



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D.C., diecinueve (19) de marzo de dos mil quince (2015)

Radicación: 05001233100020040604201 **[20206]**

Actor: **ORBITEL S.A. E.S.P.** (NIT. 811.012.920-5)

Demandado: **DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES-
DIAN**

Impuesto sobre la renta - 1999

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por las partes contra la sentencia del 27 de septiembre de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de San Andrés, Providencia y Santa Catalina, que accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda.

La parte resolutive del fallo apelado dispuso lo siguiente:

“PRIMERO. DECLÁRESE (sic) PARCIALMENTE la nulidad de la Liquidación de Revisión No. 110642003000022 del 27 de marzo de 2003, proferida por la División de Liquidación de la Administración de Impuestos de Medellín y la Resolución No. 110662004000004 del 26 de abril de 2004, proferida por la División Jurídica Tributaria de la misma Administración de Impuestos, en el sentido de considerar el incremento de capital por valor de \$60.000.000.000, realizado desde el mes de marzo de 1999, y efectuar el correspondiente ajuste por inflación al patrimonio desde el mes siguiente, es decir, desde el mes de abril de 1999, tal como así lo había calculado la sociedad accionante en la Declaración Inicial de Rentas y Complementarios del año gravable 1999, en la suma de \$2.547.371.000.

SEGUNDO. CONFÍRMESE (sic) los Actos Administrativos demandados en todo lo demás.”

ANTECEDENTES

El 6 de abril de 2000, ORBITEL S.A. E.S.P., en adelante ORBITEL, presentó la declaración de renta del año gravable 1999, en la que determinó una pérdida líquida de \$43.573.639.000 y un saldo a favor de \$816.663.000.

El 17 de octubre de 2002, la DIAN profirió el requerimiento especial 110632002000130 en el que propuso las siguientes glosas:

- Desconocimiento de costos por \$22.281.562.000

- Desconocimiento de deducciones por \$96.485.000
- Disminución de la cifra control 1 – ajustes por inflación – en \$1.190.636.000, y adición de este valor en el renglón 25 “otros ingresos distintos de los anteriores”.
- Disminución del renglón 11 – depreciación, amortización, agotamiento acumulado por valor de \$24.737.491.000.

Como consecuencia de estas propuestas de modificación, la pérdida líquida declarada se redujo en \$23.568.683.000.

Con ocasión a la respuesta al requerimiento especial, el 13 de enero de 2003, la actora presentó declaración de corrección, por lo que la pérdida líquida inicialmente declarada por \$43.573.639.000 se redujo a \$43.559.142.000.

El 27 de marzo de 2003, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión 110642003000022, que determinó una pérdida líquida de \$20.083.861.000, por lo que la pérdida líquida declarada se redujo en \$23.475.281.000.

El 28 de mayo de 2003, la demandante interpuso recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión. Mediante Resolución 110662004000004 del 26 de abril de 2014, la DIAN resolvió el recurso interpuesto y modificó el acto recurrido para fijar la pérdida líquida en \$20.219.046.000.

DEMANDA

La actora, en ejercicio de la acción establecida en el artículo 85 del C.C.A, pidió que se declare la nulidad de la liquidación oficial de revisión y de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración. A título de restablecimiento del derecho, solicitó que se declare en firme la declaración de corrección presentada.

Citó como violadas las siguientes normas:

- Artículo 6 de la Constitución Política.
- Artículos 35 y 59 del Código Contencioso Administrativo
- Artículos 27, 28, 108, 142, 143, 347 y 730 [4] del Estatuto Tributario
- Artículos 11, 12, 48 y 136 del Decreto 2649 de 1993.

El concepto de la violación se sintetiza así:

1. Violación de los artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario y 136 del Decreto 2649 de 1993

Los actos demandados desconocieron los costos por amortización de licencia de operación por \$21.084.549.876 y por amortización preoperativos por \$1.053.207.490.

Mediante Resolución 000568 del 4 de marzo de 1998, el Ministerio de Comunicaciones concedió a ORBITEL licencia de operador para el uso y explotación del espectro electromagnético requerido para la prestación del servicio de telefonía pública básica conmutada de larga distancia – TPBCLD, por el término de 10 años.

