiente ajuste por inflación y que, en consecuencia, no existía valor alguno para el año gravable de 1999 pendiente de deducción y susceptible de ajuste por inflación. Agregó que no era suficiente demostrar la existencia del exceso de la renta presuntiva sino su sustento contable en las cuentas de orden, conforme lo señala el artículo 56 del Decreto 2649 de 1993.

3. Desconocimiento de la deducción por amortización de diferidos.

Explicó que la Administración rechazó del renglón 49 CX, "otras deducciones", la suma de \$85.029.437, porque se registraron en la cuenta 6110 BIENES COMERCIALES, que representa los costos incurridos en la adquisición, manejo y enajenación de bienes y productos que no sufren transformación, y que tienen relación de causalidad con los ingresos de Telecom y, en este caso, no se probó que los bienes que originaron dichos costos eran susceptibles de amortización, ni que esta partida no fue incluida en otro renglón de la declaración como costo o deducción.

Señaló que la DIAN también rechazó la suma de \$13.230.637.035, porque, de acuerdo con las normas tributarias y contables, Telecom no podía solicitar como deducción por amortización en 1999 el valor de las inversiones efectuadas en 1997 y 1998, derivadas de los contratos de Joint venture con Nortel, Siemens, Ericsson y Teleconsorcio, del mes de mayo de 1997 a diciembre de 1998, por \$12.766.311.599, y con Telia por los meses de mayo a diciembre de 1998 por \$379.296.000.

Que el inciso final del artículo 143 del Estatuto Tributario preveía expresamente el tratamiento de los cargos diferidos en los contratos de concesión y riesgo compartido, consistente en utilizar métodos de línea recta o reducción de saldos o cualquier otro método de reconocido valor técnico, por lo que debía dividirse en cuotas el importe de la amortización para ser reconocida en el respectivo ejercicio fiscal.

4. Desconocimiento de la deducción del IVA bienes de capital.

Solicitó que se mantuviera el rechazo porque después de analizar las pruebas aportadas, consistentes en órdenes de pago, facturas y auxiliar de contabilidad, se observó que el servicio de software prestado en desarrollo del convenio con IBM fue

imputado a la cuenta 19700700000, por concepto de licencias, y a la cuenta 19709900000, por concepto de ajustes por inflación.

Que se demostró que el IVA facturado correspondía a prestación de servicios, por lo que no podía ser reconocido como deducción, pues no se trató de un IVA pagado para la adquisición o nacionalización de bienes de capital, y menos que éstos fueran susceptibles de depreciación, conforme con el artículo 115-1[3] del Estatuto Tributario.

5. Deducción por concepto de impuesto de timbre pagado. Que en relación con las obligaciones del agente retenedor el artículo 375 y ss del Estatuto Tributario contempla varios deberes formales, no solo efectuar la retención y consignar lo retenido, sino también expedir los certificados de retención. Ante el incumplimiento del requisito en cuanto al concepto y cuantía de la retención efectuada, que permitiera establecer que el valor pagado por impuesto de timbre fue de \$4.729.580, era procedente el rechazo de la deducción.

6. Ajuste por inflación activos fijos y depreciación acumulada. Reiteró los argumentos expuestos en la resolución que decidió el recurso de reconsideración, en cuanto que, para efectos del ajuste de la cuenta semovientes, en su cálculo se tuvo en cuenta el movimiento crédito por valor de \$6.263.448. Sin embargo al comparar dicha cifra con la registrada en el libro auxiliar de enero a diciembre de 1999, para el mes de noviembre se tomó un valor superior al que la empresa pretendía. Que aunque la empresa realizó el ajuste en la cuenta de resultados corrección monetaria, llevando como ingreso en el renglón 25, "otros ingresos distintos de los anteriores", el mayor valor del crédito resultado de la corrección, y cancelando el impuesto correspondiente, se debía ajustar la declaración de conformidad a las modificaciones determinadas en los ajustes, máxime cuando el contribuyente no aportó prueba alguna que desvirtuara tales modificaciones.

7. Sanción por libros de contabilidad. Señaló que como la actora no llevaba libros de contabilidad, de forma que permitiera verificar los factores necesarios para establecer las bases de liquidación de impuestos, procedía la sanción por irregularidades contables.

Que según la Ley 142 de 1994, régimen jurídico de las empresas de servicios públicos, las empresas que tengan objeto social múltiple deben llevar contabilidad separada para cada uno de los servicios que presten. Los contratos de Joint venture, vigentes en 1999, estipulaban que Telecom además de administrar los servicios, facturar, cobrar y recaudar, tenía la obligación de mantener separados, en subcuentas que permitieran obtener información, las facturaciones e ingresos relacionados con el convenio. Que así las cosas, el fin de la regulación legal y de la contractual de Joint venture, era coincidente con los objetivos básicos de la información contable contemplados en el Plan General de la Contabilidad Pública.

Indicó que los libros de contabilidad del contribuyente no permitían verificar los factores necesarios para establecer las bases de liquidación. Además no se pudo establecer, en los libros de contabilidad y los soportes respectivos, el total facturado por estos servicios, al ser consignado en la cuenta del asociado mediante el sistema de doble cupón. Tampoco se determinó el valor de los costos imputables a estos contratos.

8. Sanción por inexactitud. Consideró que Telecom no declaró la totalidad de los ingresos recibidos como contraprestación del servicio público de telecomunicaciones de que era titular, y además incluyó deducciones improcedentes, sin que se pudiera predicar en este caso diferencia de criterio relativo a la interpretación del derecho aplicable, ya que lo que ocurrió fue un desconocimiento de éste, situación que, de ninguna manera, la exoneraba de la sanción por inexactitud.

En cuanto a la pretensión relacionada con la condena en costas, adujo que conforme el artículo 171 del Código Contencioso Administrativo, el simple hecho de resultar vencido en el proceso no daba lugar a la condena en costas, y no se observó que la entidad demandada hubiese adoptado una conducta temeraria en la vía gubernativa ni dentro del proceso.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal anuló parcialmente los actos demandados, y practicó una nueva liquidación. Las razones de la decisión fueron las siguientes:

Negó en primer lugar la objeción por error grave planteada por la demandada frente al dictamen pericial, pues consideró que el experticio se rindió dentro de los términos dispuestos en el auto que lo decretó y, en todo caso, correspondía al juez hacer su análisis y valoración en conjunto con las demás pruebas del proceso.

1. Adición de ingresos en los contratos de Joint venture

Luego de referirse a la naturaleza jurídica y características de los contratos de Joint venture como una modalidad de colaboración empresarial que implica un riesgo, en los cuales las partes asumen las pérdidas en la proporción convenida, y sus obligaciones se encuentran limitadas a las obligaciones propias del objeto del contrato, el que por regla general busca la obtención de un beneficio comercial.

Que la Ley 37 de 1993, por medio de la cual se reguló la prestación del servicio de telefonía móvil celular, también previó la celebración de contratos de sociedad y de asociación en el ámbito de las telecomunicaciones para las entidades adscritas y vinculadas al Ministerio de Comunicaciones como Telecom (artículos 9 y 10).

Señaló que el objeto de los convenios suscritos en 1993 y 1998 por Telecom y las empresas Nortel, Alcatel, Nec, Siemens, Itochu y Ericcson, fue establecer y regular las condiciones, derechos, obligaciones, responsabilidades y demás estipulaciones bajo las que se desarrollaría conjuntamente y a riesgo compartido el proyecto de telecomunicaciones que le permitiera a dicha entidad la presentación del servicio público domiciliario de telefonía básica conmutada para la ciudad de Bogotá y el municipio de Soacha, conforme el plan de negocios acordado y penetrando el mercado desatendido por la ETB.

Citó cada uno de los contratos y convenios que suscribió Telecom, cuyas principales estipulaciones eran:

- Los ingresos brutos percibidos por los servicios prestados en desarrollo de los contratos, se debían dividir entre Telecom y el asociado, de acuerdo con los porcentajes pactados, entre el 10% y el 40% para Telecom, y el 90% y el 60% para el asociado.

- Telecom debía expedir facturas a los usuarios, por la prestación del servicio, en las que se dividiría el valor facturado en dos partes, usando cupones, para que una vez fuera cancelado el valor, la entidad recaudadora del pago consignara directamente a la cuenta del asociado lo que apareciera a su nombre.
- El asociado recibiría además el 100% por concepto de derechos de conexión o suscripción.
- Si el asociado no obtenía como mínimo un 90% de lo que esperaba recibir, Telecom debía pagar la diferencia, y si el asociado recibía un 110% de ingresos, éste se quedaría con lo recibido.

Destacó que en el riesgo compartido la titularidad del servicio estaba a cargo de la entidad pública contratante. Que los bienes y servicios específicos, que el contratista ponía para la ejecución del objeto del contrato y constituían la infraestructura, eran del mismo contratista. Que la proporción en que las partes contratantes participaban de las utilidades o pérdidas de la gestión conjunta, así como las formas de liquidación de las mismas, eran de estricto cumplimiento. Que además la entidad contratante podía adquirir o no, si a ello hubiere lugar, al término del contrato los bienes que el contratista hubiere aportado.