En la declaración de renta del año 1999, ORBITEL solicitó la deducción proporcional por la amortización de la inversión realizada para obtener la anterior licencia, cuyo costo de adquisición ascendió a 150 millones de dólares. Así mismo, pidió la deducción de la amortización correspondiente a las inversiones realizadas en gastos preoperativos de instalación y organización de la empresa, que empezó a funcionar a finales de 1998.

A pesar de que los artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario otorgaban a ORBITEL la posibilidad de amortizar la licencia y los gastos preoperativos en un lapso no inferior a 5 años, la empresa amortizó en un término de 10 años y solicitó una deducción fiscal inferior a la que hubiera podido pedir si hubiera amortizado en un lapso de 5 años.

Teniendo en cuenta que los sistemas de amortización reconocidos por la ley fiscal que no requieren autorización del Director General de la DIAN son el de línea recta y el de reducción de saldos, para propósitos tributarios la empresa utilizó el sistema de línea recta.

Sin embargo, para fines contables ORBITEL amortizó la licencia y los gastos preoperativos de conformidad con el artículo 66 del Decreto 2649 de 1993, esto es, mediante el sistema "*suma de dígitos de saldos crecientes*", que para efectos contables constituye un sistema de reconocido valor técnico que no requiere de autorización alguna para su utilización.

Los gastos preliminares de instalación, organización o desarrollo, así como el costo de los intangibles están mencionados expresamente en los artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario como bienes que se amortizan por los

métodos de línea recta o reducción de saldos en un término no inferior a cinco años.

En consecuencia, el costo de los intangibles y los gastos preoperativos son amortizables en la forma prevista por los artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario.

En la liquidación oficial de revisión, la DIAN pretende que el criterio para definir el método de amortización sea el comercial o contable y no el fiscal. Con esta tesis, el contribuyente tendría derecho a pedir todos los gastos y costos en que hubiese incurrido por razones de índole comercial, de tal suerte que sobrarían los Capítulos II y V del Libro Primero del Estatuto Tributario, en los que se regulan los costos y deducciones aceptables fiscalmente, que no siempre coinciden con los costos y gastos comerciales.

La licencia de operación es un intangible susceptible de ser amortizado fiscalmente por disposición del artículo 142 del Estatuto Tributario, según el cual *“también es amortizable el costo de los intangibles susceptibles de demérito”*. La licencia le fue concedida a ORBITEL por un término de 10 años, lo que demuestra su demérito con el paso del tiempo. En efecto, a medida que el tiempo transcurre la licencia va perdiendo valor y al final del periodo de concesión, carecerá totalmente de valor, pues ORBITEL no podrá seguir utilizándola.

- 2. Disminución del renglón AE – aumento patrimonio líquido – por \$570.190.000 y adición de este valor en el renglón 25 “otros ingresos distintos de los anteriores”.**

La liquidación de revisión disminuyó el ajuste por inflación al patrimonio en \$570.190.000, y como consecuencia adicionó ingresos en la cuenta corrección monetaria por el mismo valor.

La DIAN se fundamentó en el hecho de que ORBITEL realizó un incremento de capital suscrito de \$60.000.000.000, según acta de junta directiva No. 18 del 22 de enero de 1999, transacción que fue registrada en la cámara de comercio el 21 de abril de 1999.

Además, consideró que el ajuste por inflación al aumento de capital ha debido realizarse a partir del 1 de mayo de 1999, en el entendido que surtió efectos frente a terceros en la fecha de su inscripción en el registro mercantil, por disposición del artículo 29 del Código de Comercio.

ORBITEL demostró que el ajuste por inflación al aumento de capital se debió efectuar desde abril, como en efecto se hizo, pues en marzo de 1999 se recibieron efectivamente los recursos correspondientes a dicho aumento.

El punto de fondo en este proceso no es la fecha en que se registró el incremento de capital en la cámara de comercio, puesto que este registro es declarativo y, además, tiene por objeto producir efectos frente a terceros.

Según los artículos 27 y 347 del Estatuto Tributario, ORBITEL registró en su contabilidad el hecho económico (aumento de capital) en la fecha en que este se produjo, vale decir, en marzo de 1999, cuando se recibieron efectivamente los recursos correspondientes al aumento.