Dijo que en los contratos de Joint Venture, celebrados por Telecom, se pactó la proporcionalidad respecto de los ingresos brutos recibidos por la prestación del servicio en cabeza de la empresa, pero no como lo pretendía la DIAN, que la empresa registrara la totalidad de los ingresos percibidos por la prestación del servicio en desarrollo del contrato de asociación. Que la ley la había autorizado para celebrar los contratos, y por eso en nada podía incidir su calidad de empresa de servicios públicos de carácter oficial. Que cada uno de los miembros debía incluir en la depuración del impuesto de renta el porcentaje de ingreso recibido y los gastos deducibles, de acuerdo con lo convenido.

Que Telecom en el proceso de cobro implementó el doble cupón en su facturación, uno de los cuales correspondía al asociado, en proporción a su participación, y el otro a Telecom, por el valor restante. Este último lo registró en su contabilidad en una cuenta crédito "ingresos", contra una débito "cuentas por cobrar". El valor del cupón a nombre del asociado, se llevó a una "cuenta de orden".

Que cuando los usuarios cancelaron el valor del servicio prestado ante las entidades recaudadoras, estas procedieron a imputar al asociado y a Telecom, en cada una de las cuentas abiertas para tal fin, el valor que en proporción a cada uno le correspondía.

Que, en consecuencia, los ingresos del asociado nunca fueron percibidos por Telecom, y que, pretender lo contrario, sería desconocer la esencia del Joint Venture y generar una doble tributación sobre un mismo ingreso, inicialmente en cabeza de la accionante y luego en las de sus asociados, sin tener en cuenta que el valor, una vez cancelado y efectivamente recibido por la empresa de servicios públicos, era contabilizado en una cuenta débito BANCOS, contra una crédito Cuentas por cobrar.

Se remitió al contenido del dictamen pericial rendido sobre la contabilización y documentación de los ingresos obtenidos en virtud de los mencionados contratos, y concluyó que los ingresos contabilizados por Telecom correspondían a lo recibido efectivamente por ella en desarrollo de los contratos de Joint Venture suscritos con sus respectivos asociados, razón por la cual, aceptó el cargo.

2. Rechazo de la deducción por diferencia de renta presuntiva

Indicó que el Impuesto de Renta y Complementarios debía liquidarse, cada período gravable, sobre el mayor valor resultante de comparar la renta presuntiva y la renta ordinaria, es decir, que si el contribuyente generaba una renta presuntiva superior a la ordinaria, debía pagar con base en la presuntiva, caso en el cual la diferencia entre una y otra era un gasto deducible dentro del término que para el efecto dispusiera la ley vigente en el período gravable.

Que para el caso de Telecom, conforme con el artículo 175 del Estatuto Tributario, norma vigente para el año gravable discutido, los contribuyentes que en el año gravable 1996 hubieran determinado el impuesto a cargo con base en la renta presuntiva podían restar de la renta bruta, dentro de los dos años siguientes, el valor equivalente al exceso de ésta sobre la renta líquida calculada por el sistema ordinario.

Que Telecom llevó a la declaración de renta y complementarios de 1999 la suma de \$9.535.835.000, resultado de los ajustes por inflación autorizados por la ley, pero fue rechazada por la Administración porque no estaba registrada en ninguna cuenta de orden en la contabilidad de la empresa.

Resaltó que la norma tributaria establecía la posibilidad de efectuar la deducción por exceso de renta presuntiva si ésta estaba determinada en las declaraciones de renta en los años en que se generó. Por lo tanto, era irrelevante su ingreso en la contabilidad en una cuenta de orden, como prueba de su existencia, pues eran suficientes las declaraciones presentadas por Telecom, en las que surgía el valor llevado como deducción. Aclaró que las cuentas de orden se utilizaban como un informativo interno de los activos, información general o control de futuras situaciones financieras. En consecuencia, dio prosperidad al cargo.

3. Rechazo de la deducción por impuesto de timbre

Consideró que era procedente la deducción conforme con el artículo 115 del Estatuto Tributario, porque se trató del impuesto de timbre pagado por el contrato de prestación de servicios suscrito con el Banco de Bogotá por valor de \$4.729.580, como se probó con la certificación expedida por esa entidad bancaria, con la constancia de pago del mismo y el registro contable, documentos que la Administración afirmó desconocer. Dijo que el argumento de la DIAN, de que en el certificado del Banco no se establecía la suma del impuesto pagado el 23 de febrero de 1999, no era de recibo, pues según el dictamen pericial en el proceso había copia del recibo de pago.

4. Rechazo de la deducción por amortización de diferidos

Luego de referirse a la eficacia y validez de la prueba contable en relación con la deducción por amortización de diferidos por valor de \$85.029.437, rechazada por la Administración ante la falta de un documento soporte, señaló que la empresa registró esta suma en la cuenta 6110 BIENES COMERCIALES, que estaba debidamente respaldada con los comprobantes de contabilidad Nos. 230002750 y 230003003, en los que se registraron los movimientos de diciembre de 1999 por las ventas de aparatos telefónicos efectuados por Telecom en sus oficinas, razón por la que era procedente dicha deducción.

En cuanto al rechazo de la deducción de \$13.145.607.598 por amortización de diferidos de los contratos joint venture celebrados en 1997 y 1998, que según la DIAN correspondía a períodos diferentes al declarado, observó que, de acuerdo

con los artículos 142 y 143 (inciso tercero) del Estatuto Tributario, en los contratos donde el contribuyente aportara bienes, obras, instalaciones u otros activos, los cuales se obligaba a transferir durante el convenio o al final del mismo, como los contratos de concesión, riesgo compartido o joint venture, el valor de tales inversiones se amortizaría durante el término del respectivo contrato, hasta el momento de la transferencia, usando los métodos de línea recta o reducción de saldos, o mediante otro de reconocido valor técnico autorizado por la DIAN.

Que, por ejemplo, del análisis del contrato de joint venture con Nortel, con una duración de 8 años y 11 meses contados a partir de su aprobación, era claro que la amortización por dicha inversión se podía realizar durante el término del contrato, pero en cada período gravable debía llevarse el valor causado en el mismo y no, como lo pretende Telecom, llevar los valores correspondientes a los años 1997 y 1998 a la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios de 1999.

En consecuencia, negó la deducción porque debía afectar su renta en el mismo periodo en el que causó un valor por amortización de diferidos, como por ejemplo, en el año de 1997, en desarrollo del contrato de joint venture celebrado con NORTEL, SIEMENS, ERICSSON y TELECONSORCIO.

5. Rechazo de la deducción por IVA pagado en bienes de capital

Explicó que la Administración rechazó \$1.828.854.245 por no cumplir con el requisito señalado en el artículo 115-1 del Estatuto Tributario, según el cual el bien tiene que ser capitalizado para ser depreciado.

Señaló que conforme con el artículo 115-1 citado y el artículo 4 del Decreto 433 de 1999, el IVA pagado en la adquisición de bienes de capital podía ser tratado como deducción en la declaración de renta correspondiente al año gravable de su adquisición, nacionalización o celebración de contrato de leasing con opción de adquisición, o podía ser tratado como mayor costo del bien, pero en ningún caso el IVA tomado como deducción podía llevarse como mayor costo del bien.

Consideró que el servicio de software prestado en desarrollo del convenio IBM fue imputado a la cuenta PUC 19700700000, por concepto de licencias, y a la 19709900000, por ajustes por inflación, cuentas que, de conformidad con el Plan General de Contabilidad Pública, corresponden a intangibles; y que el IVA facturado en desarrollo de tal servicio se llevó a la cuenta 51103300000, OTROS IMPUESTOS.

Que bajo estos supuestos los bienes de capital eran activos que se capitalizaban conforme con las normas de contabilidad para ser depreciados. Que cuando se trataba de servicios, estos sólo podían capitalizarse adicionándose a un bien, para así poder depreciarlos, pues la depreciación era la deducción fiscal que le permitía al contribuyente solicitar una alícuota anual correspondiente al reconocimiento del deterioro o desgaste de los activos fijos vinculados a la producción de la renta en un determinado período.

Que el artículo 128 del Estatuto Tributario define la depreciación como el desgaste o deterioro normal o por obsolescencia de los bienes usados en negocios o actividades productoras de renta, siempre que estos sean usados dentro de la actividad productora de renta.

Señaló que la depreciación debía ser calculada sobre el costo fiscal del bien. Para los contribuyentes no obligados a efectuar ajustes por inflación, el costo a depreciar era el histórico, y en el caso de los contribuyentes obligados a efectuar ajustes, la base era el costo ajustado por inflación.

Como se probó que la accionante registró el servicio de software como un intangible, el que no podía ser depreciado sino amortizado, no podía considerarse como un bien de capital, por tal razón negó la deducción.

6. Sanción por libros de contabilidad

Observó que si bien la DIAN impuso sanción por libros de contabilidad por considerar que Telecom no cumplió con lo estipulado en el literal e) del artículo 654 del Estatuto Tributario, ya que no registró la totalidad de los ingresos percibidos en desarrollo de los contratos de Joint Venture, no había lugar a imponer la sanción, ya que la contabilidad de la entidad accionante cumplía con todos los requisitos exigidos por la ley para ser tenidos como plena prueba en el proceso. Por lo tanto aceptó el cargo

7. Sanción por inexactitud

Consideró que había una diferencia de criterios sobre el derecho aplicable, pues los hechos y cifras denunciados respecto de los contratos de joint venture eran completos y verdaderos. Que, como esos contratos no estaban regulados en la Legislación Colombiana, era clara la dificultad que se generaba para su interpretación, por lo que se debía levantar la sanción.

EL RECURSO DE APELACIÓN

La **demandada** sustentó el recurso de apelación con los siguientes argumentos:

1. Adición de Ingresos. Insistió en que, por disposición de la Ley 37 de 1993, Telecom, como titular del servicio de telecomunicaciones, debió declarar la totalidad de los ingresos percibidos en desarrollo de los contratos Joint Venture, y registrar como costo la parte que correspondía a los asociados. Que de acuerdo con los estados financieros y los libros de contabilidad de la actora, ésta no incluyó en el estado de resultados de 1999 la totalidad de los ingresos percibidos por la prestación de servicios de telecomunicaciones relacionados con este tipo de contratos. Sólo tomó como ingreso propio el facturado de acuerdo con el cupón a su nombre, pero sí incluyó costos y deducciones, el total de los efectuados, sin discriminar qué parte correspondía a los servicios prestados en desarrollo de los Joint Venture.

Que según la Ley 37 de 1993, en concordancia con la Ley 142 de 1994, en los contratos de asociación a riesgo compartido o Joint Venture los asociados se encontraban imposibilitados por ley para prestar el servicio público de telefonía local. Por lo tanto, la titularidad del servicio se radicó en cabeza exclusiva de Telecom, sin que los asociados pudieran participar en la relación jurídica que se creó entre el usuario y la entidad estatal.

Que al ser Telecom contribuyente del impuesto de renta y complementarios, de acuerdo con los artículos 17 y 24 del Estatuto Tributario fiscalmente se encontraba en la obligación de declarar no sólo los ingresos que le fueron

facturados directamente a ella sino además los facturados a los asociados en desarrollo de los contratos, pues correspondía a la contraprestación del servicio prestado en el territorio nacional.

Dijo que los contratos de Joint Venture se interpretaban de acuerdo con lo pactado entre las partes, salvo en aquellos casos en los que existen regulaciones dispositivas sobre la materia, como son las asociaciones encaminadas a la exploración y explotación de hidrocarburos o a la prestación del servicio público de telecomunicaciones en las que intervienen entidades de derecho público, casos en los que los acuerdos no podrán transgredir las estipulaciones legales sobre la materia.

Que en este caso los contratos de asociación firmados por la actora desatendieron el literal c) del artículo 10 de la Ley 37 de 1993, pues los asociados no pactaron distribuirse las utilidades o las pérdidas obtenidas en desarrollo del negocio, entendidas como el resultado de deducir los costos y gastos de los ingresos totales, sino que dispusieron que se repartían entre ellos los ingresos brutos obtenidos, en perjuicio de los intereses fiscales del Estado Colombiano.

Concluyó que si bien la autonomía de las normas impositivas frente al derecho civil y mercantil no puede llegar al extremo de desconocer o variar los propios efectos comerciales de los contratos, sí le permitía a la Administración restringir o alterar las consecuencias fiscales de los pactos privados.

2. Rechazo de la deducción por diferencia de renta presuntiva. Reiteró que en la declaración de renta del año gravable de 1998 Telecom incluyó la diferencia resultante entre la renta presuntiva determinada en el año gravable 1997 y la renta líquida del mismo año, conforme con el artículo 175 del Estatuto Tributario. Que según los estados financieros del año gravable 1998, la DIAN observó que la empresa no incluyó ningún valor por este concepto en las cuentas de orden. Sin embargo, en la declaración de renta de 1999 dedujo la suma de \$9.535.835.000 que, de acuerdo con la explicación dada por Telecom, surgió de la parte pendiente de solicitar por concepto de renta presuntiva, por valor de \$8.689.198.714 más el ajuste por inflación aplicado a esta cifra, de \$837.636.536.

Que si bien la norma mencionada permitía que los contribuyentes que hubieran determinado el impuesto a cargo con base en el sistema de renta presuntiva pudieran restar de la renta bruta, dentro de los dos años siguientes, el valor equivalente al exceso de renta presuntiva sobre la renta líquida calculada por el sistema ordinario, para hacer uso de esa deducción era necesario que esa contingencia quedara registrada en la contabilidad, específicamente en las cuentas de orden, pues el registro era la única prueba de que la diferencia no fue solicitada totalmente en un solo año.

Que en este caso el ajuste del exceso de renta presuntiva se debió registrar en la Cuenta de Orden Deudoras, en la que se registra la diferencia existente entre el valor de las cuentas de naturaleza activa, según la contabilidad, y las de igual naturaleza utilizadas para propósitos de declaraciones tributarias. Como se demostró que no fue realizado el registro en los términos expuestos, se concluyó que la deducción se solicitó totalmente en el año gravable 1988, con el correspondiente ajuste, por lo que era improcedente la deducción solicitada en el año 1999, pues no era suficiente demostrar su exceso sino su sustento contable en las cuentas de orden. Citó el artículo 56 del Decreto 2649 de 1993 sobre la obligatoriedad de registrar en los libros de contabilidad los hechos económicos realizados.

3. Rechazo de la deducción por amortización de diferidos. No obstante que era un costo de ventas que bien pudo ser incluido en el renglón 49 de la declaración, no se probó que los bienes que originaron tales costos eran susceptibles de amortización, ni que su valor no había sido incluido en otro renglón de la declaración como costo o deducción.

4. Rechazo de la deducción por impuesto de timbre pagado. Dijo que si bien el Tribunal aceptaba esta deducción con base en el certificado aportado, lo cierto era que en ese documento constaba el valor del contrato, pero no contenía el valor del impuesto de timbre causado (concepto y cuantía de la retención). Por lo tanto, no cumplía con todos los requisitos legales e impedía que se tuviera como prueba. Que, además, la carga de la prueba le correspondía a la empresa, de manera que no era válido afirmar que el certificado con las observaciones de la Administración estaría a disposición en las oficinas de Telecom.

5. Sanción por libros de contabilidad. Reiteró que la sanción se había ajustado a los artículos 654 (literal e) y 655 del Estatuto Tributario porque la demandante no llevaba los libros de contabilidad de forma que permitieran verificar o determinar los factores necesarios para establecer las bases de liquidación de impuestos. Que, conforme con la ley de servicios públicos, las empresas de servicios públicos que tuvieran objeto social múltiple debían llevar contabilidad separada para cada uno de los servicios que prestaran. Además, los contratos de Joint Venture vigentes en el año 1999 estipulaban que era obligación de Telecom, además de administrar los servicios, facturar, cobrar y recuadar, mantener separados en subcuentas que permitieran obtener información, las facturaciones e ingresos relacionados con el convenio. También establecían el derecho para la otra parte del convenio de tener acceso total y completo a los registros contables separados y demás información relacionada con el convenio, así como auditarlos. Que la misma actora había afirmado, en la respuesta al requerimiento ordinario del 18 de agosto de 2000, que los costos y gastos incurridos por Telecom en los contratos de Joint Venture del año 1999 estaban totalizados en el gran total de los gastos de la empresa. Por estas razones la DIAN no pudo determinar el total facturado por esos servicios, pues era consignado en la cuenta del asociado mediante el sistema de doble cupón, ni el valor de los costos imputables a esos contratos.

6. Sanción por inexactitud. Señaló que la empresa había incurrido en las conductas sancionadas por el artículo 647 del Estatuto Tributario, pues omitió ingresos recibidos como contraprestación del servicio público de telecomunicaciones de que era titular, e incluyó deducciones improcedentes. Por lo tanto, no podía predicarse, en este caso, diferencias de criterio relativo a la interpretación del derecho aplicable, pues lo que ocurrió fue el desconocimiento del derecho aplicable. Como los datos no fueron completos y verdaderos, no hay lugar a considerar una diferencia de criterios.

La **demandante** dijo que el recurso de apelación sólo hacía referencia al valor rechazado de \$13.145.607.598, correspondiente a la amortización de diferidos de los contratos de Joint Venture celebrados en 1997 y 1998.

Señaló que los artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario eran normas especiales para el manejo de este tipo de amortizaciones. Que en los contratos de concesión, riesgo compartido o Joint Venture, la norma era clara al decir que el valor de tales inversiones debía ser amortizado durante el término del respectivo contrato, hasta el momento de la transferencia, dependiendo del mismo desarrollo del contrato. Que esto fue lo que hizo TELECOM, y por ello utilizó la amortización

de diferidos de los contratos de joint venture de los años 1997 y 1998 en la declaración de renta de 1999, cuando la empresa terminó su negocio o actividad.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandada** solicitó que se confirmara la sentencia en lo favorable y se revocara en lo desfavorable. En relación con la apelación de la demandante dijo que la contribuyente no podía hacer valer en el año gravable de 1999 deducciones de otros periodos gravables (1997 y 1998). Que no se podía aceptar la tesis de la demandante de que no podía darse aplicación al artículo 143 del Estatuto Tributario con un criterio igual al de depreciación del costo de los activos, haciendo extensiva la regla de que no pueden las cuotas de depreciación correspondientes a un ejercicio solicitarse en otro, por el principio de realización de las deducciones, por cuanto el precitado artículo prevé expresamente el tratamiento de los cargos diferidos en los contratos de concesión, riesgo compartido o joint venture, consistente en utilizar el método de línea recta o reducción de saldos o cualquier otro método de reconocido valor técnico, de manera que debe dividirse en cuotas el importe de la amortización para ser solicitada en el respectivo ejercicio fiscal. Dijo, además, que este punto y el desconocimiento de \$85.029.437 no fueron controvertidos en el recurso y, por lo tanto, se entendía que habían sido aceptados tácitamente.