Los actos demandados pretenden que el registro contable se realice en la fecha en que se inscribió el aumento de capital en la cámara de comercio, por lo cual desconocen los postulados de la causación contable del ingreso contemplados en los artículos 27 y 28 del Estatuto Tributario.

3. Disminución del renglón AC – depreciación, amortización, agotamiento por valor de \$619.709.000 y adición de este mismo valor en el renglón 25 – “otros ingresos distintos de los anteriores”.

La liquidación de revisión aumentó el renglón 25 IV de la declaración “total ingresos brutos” en la suma de \$1.189.899.000 de los cuales \$570.190.000 corresponden a la disminución del renglón AE – aumento de patrimonio líquido.

La suma restante en cuantía de \$619.709.000 que corresponde a la disminución del renglón AC – depreciación, amortización, agotamiento – y adición de este mismo valor en los renglones IE, IV, IG de la declaración de renta, no fue considerada en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración.

En efecto, en la resolución que resolvió el recurso no aparece ninguna mención a la adición de ingresos por \$619.709.000, lo que significa que se estimó que estos no debían ser materia de adición. Sin embargo, al analizar la página 8 del acto en mención se observa que la pérdida líquida desconocida aparece incrementada en \$619.709.000, correspondientes a los ingresos adicionados sobre los cuales no se suministró explicación.

Lo anterior significa que en relación con la disminución del renglón AC-depreciación, amortización, agotamiento – por \$619.709.000 y adición de este mismo valor en el renglón 25 – “otros ingresos distintos de los anteriores”, hubo una ausencia total de motivación, que vicia de nulidad los actos demandados.

La nulidad de esta adición de ingresos por ausencia de motivación y por no haber sido planteada de manera explícita en la resolución que resolvió el recurso, determina que de los renglones IE “otros ingresos distintos a los anteriores”, IV “total ingresos brutos”, IG “total ingresos netos”, se deben deducir \$619.709.000, lo que implica que el renglón RB “pérdida líquida”, se incremente en dicho valor, de tal suerte que la pérdida determinada por la resolución que resolvió el recurso no sería de \$20.219.046.000 sino \$20.838.755.000.

4. Desconocimiento de la deducción por salarios por \$12.438.000.

La liquidación de revisión aceptó los planteamientos de ORBITEL en el sentido de que la División de Fiscalización calculó erróneamente los aportes parafiscales, puesto que incluyó como base de cálculo la totalidad de las vacaciones, sin tener en cuenta que en el caso de los salarios integrales, la base de cálculo de los aportes por tal concepto es el 70% y no el 100%.

No obstante, al verificar el pago de los aportes parafiscales, la liquidación de revisión incurrió en error al rechazar salarios por \$12.438.000, sin tener en cuenta que la suma rechazada corresponde a vacaciones compensadas, que no son materia de aporte.

Teniendo en cuenta que el rechazo se fundamenta en la falta de prueba, se anexa a la demanda certificado de revisor fiscal en el que consta que los \$12.438.000 corresponden al pago de compensación por no disfrute de vacaciones que hizo la empresa a sus empleados, suma sobre la cual no se realizaron aportes parafiscales, según concepto de COMFAMA.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN pidió negar las pretensiones de la actora por las siguientes razones:

1. Violación de los artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario y 136 de Decreto 2649 de 1993

El fundamento del desconocimiento de los artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario y 136 del Decreto 2649 de 1993, relativos al rechazo de costos por \$22.137.759.000, está ligado al cumplimiento de lo establecido en los mismos artículos.

Se debe tener en cuenta que la transcripción que efectúa el demandante del artículo 143 del Estatuto Tributario no corresponde al vigente para el año

1999, sino a la sustitución que del inciso segundo hiciera el artículo 236 de la Ley 685 de 2001, que determinó los posibles sistemas de amortización sin exigir uno en particular ni una autorización previa para utilizar otro sistema de reconocido valor técnico.

El artículo 143 del Estatuto Tributario, vigente para el año gravable en discusión, expresamente establecía la deducibilidad proporcional de la inversión en un término no inferior a cinco (5) años, a menos que se demuestre que deba hacerse en un plazo inferior.

En consecuencia, hay que determinar tanto la proporción como el término de la amortización y para ello debe tenerse en cuenta lo previsto en el artículo 66 del Decreto 2649 de 1993 que señala lo siguiente:

“...para reconocer la contribución de los activos intangibles a la generación del ingreso, se deben amortizar de manera sistemática durante la vida útil. Esta se debe determinar tomando el lapso que fuere menor entre el tiempo estimado de su explotación y la duración de su amparo legal o contractual. Son métodos admisibles para amortizarlos los de línea recta, unidades de producción y otros de reconocido valor técnico, que sean adecuados según la naturaleza del activo correspondiente. También en este caso se debe escoger aquel que de mejor manera cumpla la norma básica de asociación”.

De esta forma, si estaba determinado que los ingresos irían incrementándose año a año durante el periodo del amparo legal, que podía ser establecido en diez años, según la licencia de operación, consecuentemente, los gastos

asociados deberían incrementarse año a año, razón por la cual la amortización de la licencia y los costos preoperativos deberían seguir ese criterio y no utilizar el método de línea recta para efectos fiscales, conforme con el cual las deducciones por estos conceptos estarían desligadas de la realidad económica de la compañía.

2. Disminución del ajuste por inflación por \$570.190.000.

Los ajustes se deben realizar a partir del primer día del mes siguiente al que se realizó la inscripción del aumento de capital en el registro mercantil, de conformidad con los artículos 347 del Estatuto Tributario, 1º del Decreto 1446 de 1994 y 15 del Decreto 2075 de 1992, que en el caso concreto corresponde al mes de mayo, dado que la inscripción del aumento se hizo el 21 de abril de 1999.

Comoquiera que el aumento de capital de la actora implicaba una reforma estatutaria, ya que se trataba de modificar la cifra de capital autorizado como requisito para emitir y ofrecer nuevas acciones, era preciso atender lo dispuesto en el artículo 158 del Código de Comercio, que señala que toda reforma del contrato social debe reducirse a escritura pública, que debe registrarse en la cámara de comercio correspondiente al domicilio social al tiempo de la reforma.

Los efectos del desconocimiento de tales ajustes sobre el renglón “otros ingresos”, obedecen a la disminución que por efecto de ello se da en el saldo

de la cifra de control 1 de la declaración de renta, que, a su vez, determina el aumento del saldo crédito de la cuenta de corrección monetaria, que se traduce en otros ingresos por efecto de la inflación.

3. Desconocimiento de la deducción por salarios por \$12.438.000.

El concepto emitido por COMFAMA señala que para efectos de la liquidación de los aportes parafiscales, la base se constituye por la nómina mensual de salario, entendiéndose por esta la totalidad de los pagos que constituyen salario de acuerdo con el Código Sustantivo del Trabajo, y los demás pagos por descansos remunerados de ley y convencionales o contractuales.

Las vacaciones constituyen un descanso remunerado, razón por la cual deben incluirse en la base de liquidación de aportes parafiscales y tenerse en cuenta solo los pagos por vacaciones disfrutadas.

El artículo 189 del Código Sustantivo del Trabajo determina, como regla general, la prohibición de que las vacaciones sean compensadas en dinero, salvo cuando el Ministerio de Protección Social autorice su pago y cuando el contrato de trabajo termine sin que el trabajador haya disfrutado sus vacaciones.

En consecuencia, es procedente el desconocimiento de la cifra en cuestión, ante la ausencia de elementos probatorios.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal declaró la nulidad parcial de los actos demandados; aceptó el incremento de capital por \$60.000.000.000, realizado desde marzo de 1999 y el correspondiente ajuste por inflación al patrimonio desde el mes siguiente, es decir, desde abril de 1999. En lo demás, mantuvo la legalidad de los actos acusados.

Los fundamentos de la decisión se resumen así:

Rechazo de la amortización por \$22.137.759.000

El inciso 3º del artículo 143 del Estatuto Tributario, vigente para el año gravable en discusión, establecía varios métodos para amortizar los gastos preliminares de instalación, organización y funcionamiento, así como los costos de los bienes intangibles, como el de línea recta, reducción de saldos, o cualquier otro de reconocido valor técnico autorizado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, sin que para ese entonces se tuviera algún tipo de preferencia de orden legal o se exigiera la utilización de uno en particular.