La **demandante** reiteró lo expuesto en la apelación.

El **Ministerio Público** consideró que la sentencia debía ser confirmada excepto en cuanto se levantó la sanción por inexactitud, por las siguientes razones:

1. En cuanto al recurso de apelación de la parte demandante dijo que no era de recibo pretender que, al amparo del artículo 143 del Estatuto Tributario, se le aceptara deducir en el año gravable 1999 las amortizaciones que debió deducir en virtud de los contratos de Joint Venture en las declaraciones de renta de los años 1997 y 1998, por cuanto el último inciso de la citada norma señala que para el caso de los contratos de concesión, riesgo compartido o Joint Venture, el valor de tales inversiones deberá ser amortizado durante el término del respectivo contrato, hasta el momento de la transferencia. En consecuencia, la contribuyente no podía, en virtud del inciso primero del artículo 143, vía ajustes, deducir la amortización correspondiente a los años 1997 y 1998, en la declaración de renta de 1999.

2. En relación con la **apelación de la DIAN**, argumentó lo siguiente:

2.1. Adición de Ingresos. Consideró que la decisión se debía mantener porque desde el momento en que Telecom firmó los mencionados contratos se estableció en qué proporción corresponderían los ingresos brutos a los asociados, y así evitar que estos se confundieran con los ingresos propios de Telecom. En consecuencia, no tiene razón la DIAN al exigir que la actora declarara como suyos los ingresos de terceros, cuando era claro, conforme con los contratos, a quiénes pertenecían, independientemente de que la titularidad del servicio la tuviera Telecom.

Señaló que según la sentencia de la Corte Constitucional C-318 de 1994, la razón de que en los contratos de concesión la titularidad del servicio la conservara el Estado era la existencia de una posibilidad de utilidad económica para el concesionario, que justamente es lo que lo mueve a contratar, y que no puede calificarse de ilícita o ilegítima. Que el cumplimiento de la concesión reporta, junto

al beneficio social para el Estado y los usuarios, un beneficio individual para el concesionario. Por eso, el hecho de que Telecom debiera conservar la titularidad en la prestación del servicio, no implicaba que debía tributar por los ingresos de los asociados, quienes además tenían el deber de declarar los ingresos percibidos, conforme con el artículo 24 del Estatuto Tributario.

2.2. Deducción por diferencia de renta presuntiva. Manifestó que la decisión del Tribunal debía mantenerse, pues la DIAN no podía presumir el hecho de que Telecom dedujo el total del exceso de la renta presuntiva de 1997, con el correspondiente ajuste por inflación, en la declaración de 1998, porque estaba probado que de ese exceso sólo dedujo una parte, y que el saldo corresponde a lo deducido por Telecom en la declaración de renta de 1999, circunstancia que no se podía desvirtuar con la suposición de la DIAN basada en la ausencia del registro de la deducción parcial en cuentas de orden.

2.3. Deducción por amortización de diferidos. Consideró que el argumento expuesto por la DIAN en el recurso de apelación no desvirtuaba el reconocimiento de la deducción conforme lo hizo el Tribunal, que estableció que se trataba de la venta de aparatos telefónicos efectuada por Telecom y registrada en la cuenta 6110 BIENES COMERCIALES, y soportada en los comprobantes de contabilidad 23002750 y 230003003 (anexo 17 del dictamen pericial). Que si la DIAN hubiera encontrado que ese valor ya había sido declarado como costo o deducción, procedía su desconocimiento, pero no era dable exigir al contribuyente que probara que no dedujo el valor como costo o deducción, en renglones diferentes.

2.4. Deducción por impuesto de timbre pagado. Señaló que la Administración rechazó la deducción porque en el contrato no aparecía el valor del impuesto causado, es decir, no cuestionó la realización del pago en el período gravable 1999, ni la relación de causalidad del mismo con la renta del contribuyente. Por lo tanto, era una deducción procedente. Dijo que aunque en el contrato firmado por la actora y el Banco de Bogotá no figurara el valor del impuesto, procedía la deducción, pues no era un requisito sine qua non que el valor apareciera en el texto del contrato.

2.5. Sanción por libros de contabilidad. Estuvo de acuerdo con la decisión del Tribunal porque la Administración sí pudo determinar la base de la liquidación de impuestos por medio de la contabilidad de la contribuyente. En ésta aparecían contabilizados los ingresos obtenidos por la misma en razón a los contratos de joint venture. Sin embargo la DIAN insistió en incrementar los ingresos de Telecom con el valor recibido por los asociados que, como ya se demostró, correspondieron a los términos pactados en dichos contratos.

2.6. Sanción por inexactitud. Resaltó que la sanción no fue aplicada solo por la adición de ingresos sino que también la base para liquidarla fue producto del desconocimiento de deducciones, entre ellas la de amortización de diferidos, sobre la que el Tribunal mantuvo su rechazo, por lo que consideró procedente mantener la sanción, sin que frente a la misma hubiera operado la diferencia de criterios, dada la claridad del último inciso del artículo 143 del Estatuto Tributario.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos de los recursos de apelación interpuestos por las partes, la Sala procede a decidir sobre la legalidad de los actos administrativos por medio de los cuales la DIAN modificó la liquidación privada del impuesto de renta y

complementarios a cargo de la Empresa Nacional de Telecomunicaciones, TELECOM, por el año gravable de 1999. Concretamente la Sala analizará, conforme con el recurso de apelación de la parte demandada, si procede la adición de ingresos por los contratos de Joint Venture que el Tribunal anuló; si son procedentes las deducciones por diferencia de renta presuntiva, por amortización de diferidos y por timbre pagado, que el Tribunal aceptó, y si son procedentes las sanciones por libros de contabilidad y por inexactitud, que el Tribunal levantó. Y conforme con el recurso de apelación de la parte demandante, la Sala establecerá si es procedente la deducción por amortización de diferidos en la partida que el Tribunal no aceptó³.

En los anteriores términos procede la Sala a decidir:

1. Adición de ingresos en los contratos de Joint venture

Según los actos acusados, la empresa demandante suscribió 20 contratos Joint Venture para el servicio de telecomunicaciones, que estaban vigentes para el año gravable 1999, y en virtud de lo dispuesto por la Ley 37 de 1993 y de acuerdo con la doctrina, el reparto del negocio se debió hacer sobre las utilidades, y no sobre los ingresos brutos. Por lo tanto, Telecom debió declarar todos los ingresos recibidos en desarrollo de esos contratos, realizar la depuración del impuesto de renta y repartir por último las utilidades en los porcentajes que se pactaran. La Ley 37 de 1993 regulaba exclusivamente la relación contractual entre la entidad pública y el asociado, sin extender su ámbito de aplicación a la relación que surgiera entre el asociado y el usuario. Telecom seguía siendo la titular del servicio, conforme con la Ley 142 de 1994. Por lo tanto, se constituía en una facultad de la titular ejercer todos los derechos y asumir todas las obligaciones que se generaran con ocasión de la prestación del servicio, lo que conllevaba necesariamente recibir y disponer de los ingresos que produjera el servicio.

Que de acuerdo con los estados financieros y los libros de contabilidad de la actora, ésta no incluyó en el Estado de Resultados de 1999 la totalidad de los ingresos percibidos por la prestación del servicio de telecomunicaciones relacionados con este tipo de contratos, mientras que tomó sólo como ingreso propio el facturado de acuerdo con el cupón a su nombre, en los porcentajes pactados, y como costo y deducción fueron llevados a la declaración de ese año el total de los efectuados por Telecom, sin discriminar qué parte correspondía a los servicios prestados en desarrollo de los Joint venture.

Que en virtud de lo dispuesto en los artículos 17 y 24 del Estatuto Tributario, Telecom se encontraba en la obligación de declarar no sólo los ingresos que le fueron facturados directamente a ella sino además los facturados a los asociados, por corresponder a la contraprestación del servicio prestado en el territorio nacional.

Que como este tipo de contratos tenía una regulación especial, los acuerdos entre las partes no podían transgredir la ley, como en este caso, el literal c) del artículo 10 de la Ley 37 de 1993, pues los asociados no pactaron distribuirse las utilidades o las pérdidas obtenidas en desarrollo del negocio, entendidas como el resultado de deducir los costos y gastos de los ingresos totales, sino que dispusieron que se

³ Si bien en la demanda se planteó el cargo de ajustes a los semovientes, depreciación y agotamiento, se observa que el Tribunal no se pronunció al respecto ni tampoco fue objeto de apelación por la demandante, razón por la cual la Sala no hará ningún análisis sobre el particular.

repartían entre ellos los ingresos brutos obtenidos, en perjuicio de los intereses fiscales del Estado Colombiano.