Sin embargo, de la sola lectura del citado artículo no es dable deducir cuál de los métodos existentes para realizar la amortización de los gastos por concepto de licencia y preoperativos le era dable aplicar al contribuyente. Por consiguiente, se aplica el inciso 3º del artículo 66 del Decreto 2649 de 1993 que establece que el comerciante deberá utilizar el método más adecuado, según el activo correspondiente, y que cumpla de mejor manera con la norma básica de asociación. En consecuencia, la norma contable limita la libertad de elección del método para llevar a cabo la amortización, a aquel que más se ajuste a la realidad económica del activo o los activos a amortizar.

Dado que los ingresos por operación de ORBITEL tienden a aumentar anualmente, en su contabilidad la actora aplicó el método de la “suma de los dígitos de los años”, que se encuentra en armonía con la naturaleza de los activos a amortizar.

No obstante, lejos de utilizar de manera extensiva el mismo método para efectos fiscales, empleó el método de “línea recta”, por lo cual contrarió lo dispuesto en los artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario y el Decreto 2649 de 1993.

En efecto, si bien existía libertad de utilizar el método de amortización que mejor se ajustara a la realidad del activo a depreciar, la misma técnica de amortización utilizada contablemente debió emplearse fiscalmente. En

consecuencia, procedía el rechazo de los costos por amortización de intangibles.

Disminución del ajuste por inflación al patrimonio

Según el demandante, la DIAN disminuyó el ajuste por inflación al patrimonio en \$570.190.000 y lo adicionó a la cuenta corrección monetaria, porque ORBITEL efectuó un incremento de capital por \$60.000.000.000, según consta en acta de la junta directiva No. 18 de enero de 1999, registrada en la cámara de comercio el 21 de abril del mismo año. Por tal razón, el aumento de capital debió hacerse a partir del 1º de mayo de 1999, porque este surtió efectos frente a terceros en la fecha de su inscripción en el registro mercantil, sin tener en cuenta que los recursos relacionados con el aumento de capital se recibieron efectivamente en marzo de ese año. Por tanto, con base en el principio de causación, se debió tomar esa fecha para efectos de realizar el correspondiente ajuste.

El artículo 27 del Estatuto Tributario dispone que los hechos económicos se deben reconocer cuando se realicen, no cuando se reciba efectivamente el pago, vale decir, que deben reconocerse y contabilizarse en el periodo contable en que ocurran.

Toda vez que fue a partir de marzo de 1999 en que el aumento de capital comenzó a surtir efectos interpartes, el correspondiente ajuste por inflación al

aumento de capital debe calcularse a partir del mes siguiente, esto es, desde abril de 1999 y no en mayo, como lo afirma la DIAN.

En consecuencia, se anulan los actos demandados solo para considerar el incremento de capital por \$60.000.000.000, realizado desde marzo de 1999 y efectuar el correspondiente ajuste por inflación al patrimonio desde el mes siguiente a esa fecha, tal como lo calculó la actora en la declaración de renta del año gravable 1999.

Nulidad de los actos por falta de motivación

El demandante alega que la disminución de \$619.709.000 por depreciación, amortización, agotamiento y la consecuente adición del mismo valor en los renglones IE, IV, IG de la declaración de renta no fueron motivados.

El *a quo* estimó que el cargo no está llamado a prosperar, toda vez que en la liquidación oficial de revisión se sustentó dicha disminución en el hecho de que tanto fiscal como contablemente no hay razón *“para que se lleven métodos diferentes, teniendo en cuenta que según el criterio comercial y la realidad económica de la empresa, ésta es quien define el parámetro a utilizar uno u otro método contable y fiscal y no uno diferente para cada evento”*.

Lo anterior denota que la modificación hecha por la Administración en cuanto a la disminución del renglón AC- depreciación, amortización, agotamiento por \$619.709.000 tiene su origen en la modificación oficial respecto al método utilizado por ORBITEL para depreciar los gastos y costos por la amortización de la licencia de operación y los gastos preoperativos, lo que denota una adecuada y suficiente sustentación de la glosa.

Rechazo de la deducción por salarios (\$12.438.000)

Según el Tribunal, a pesar de tratarse de un descanso remunerado, las vacaciones no son prestación social ni constituyen salario. Sin embargo, hacen parte de la base para el pago de aportes parafiscales, según el artículo 17 de la Ley 21 de 1989.