El Tribunal decidió que no se ajustó a derecho la adición de ingresos porque, de acuerdo con los contratos que suscribió Telecom y según el dictamen pericial, los ingresos de los asociados nunca fueron percibidos por Telecom. Por lo tanto, la DIAN, al pretender lo contrario, desconoció la esencia del Joint Venture, y generó una doble tributación sobre el mismo ingreso, inicialmente en cabeza de la accionante y luego en sus asociados.

La demandada controvertió la decisión del Tribunal con base en los mismos argumentos expuestos en la resolución que decidió el recurso de reconsideración.

Pues bien, está probado en el proceso que Telecom y otras empresas como Northern Telecom, Telefonaktiebolaget, Siemens Aktiengesellschaft, Nortel Cala Inc, Nec Corporation, entre otras, suscribieron sendos contratos de asociación a riesgo compartido o Joint Venture, cuyos objetos eran regular y establecer las condiciones, derechos, obligaciones, responsabilidades y demás estipulaciones bajo las cuales las partes desarrollarían conjuntamente y a riesgo compartido el proyecto de telecomunicaciones que permitiría a TELECOM la prestación del servicio público domiciliario de telefonía básica conmutada en diferentes ciudades de Colombia.

Conforme lo estableció la DIAN y lo verificó el Tribunal, entre las estipulaciones contractuales se encontraba que los ingresos brutos percibidos por los servicios prestados en desarrollo de los contratos se debían dividir entre Telecom y el asociado, de acuerdo con los porcentajes pactados, entre el 10% y el 40% para Telecom, y el 90% y el 60% para el asociado.

Esta disposición, a juicio de la DIAN, era contraria al artículo 10 de la Ley 37 de 1993, la cual disponía⁴:

“Artículo 10. A los procedimientos de contratación señalados en el artículo anterior, salvo lo dispuesto en la presente Ley, se aplicarán las disposiciones del derecho privado y en los contratos se establecerán entre otras estipulaciones:

a. Los mecanismos que permitan asegurar que la titularidad del servicio estará a cargo de la entidad pública contratante.

b. Los bienes y los servicios específicos que el contratista particular pone a disposición para la ejecución del objeto del contrato y que constituye la infraestructura de propiedad exclusiva del mismo contratista.

c. La proporción en que las partes contratantes participarán en las utilidades o pérdidas que genere la gestión conjunta, así como la forma de liquidación de las mismas.

d. Las condiciones en que la entidad contratante puede adquirir, si a ello hubiere lugar, al término del contrato, los bienes que el contratista haya aportado para el cumplimiento de sus obligaciones contractuales”.

Lo anterior porque en lugar de estipular la forma como se repartirían las utilidades, las partes señalaron cómo se repartían los ingresos brutos, lo cual no sólo desatendía la norma legal sino que estaba en perjuicio del fisco.

⁴ La Ley 37 de 1993 fue derogada por la Ley 1341 de 2009.

Pues bien, para la Sala la decisión del Tribunal que anuló esta adición de ingresos se ajustó a derecho, por las siguientes razones:

La Ley 37 de 1993, vigente para el año gravable 1999, “por la cual se regula la prestación del servicio de telefonía móvil celular, la celebración de contratos de sociedad y de asociación en el ámbito de las telecomunicaciones, y se dictan otras disposiciones”, autorizó, en su artículo 9, a las entidades adscritas y vinculadas al Ministerio de Comunicaciones y a las entidades indirectas o de segundo grado pertenecientes al mismo, que prestaran servicios de telecomunicaciones, con excepción de Inravisión, constituir entre sí o con otras personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras, sociedades o asociaciones destinadas a cumplir las actividades comprendidas dentro de sus objetivos, conforme a la ley de su creación o autorización y a sus respectivos estatutos. También definió las entidades descentralizadas de cualquier orden, encargadas de la prestación de servicios de telecomunicaciones, con el fin de asegurar los objetivos señalados en la Constitución Nacional, la ley y los estatutos, podían celebrar contratos de asociación con personas jurídicas, nacionales o extranjeras, sin que en virtud de los mismos surgieran nuevas personas jurídicas. En virtud de lo anterior, Telecom suscribió los contratos a los que se ha hecho referencia.

Ahora bien, el análisis probatorio realizado por el Tribunal sobre la forma como se cobraba a los usuarios por la prestación del servicio, la división del valor facturado en dos partes usando cupones, para que una vez fuera cancelado el valor la entidad recaudadora del pago consignara directamente a la cuenta del asociado lo que apareciera a su nombre, y la contabilización tanto de los ingresos propios de Telecom como de los asociados, son puntos que la DIAN no discute. Lo que ha alegado la DIAN es que en virtud de las disposiciones señaladas, las partes no debieron hacer el reparto del negocio sobre los ingresos brutos, sino sobre las utilidades, de manera que Telecom debió declarar todos los ingresos recibidos en desarrollo de esos contratos.

Para la Sala la conclusión de la entidad no se encuentra fundamentada jurídicamente, pues, según las estipulaciones contractuales, se observa que además de señalar la fracción de los ingresos que le corresponderían a cada uno, se determinó, también, la forma de establecer la proporción en que las partes contratantes participarían en las utilidades o pérdidas que generara la gestión conjunta, así como la forma de liquidación de las mismas, conforme con el artículo 10 literal c) de la Ley 37 de 1993.

En efecto, si se atiende a las estipulaciones contractuales del convenio C-0025-93 Nortel, en el numeral 2 del artículo 4. ALCANCES DEL CONVENIO, se pactó que:

“las partes acuerdan que de los ingresos obtenidos por concepto de la prestación de los servicios de telecomunicaciones Northern Telecom recibirá los ingresos brutos que se deriven en los términos y condiciones que a continuación se describen: [...] f) PARTICIPACIÓN EN LOS INGRESOS POR SERVICIOS: 80% NORTHERN TELECOM 20% TELECOM”.

Y en el artículo 10. INGRESOS Y PARTICIPACIONES, se estipuló que:

“Los ingresos que se perciban en desarrollo del convenio serán distribuidos de acuerdo, con el programa y porcentaje de distribución de ingresos por ellos acordados, los cuales han sido estipulados en el anexo financiero. Las participaciones se causarán respecto de los ingresos obtenidos por la prestación

de los servicios telefónicos de tráfico saliente local, saliente nacional e internacional, como consecuencia de los aportes hechos al convenio por las partes en el desarrollo del convenio. [...] La proporción en que las partes participarán en las utilidades o pérdidas que genere la gestión conjunta del proyecto, está incluida en las condiciones de distribución de ingresos planteada y costos propios según lo estipulado en el anexo financiero. De acuerdo con esta distribución, cada una de las partes asumirá de manera independiente las pérdidas y ganancias que le correspondan, según se estipula en el anexo financiero. Lo anterior de conformidad con la Ley 37 de 1993, artículo 10 literal c)”5 (Subraya la Sala).

Ahora bien, ese convenio se realizó con base en un modelo económico que se detalló en el anexo financiero. El modelo puntualizó los parámetros financieros que regían ese convenio de asociación e incorporó los retornos financieros que las partes proyectaron. Ese anexo hace parte integral del convenio.

Es decir, aunque el contrato no señalara expresamente un porcentaje para el reparto de utilidades, a juicio de la Sala, si estableció los parámetros con los cuales los asociados y Telecom participarían de las utilidades o pérdidas.

En los anexos financieros de otros convenios, en los cuales se detalló el Plan de Negocios, que también hicieron parte integrante de los contratos, se estableció que “el Plan de Negocios ha sido elaborado con base en las premisas enunciadas en el presente anexo, por tratarse de un contrato de asociación a riesgo compartido la inversión y los gastos de financiación serán recuperados en la medida que se establezca en este anexo financiero, y de acuerdo con el nivel de riesgo del +/- 10%”6. En este anexo se hizo una descripción del modelo financiero que incluyó tarifas, variables económicas y financieras, costos y gastos fijos y variables y proyecciones de resultado, entre otros, de manera que, de acuerdo con estos estudios y revisiones del plan de negocios, se podía establecer la proporción de la utilidad en que participará el asociado.

De acuerdo con lo anterior, para la Sala, la DIAN no podía concluir, con base en el artículo 10 de la Ley 37 de 1993, que los ingresos obtenidos por la prestación del servicio público se entendían percibidos exclusivamente por Telecom. Tampoco podía dar por sentado que todos los ingresos percibidos por esos contratos fueron exclusivos de la actora, por el hecho de que Telecom fuera el prestador del servicio público y conservara la titularidad con todos los derechos y obligaciones que ello conllevaba, pues en virtud de los convenios esa suposición quedaba desvirtuada, como se vio, en el entendido de que los asociados eran titulares de los ingresos en el porcentaje estipulado.

Además, nada tiene que ver que los asociados no intervinieran en la relación jurídica que se creaba entre los usuarios y la entidad estatal, pues se trataba de dos relaciones diferentes que, para efectos fiscales, no tenían ninguna incidencia. La titularidad del prestador del servicio a que se refiere el artículo 10 de la Ley 37 de 1993, en concordancia con el artículo 15 de la Ley 142 de 1994, se refiere no sólo a la titularidad que el Estado tiene frente a la prestación de los servicios públicos (artículo 365 de la Constitución Política) sino a la responsabilidad que adquiere la empresa frente al usuario, como prestadora del servicio, la cual no puede considerarse extendida a la titularidad y responsabilidad de los impuestos

5 Folios 9 y 29 Tomo 1 de anexos al dictamen pericial.

6 Folios 86 y 99 Tomo 1 de anexos al dictamen pericial.

que en cabeza de otras personas o entidades consagra la ley, por la realización de un hecho generador.

Para la Sala no es claro cómo los convenios que suscribieron los asociados con Telecom estaban perjudicando los intereses fisco colombiano, puesto que la DIAN no sólo no demostró de qué forma se presentaba este perjuicio, sino que, en todo caso, se vio que cada asociado recibía ingresos con ocasión del desarrollo de los contratos de la prestación de servicio público, y la DIAN podía determinar la realización del hecho generador del impuesto de renta en cabeza de ellos, así como establecer el impuesto a cargo por ingresos de fuente nacional, conforme con el artículo 24 del Estatuto Tributario. Se observa, así mismo, que en los convenios se dejó establecido que “los impuestos, derechos, tasas, contribuciones que se causen con ocasión del contrato estarán a cargo y serán cancelados por la parte que dé origen a los mismos. En caso de que se causen por las dos partes, se asumirán por montos iguales”⁷.

No se trata tampoco que la Administración pueda restringir o alterar las consecuencias fiscales de los pactos privados. Para la Sala los hechos económicos realizados en virtud de convenios particulares tienen unos efectos tributarios, que no son negociables ni modificables. Son los que consagra la ley. De manera que si, en este caso, Telecom tuvo unos ingresos en virtud de los convenios suscritos para la prestación del servicio de telecomunicaciones, los cuales estuvieron debidamente contabilizados y probados, no había razón para considerar que debía incluir ingresos que no eran propios, sino de otros entes que, en asociación con la actora, desarrollaron el contrato de prestación de servicios.

Así las cosas, para la Sala, el fundamento jurídico expuesto en los actos acusados, junto con el acervo probatorio del proceso, no permitían considerar que todos los ingresos recibidos por las asociaciones que a riesgo compartido celebró Telecom con otras personas jurídicas, para la prestación del servicio de telefonía básica conmutada en diferentes ciudades de Colombia, eran exclusivos de Telecom y así debió incluirlos en la declaración tributaria. En consecuencia, la adición de ingresos por \$309.865.520.048 no se ajustó a derecho, como lo decidió el Tribunal, por lo que se confirmará en este punto la sentencia apelada. Por la misma razón, no procedía tampoco el reconocimiento de los costos que efectuó la DIAN en los actos acusados, como también lo verificó el Tribunal en la liquidación que efectuó, por lo que en este aspecto se confirma esa liquidación.

2. Rechazo de la deducción por diferencia de renta presuntiva

El Tribunal accedió a la deducción porque Telecom llevó a la declaración de renta y complementarios de 1999 la suma de \$9.535.835.000, resultado de los ajustes por inflación autorizados por la ley al exceso de renta presuntiva, para lo cual bastaba que el exceso estuviera determinado en las declaraciones de renta en los años en que se generó, siendo irrelevante el ingreso del ajuste en la contabilidad en una cuenta de orden, como prueba de su existencia.

La DIAN ha reiterado que, según los estados financieros del año gravable 1998, la empresa no incluyó ningún valor por este concepto en las cuentas de orden, siendo el registro la única prueba de esta deducción. Dijo que para hacer uso de esa deducción era necesario que esa contingencia quedara registrada en la contabilidad, específicamente en las cuentas de orden, códigos 82 y 85, y que así

⁷ Folio 202 Tomo 1 de los anexos del dictamen pericial.

mismo las contrapartidas fueran registradas en la cuenta de corrección monetaria. Que por lo anterior, no se podía realizar ajustes por inflación a un valor que no existía.

Pues bien, para la Sala la decisión del Tribunal se confirmará, por las siguientes razones:

El artículo 175 del Estatuto Tributario, vigente para el año gravable discutido⁸, disponía que: “los contribuyentes que a partir del año gravable de 1990 hayan determinado un impuesto a su cargo con base en el sistema de renta presuntiva, podrán restar de la renta bruta determinada, dentro de los dos años siguientes, el valor equivalente al exceso de la renta presuntiva sobre la renta líquida calculada por el sistema ordinario. Lo dispuesto en este artículo, se aplicará sin perjuicio de la presunción mínima de rentabilidad que se debe calcular en el año en el cual se efectúe la deducción”.

Esta deducción por exceso de renta presuntiva es un beneficio que sólo tiene efectos tributarios. Por tal razón no se registra en las cuentas del balance. La prueba de la existencia de un exceso de renta presuntiva está dada por las declaraciones de renta. De manera que si la actora demostró el exceso de renta presuntiva en la declaración del año gravable 1997, y tenía dos años para solicitar la deducción, lo podía hacer por los años 1998 y 1999, como en efecto ocurrió.

La DIAN no discutió que la actora no pudiera solicitar la deducción por exceso de renta presuntiva ajustada por inflación, ni que el porcentaje del ajuste no fuera lo correcto, lo que ha cuestionado es su falta de registro en cuentas de orden. Sin embargo, desde el punto de vista contable, las cuentas de orden son cuentas de control en las que se registran las partidas conciliatorias entre las cuentas fiscales y contables, y si bien, de acuerdo con el PUC, en el Código 82 se deben registrar las diferencias existentes entre el valor de las cuentas de naturaleza activa según la contabilidad, y las de igual naturaleza utilizadas para propósitos de declaraciones tributarias, dentro de las cuales están conceptos tales como diferencias entre costo contable y fiscal, pérdidas fiscales por amortizar y exceso entre renta presuntiva y renta líquida por amortizar, para la Sala, la falta de registro contable en esas cuentas, no implica la pérdida del beneficio tributario.

Como quedó probado en el proceso con las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios presentadas por la actora por los años gravables 1997 y 1998, la declaración de renta de 1997 arrojó un exceso de renta presuntiva sobre la renta líquida de \$55.437.851.000, la cual era deducible dentro de los dos años siguientes. El PAAG para el año gravable 1998 fue de 15.69%, de manera que aplicado el porcentaje a la suma indicada arrojó un ajuste de \$8.689.198.714 y, por ende, un valor ajustado de \$64.136.049.714, del cual solicitó en la declaración de renta del año 1998 la suma de \$55.437.851.000, y quedó pendiente por solicitar el saldo. Al saldo restante, no pedido, se le aplicó el PAAG del año 1999, que fue de 9.63%, lo cual dio como resultado un ajuste de \$837.636.536 y, por ende, un saldo de exceso de renta presuntiva ajustada por inflación pendiente de solicitar por \$9.535.835.250, como en efecto lo pidió.

Por lo tanto, y de acuerdo con el concepto del Ministerio Público, para la Sala, la DIAN no puede, contra la evidencia de las cifras, presumir que el exceso de renta presuntiva del año gravable 1997 la llevó toda en el año 1998, o que la actora aplicó ajustes por inflación a una suma que no existía, pues las declaraciones de renta de los años 1997 y 1998, son elementos de juicio suficientes para acreditar

⁸ El artículo 175 del Estatuto Tributario fue derogado por el artículo 134 de la Ley 633 de 2000

⁹ Folios 617 a 623 Tomo 2 de anexos al dictamen pericial.

que sí hubo exceso de renta presuntiva, y la forma en que se efectuaron las deducciones de ese exceso y de los ajustes por inflación a los mismos. Por esta razón se confirma en este punto la decisión del Tribunal.

3. Rechazo de la deducción por impuesto de timbre

El Tribunal accedió a reconocer la deducción por el impuesto de timbre pagado, conforme con el artículo 115 del Estatuto Tributario porque, según el dictamen pericial, en el proceso obraba la copia del recibo de pago, lo cual desvirtuaba el argumento de la DIAN de que en el certificado del Banco de Bogotá no se establecía la suma del impuesto pagado el 23 de febrero de 1999.

La DIAN rechazó la deducción del impuesto de timbre por valor de \$4.729.580, por cuanto en el certificado del Banco de Bogotá, entidad con la cual la actora celebró un contrato de prestación de servicios, no se demostraba lo que se pagó, ya que conforme con el artículo 381 del Estatuto Tributario, los certificados de retenciones deben contener, el concepto y cuantía de la retención efectuada.

Pues bien, para la Sala, la decisión del Tribunal se ajustó a derecho, puesto que de acuerdo con la prueba visible a folio 24147 de los antecedentes (carpeta 88) el certificado expedido por el Banco Bogotá es suficiente para acreditar el derecho a la deducción.

En efecto el artículo 115 del Estatuto Tributario, vigente para el año gravable de 1998, disponía que eran deducibles los impuestos de industria y comercio, de vehículos, de registro y anotación y de timbre, que efectivamente se hubieren pagado durante el año o período gravable, siempre y cuando tuvieren relación de causalidad con la renta del contribuyente.

Así mismo el artículo 519 ibídem, vigente para el año gravable 1998, fecha de firma y legalización del contrato, establecía una tarifa del impuesto de timbre del 1% sobre los instrumentos públicos y documentos privados.