Lo anterior en concordancia con el artículo 108 del Estatuto Tributario, que establece la posibilidad de deducción de las sumas de dinero pagadas por concepto de vacaciones compensadas.

En cuanto a la prueba de la deducción presentada por la actora, se observa que el certificado de revisor fiscal precisa que: *“ Al 31 de diciembre de 1999, en el libro VII mayor y balances folio 0366 número 09149, se registraron costos y gastos por concepto de vacaciones por \$470.713.854, las cuales incluyen vacaciones disfrutadas de salarios ordinarios y salarios integrales por \$178.275.763. Igualmente se registraron comisiones pagadas por*

\$510.589.235, los cuales incluyen \$112.106.990 de salario integral". Sin embargo, dicho certificado no se refiere a "vacaciones compensadas", razón por la cual no existe prueba en tal sentido.

RECURSO DE APELACIÓN

Inconformes con la decisión de primera instancia, las partes apelaron.

La **demandante** fundamentó el recurso de apelación así:

Violación de los artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario y 136 del Decreto 2649 de 1993

El *a quo* reconoció que existe libertad de utilizar el método de amortización que mejor se ajuste a la realidad del activo a depreciar. Sin embargo, negó validez al método de línea recta que se utilizó para efectos fiscales, a pesar de que está expresamente reconocido en el artículo 143 del Estatuto Tributario.

Por ello, simplemente consideró que el método utilizado contablemente por la actora, de suma de dígitos de saldos crecientes, debió utilizarse para efectos fiscales por encontrarse en armonía con el activo objeto de amortización.

Tanto la DIAN como el Consejo de Estado son enfáticos en indicar que no necesariamente el método de amortización de inversiones utilizado contablemente debe coincidir con el método de amortización fiscal, pues el artículo 143 del Estatuto Tributario establece que *“la amortización se hará por los métodos de línea recta o reducción de saldos, o mediante otro de reconocido valor técnico autorizado por la DIAN”*. Es decir, la norma tributaria establece en forma clara los requisitos para la amortización y no condiciona la utilización de los métodos allí consagrados a que sean los mismos que utilice contablemente el contribuyente.

Con fundamento en los artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario y en la doctrina de la DIAN, ORBITEL solicitó la deducción proporcional de la amortización de la inversión realizada para obtener la licencia otorgada por el Ministerio de Comunicaciones por el uso del espectro electromagnético requerido para la prestación del servicio de telefonía pública básica conmutada de larga distancia por el término de 10 años. Así mismo, pidió la deducción de la amortización correspondiente a las inversiones realizadas en gastos preoperativos de instalación y organización de la empresa, que empezó a funcionar a finales de 1998.

Para ello, utilizó el método de línea recta autorizado por la ley tributaria, que no tiene que coincidir con el método de amortización contable, pues la ley tributaria no estableció tal requisito.

Se debe tener en cuenta que el inciso 3 del artículo 66 del Decreto 2649 de 1993 no limita la libertad de elección del método de depreciación para efectos fiscales. Lo anterior por cuanto la norma aplicable es el artículo 143 del Estatuto Tributario que establece taxativamente cuáles son los métodos de amortización que fiscalmente pueden usar los contribuyentes, entre los que se encuentra el de línea recta que utilizó la demandante.

Tanto a la licencia como a los gastos preoperativos le son aplicables los artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario, por cuanto son bienes susceptibles de demérito. Así, la licencia fue concedida por el término de diez años, lo que demuestra que a medida que pasa el tiempo, pierde valor. Lo mismo ocurre con los bienes y servicios adquiridos al inicio del negocio.

De aceptar la tesis de la DIAN, avalada por el Tribunal, se llegaría a la conclusión errada de que la contabilidad prima sobre la legislación tributaria, lo que implica que desaparecerían las diferencias entre lo contable y fiscal y con ello, los contribuyentes podrían deducir válidamente partidas que son deducibles contablemente pero no fiscalmente, como donaciones, en su totalidad, o impuestos que no estén incluidos dentro del artículo 115 del Estatuto Tributario.