De acuerdo con el documento mencionado, el Banco de Bogotá, como agente retenedor del impuesto de timbre, certificó que le retuvo a la actora el 23 de febrero de 1999 el 50% del impuesto de timbre causado en contrato firmado y legalizado en diciembre de 1998, para conformación, integración y puesta a disposición de red especializada de telecomunicaciones, según reza textualmente la descripción. Consta igualmente que el valor del contrato fue de \$945.916.087,02. De manera que aplicada la tarifa vigente para la fecha de firma del contrato del 1% (Ley 383 de 1997) y dividido en el 50%, da como resultado el valor solicitado por la actora en la declaración de renta. Si bien es cierto que la tarifa del impuesto de timbre a partir del año gravable 1999 fue del 1,5% (Ley 488 de 1998), en este caso, la retención se aplicó en 1999, pero por la suscripción de un contrato en diciembre de 1998.

A juicio de la Sala, desestimar esta prueba en contra del contribuyente por el hecho de que no aparece expresamente la cuantía retenida, es desconocer las demás informaciones que contiene el certificado, del cual se puede, validamente, establecer cuál fue el impuesto efectivamente pagado. Además, la insuficiencia en la certificación del agente retenedor, no puede ir en perjuicio de la contribuyente que tiene derecho a la deducción. Se confirma en este aspecto la sentencia apelada.

4. Rechazo de la deducción por amortización de diferidos

De esta deducción el Tribunal aceptó la partida de \$85.029.437, y negó la procedencia de la partida por \$13.145.607.598. Ambas partes apelaron esta decisión en lo que les fue desfavorable.

En cuanto a la deducción por \$85.029.437, la DIAN la rechazó porque si bien se probó que este valor fue registrado en la cuenta 6110 BIENES COMERCIALES,

no era suficiente para comprobar la deducción, pues no obstante que se trataba de un costo de ventas que bien podía incluirse en el renglón 49 de la declaración, no había prueba que estableciera que los bienes que originaron esos costos eran susceptibles de amortización, y que ese valor no fuera incluido en otro renglón de la declaración como costo o deducción. Además, porque no fueron presentados los soportes contables.

El Tribunal consideró que la partida estaba debidamente respaldada con los comprobantes de contabilidad Nos. 230002750 y 230003003, y que se trataba de las ventas de aparatos telefónicos efectuados por Telecom en sus oficinas.

Para la Sala, y de acuerdo con el concepto del Ministerio Público, la decisión del Tribunal se debe confirmar, pues el argumento expuesto por la DIAN en el recurso de apelación no controvierte ni desvirtúa la determinación del a quo. En efecto, la parte demandada se limita a repetir lo expuesto en los actos acusados, sin advertir que el Tribunal tuvo en cuenta los comprobantes de contabilidad que demostraban el tipo de bienes que originaron tales costos, con lo que se desvirtuaban las razones del rechazo.

A juicio de la Sala, tampoco es razón para revocar la decisión del Tribunal, el argumento que expone la DIAN, de que la actora no probó que ese valor no fuera incluido en otro renglón de la declaración como costo o deducción. Lo anterior por cuanto la DIAN hizo un análisis completo y detallado de todos los renglones y rubros de la declaración de la demandante, con la finalidad de establecer las bases gravables y el impuesto a cargo, de manera que le correspondía a la DIAN hacer esa comprobación, y si en ese proceso de fiscalización no encontró que esa partida ya había sido solicitada, no podía pedirle al contribuyente que probara la no inclusión de la misma en otros renglones.

Ahora bien, en relación con la deducción por \$13.145.607.598, que el Tribunal no aceptó, se observa, según los actos acusados, que la suma correspondía a la amortización de diferidos de los contratos de asociación de Nortel, Siemens, Ericsson, Teleconsorcio y Telia, correspondientes a los años gravables 1997 y 1998. El rechazo se debió a que tales sumas correspondían a deducciones de otros periodos gravables (1997 y 1998) que no podían afectar los ingresos de 1999. La DIAN señaló que si el activo estaba generando ingresos por causa directa de tales inversiones debía afectarse la renta con los gastos desembolsados en forma anticipada en el año en que ellos se obtuvieran, con el fin de no quebrantar los requisitos exigidos para su procedencia, consistentes en la oportunidad y relación de causalidad con la actividad productora de renta. Que en virtud del principio de asociación, Telecom debió imputar las erogaciones surgidas de tales contratos en los años en que se causaron (1997 y 1998). Que según el inciso final del artículo 143 del Estatuto Tributario, debió dividir en cuotas el importe de la amortización para ser solicitada en el respectivo ejercicio fiscal.

El Tribunal rechazó la partida porque de acuerdo con los artículos 142 y 143 (inciso tercero) del Estatuto Tributario, Telecom debía afectar su renta en el mismo periodo en el que causó un valor por amortización de diferidos. Que en el caso del contrato de joint venture con Nortel, con una duración de 8 años y 11 meses contados a partir de su aprobación, el cual tomó como ejemplo, era claro que la amortización por dicha inversión se podía realizar durante el término del contrato, pero en cada período gravable debía llevarse el valor causado en el mismo, y no, como lo pretendió Telecom, llevar los valores correspondientes a los años 1997 y 1998 a la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios de 1999.

Por su parte la actora ha señalado que utilizó la amortización de diferidos de los contratos de *joint venture* de los años 1997 y 1998 en la declaración de renta de 1999, cuando la empresa terminó su negocio o actividad, conforme con los artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario. Que el pago de los ajustes de los modelos económicos por parte de Telecom a los asociados incidían no sólo durante el ejercicio financiero en que tenían lugar, sino durante la vida del contrato hasta su terminación. Por lo tanto, procedía la deducción, aún en un periodo diferente a la del pago de los ajustes.

Pues bien, para la Sala, los argumentos expuestos por la actora no desvirtúan la determinación oficial ni la decisión del Tribunal, por las siguientes razones:

El artículo 142 del Estatuto Tributario dispone:

“ARTICULO 142. DEDUCCIÓN POR AMORTIZACIÓN DE INVERSIONES. Son deducibles, en la proporción que se indica en el artículo siguiente, las inversiones necesarias realizadas para los fines del negocio o actividad, si no lo fueren de acuerdo con otros artículos de este capítulo y distintas de las inversiones en terrenos.

Se entiende por inversiones necesarias amortizables por este sistema, los desembolsos efectuados o causados para los fines del negocio o actividad susceptibles de demérito y que, de acuerdo con la técnica contable, deban registrarse como activos, para su amortización en más de un año o período gravable; o tratarse como diferidos, ya fueren gastos preliminares de instalación u organización o de desarrollo; o costos de adquisición o explotación de minas y de exploración y explotación de yacimientos petrolíferos o de gas y otros productos naturales.

También es amortizable el costo de los intangibles susceptibles de demérito” (Subraya la Sala).

Por su parte el artículo 143 del Estatuto Tributario, vigente para el año gravable 1999, disponía¹⁰:

"ARTÍCULO 143. TERMINO PARA LA AMORTIZACIÓN DE INVERSIONES. Las inversiones a que se refiere el artículo precedente pueden amortizarse en un término no inferior a cinco (5) años, salvo que se demuestre que, por la naturaleza o duración del negocio, la amortización debe hacerse en un plazo inferior. **En el año o período gravable en que se termine el negocio o actividad, pueden hacerse los ajustes pertinentes, a fin de amortizar la totalidad de la inversión.**

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

¹⁰ En la versión modificada por el artículo 91 de la Ley 223 de 1995.

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

De acuerdo con las anteriores disposiciones, la Sala observa que el valor de las inversiones que tuvo la actora en los contratos de *joint venture*, a que se refieren los actos demandados, podía ser amortizado por la actora durante el término de esos contratos hasta el momento de la transferencia, lo cual no fue negado por la DIAN. Lo que la DIAN cuestionó es que la actora afectó la renta de 1999 con la amortización de diferidos de años anteriores, lo cual no sólo violaba las normas de causación de las deducciones y del principio de asociación, sino que no se cumplía con los requisitos del artículo 143 citado, de dividir en cuotas el importe de la amortización para ser solicitada en el respectivo ejercicio fiscal, lo cual, a juicio de la Sala, está ajustado a derecho.

En efecto, el artículo 142 del Estatuto Tributario establece que lo deducible es una proporción, y el artículo 143 señala que cuando se termine el negocio o actividad se puede amortizar la totalidad de la inversión, pero antes se deben hacer los ajustes pertinentes. Esto indica que durante el negocio o actividad se debe ir amortizando conforme con los métodos que señala la norma, es decir, proporcionalmente, y sólo al final se hacen los ajustes para deducir la parte de amortización que faltó. Pero no como lo pretende la actora, y según lo señaló en el recurso de reconsideración, que era una decisión subjetiva, del criterio del obligado a llevar libros de contabilidad, la manera de concebir la incidencia de los diferidos en su operación. Dijo que la ley no obligaba a dividir en cuotas iguales, ni que en ningún momento preveía que fuera por el sistema de línea recta o de cualquier otra naturaleza¹¹.

Para la Sala, basta la lectura del artículo 91 de la Ley 223 de 1995, que modificó el artículo 143 del Estatuto Tributario, para considerar que la norma sí estableció que esa amortización no quedaba al libre albedrío de los obligados a llevar contabilidad, sino que debía hacerse por los métodos de línea recta o reducción de saldos, o mediante otro de reconocido valor técnico autorizado por la DIAN, ninguno de los cuales probó la actora que realizó. De manera que, conforme lo decidió el Tribunal, Telecom no podía afectar la renta de 1999 con deducciones que debieron solicitarse en otros periodos gravables, de acuerdo con los métodos de amortización que debió aplicar para amortizar las inversiones en que incurrió en virtud de los contratos *joint venture* y los ajustes a los mismos.

De acuerdo con lo anterior, la Sala sólo acepta la deducción por \$85.029.437.

5. Sanción por libros de contabilidad

¹¹ Folio 24183 del c.a. 88.

La DIAN impuso sanción por irregularidades en la contabilidad de que trata el artículo 655 del Estatuto Tributario, porque la actora incurrió en la causal prevista en el literal e) del artículo 654 ibídem, que señala que es sancionable no llevar los libros de contabilidad en forma que permitan verificar o determinar los factores necesarios para establecer las bases de liquidación de impuestos.

Los hechos que aducen los actos acusados fueron los siguientes:

- Que el incumplimiento al artículo 773 del Estatuto Tributario, que establece la forma y requisitos de llevar la contabilidad, conllevaba una infracción. Que no cumplir con esas obligaciones no permitía realizar un control efectivo y/o reflejar en uno o más libros la situación económica y financiera de la empresa, lo cual configuraba el hecho sancionable mencionado del artículo 654 ib.

- Que conforme con la Ley 142 de 1994, las empresas que tuvieran objeto social múltiple, debían llevar contabilidad separada para cada uno de los servicios que prestaran. Que los contratos de Joint Venture vigentes en 1999, estipulaban que Telecom, además de administrar los servicios, facturar, cobrar y recaudar, tenía la obligación de mantener separados en subcuentas que permitieran obtener información, las facturaciones e ingresos relacionados con el convenio. Que de los libros de contabilidad y de los soportes respectivos, no se podía establecer el total facturado por estos servicios, al ser consignado en la cuenta del asociado mediante el sistema de doble cupón, como tampoco se podía determinar el valor de los costos imputables a estos contratos.

Pues bien, para la Sala, la decisión del Tribunal que levantó la sanción por irregularidades en la contabilidad, se ajustó a derecho, pues, contrario a lo afirmado por la DIAN, de la contabilidad de la actora y de los respectivos documentos soporte, se pudo establecer la base de liquidación del impuesto de renta.

En efecto, para la Sala, las razones expuestas en los actos acusados, no evidencian una irregularidad contable, de las sancionables por la norma tributaria. Se trató de una apreciación diferente en cuanto a los efectos de las cláusulas contractuales y de la contabilización de los ingresos de acuerdo con los términos de los contratos Joint Venture que realizó la actora. Además, de la misma información contable relacionada, presentada por la actora, la DIAN pudo efectuar la adición de ingresos. En cuanto al reconocimiento de los costos que, según la DIAN, no pudo establecer, y que adicionó como estimados, para la Sala, su no procedencia deja sin sustento jurídico el argumento y confirma la tesis de que tales costos no pertenecían a la actora, sino a los asociados, en los términos de los convenios suscritos.

La razón de ser de la sanción por irregularidades en la contabilidad se traduce en la necesidad de que los contribuyentes y terceros obligados a llevarla, cumplan con todos los requisitos legales en su diligenciamiento, de manera que se permita conocer en cualquier momento la real situación económica y financiera de la persona, y sea eficaz para la correcta determinación de los impuestos, pues, como lo establece el artículo 50 del Código de Comercio, la contabilidad debe suministrar una historia clara, completa y fidedigna de los negocios del comerciante.

Como en este caso no se comprobó que la prueba contable no fuera idónea y eficaz para una correcta determinación tributaria, no procedía la sanción impuesta.

6. Sanción por inexactitud

El Tribunal levantó la sanción impuesta por \$46.351.684.000 porque estimó que hubo diferencia de criterios sobre el derecho aplicable en relación con los contratos de *joint venture*, cuya interpretación era difícil en atención a que no estaban regulados en la ley.

Pues bien, el artículo 647 del Estatuto Tributario establece que constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, entre otras, la omisión de ingresos, así como la inclusión de costos, deducciones, pasivos, descuentos, retenciones o anticipos inexistentes, y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable. Que no se configura inexactitud, cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias, se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.

A juicio de la Sala, la decisión del Tribunal en cuanto levantó la sanción se modificará, pues el hecho de que en la legislación colombiana no exista una regulación especial de los contratos *joint venture*, no significa que, en este caso, las partidas rechazadas se hubieran derivado de diferencias de criterio en torno al derecho aplicable.

En efecto, las deducciones por amortización de diferidos y del IVA en la adquisición de bienes de capital se rechazaron, no por la dificultad de interpretación de normas legales, sino por la ausencia de los presupuestos para su procedencia. En el caso de la amortización, el rechazo se dio porque la actora no dio cumplimiento a lo previsto en el artículo 143 del Estatuto Tributario y al principio de causación y asociación de la deducción, y en el caso del IVA pagado en la adquisición de bienes de capital, se rechazó porque no se trataba de bienes de capital sino de prestación de servicios, y no se daba cumplimiento al artículo 115-1 *ibídem*.

En atención a lo anterior, como la actora incluyó en su declaración deducciones inexistentes que dieron lugar a un menor impuesto a pagar, sobre las mismas se debe liquidar la sanción por inexactitud.

Así las cosas, se debe modificar la decisión del Tribunal en cuanto levantó la sanción por inexactitud en relación con todas las partidas glosadas por la DIAN y se debe recalcular en atención a los rechazos que se mantienen. La liquidación queda en los siguientes términos:

CONCEPTO	DECLARACIÓN PRIVADA	Resolución del recurso de reconsideración	LIQUIDACIÓN C. DE E.
Total Patrimonio Líquido	1.469.783.099.00 0	1.521.501.319.00 0	1.521.501.319.00 0
Total Ingresos Brutos	2.018.026.061.00 0	2.327.841.581.00 0	2.018.026.061.00 0
Menos devoluciones, descuentos y rebajas	13.639.895.000	13.639.895.000	13.639.895.000
Total Ingresos Netos*	2.004.386.166.00 0	2.314.201.686.00 0	2.004.386.166.00 0

Total Costos	0	0	0
Total	1.926.945.194.00	2.153.989.850.00	1.911.874.759.00
Deducciones**	0	0	0
Renta Líquida	77.440.972.000	160.211.836.000	92.511.407.000
Renta Presuntiva	54.403.061.000	54.403.061.000	54.403.061.000
Renta Líquida Gravable	77.440.972.000	160.211.836.000	92.511.407.000
Impuesto sobre la Renta Gravable	27.104.340.000	56.074.143.000	32.378.992.000
Total impuesto a cargo	27.104.340.000	56.074.143.000	32.378.992.000
Total Retenciones año gravable	17.376.101.000	17.376.101.000	17.376.101.000
Menos anticipo año gravable 1999	22.291.131.000	22.291.131.000	22.291.131.000
Más sanciones***	2.105.311.000	48.703.795.000	7.176.257.000
Total saldo a pagar	0	65.110.706.000	0
Total saldo a favor	10.457.581.000		111.983.000

* Se mantiene el valor declarado en virtud de que no procedía la adición de ingresos por \$309.865.520.048

** Se mantiene la cifra determinada por el Tribunal que restó los costos y deducciones imputables a los ingresos adicionados, como consecuencia de que no procedió la adición de ingresos (\$251.655.655.898) y se reconocieron las deducciones por diferencia de renta presuntiva, amortización de diferidos e impuesto de timbre, que en esta instancia se confirmaron..

*** Sanción por inexactitud:

Saldo a favor declarado	\$10.457.581.000
Menos saldo a favor según Liquidación del Consejo de Estado sin sanción:	<u>\$7.288.240.000</u>
Base de sanción	\$3.169.341.000
Por porcentaje de sanción	<u>160%</u>
Sanción por inexactitud	\$5.070.945.600
Más la sanción declarada	<u>\$2.105.311.000</u>
Total sanción por inexactitud	\$7.176.257.000

En este orden de ideas, se confirmará el numeral primero de la sentencia apelada, que anuló parcialmente los actos demandados, y se modificará el numeral segundo en cuanto al restablecimiento del derecho, para disponer que el saldo a favor del impuesto de renta de la demandante por el año gravable de 1999 es de \$-**\$111.983.000**, conforme a la anterior liquidación.

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

PRIMERO: CONFÍRMASE el numeral primero de la sentencia apelada.

SEGUNDO: MODIFÍCASE el numeral segundo de la sentencia apelada, el cual quedará así:

“En consecuencia y a título de restablecimiento del derecho, **SE FIJA** como saldo a favor de la EMPRESA NACIONAL DE

TELECOMUNICACIONES TELECOM por concepto de impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 1999 la suma de CIENTO ONCE MILLONES NOVECIENTOS OCHENTA Y TRES MIL PESOS MONEDA LEGAL (\$111.983.000 M.L.)”.

RECONÓCESE personería al abogado Sebastian Pinilla Mogollón como apoderado de la parte demandada.

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