Como lo reconocen la doctrina de la DIAN y el Consejo de Estado, el criterio para definir el método de amortización es eminentemente fiscal y no comercial. Precisamente el artículo 136 del Decreto 2649 de 1993 establece que *“para efectos y fines fiscales, las disposiciones tributarias se aplican de*

preferencia frente a las disposiciones contables”, norma que no tuvo en cuenta el a quo al momento de emitir el fallo.

Nulidad de los actos por falta de motivación

La disminución del renglón AC – depreciación, amortización, agotamiento por \$619.709.000 y la adición de este mismo valor en el renglón 25 – otros ingresos distintos de los anteriores- no están motivadas.

En la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, la DIAN solamente incluyó como puntos de rechazo los relacionados con la amortización de la licencia y costos preoperativos, la disminución del renglón AE por \$570.190.000 y la adición de dicho valor en el renglón 25 “otros ingresos” y el desconocimiento de la deducción por salarios por \$12.438.000.

En dicho acto no se mencionó la adición de ingresos por \$619.709.000, lo que significa que tal partida no debía ser materia de adición.

La falta de explicación de dicha partida viola los artículos 35 y 59 del Código Contencioso Administrativo, toda vez que todos los actos administrativos deben ser motivados, en el sentido de resolver todas las cuestiones planteadas.

Rechazo de la deducción por salarios por \$12.438.000

El Tribunal aceptó que las vacaciones compensadas no hacen parte de la base de aportes parafiscales. No obstante, consideró que el certificado de revisor fiscal no evidencia que las vacaciones compensadas fueron pagadas por la demandante.

Al respecto, debe tenerse en cuenta que lo certificado por el revisor fiscal fue el valor de las vacaciones disfrutadas y que este no incluye los \$12.438.000, valor rechazado en los actos demandados y que corresponde a vacaciones compensadas. Sin embargo, por defecto, el monto rechazado coincide con el valor pagado por ORBITEL por concepto de vacaciones compensadas.

La **demandada** fundamentó el recurso de apelación así:

Ajuste por inflación al aumento de capital

El incremento de capital realizado por la actora surte efectos fiscales a partir del mes de mayo de 1999, según el artículo 347 del Estatuto Tributario, el artículo 1º del Decreto 1446 de 1994 y el artículo 15 del Decreto 2075 de 1992, es decir, el primer día del mes siguiente a aquel en el cual se efectuó el aumento.

El Tribunal estimó que el registro del aumento de capital surte efectos desde marzo de 1999 e indicó que la autoridad tributaria es parte en la relación con el contribuyente y no un tercero, razón por la cual dicho aumento es oponible a la DIAN desde marzo de 1999.

Sin embargo, la demandada no es parte en este caso, por cuanto no es socio, ni accionista de la actora y respecto al aumento de capital la DIAN no tiene la misma relación que existe con el contribuyente en materia tributaria.

Como la DIAN es tercero respecto a la decisión de la sociedad de aumentar el capital, solo es oponible el aumento a partir de la inscripción de este acto en el registro mercantil.

De acuerdo con lo anterior, el incremento de capital realizado por ORBITEL tiene efectos fiscales desde mayo de 1999, es decir, al primer día del mes siguiente a aquel en el cual se hizo la inscripción en el registro mercantil.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante reiteró los argumentos expuestos en la demanda.

La demandada reiteró los planteamientos de la contestación de la demanda.

El **Ministerio Público** solicitó que se revoque parcialmente la sentencia apelada para aceptar las glosas por amortización por inversión y disminución del ajuste por inflación en el aumento de capital. Los fundamentos de su concepto se resumen así:

Rechazo de la amortización de inversiones

La actora utilizó el método de línea recta para amortizar en diez años la licencia, método que no contraría el artículo 143 del Estatuto Tributario sobre el plazo para reconocer fiscalmente la amortización de la inversión incurrida en la licencia y el gasto preoperativo, que es la finalidad de tal precepto.

La DIAN no podía rechazar este proceder y condicionarlo al sistema contable que la actora aplicó, por cuanto se desconoce la prevalencia de la norma tributaria sobre la contable. Además, los artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario reconocen al contribuyente la recuperación de la inversión mediante este sistema de deducción (amortización) en los términos allí indicados, los que cumplió la actora y no fue objetado por la Administración.

En consecuencia, la razón esgrimida por la DIAN para rechazar el valor amortizado carece de sustento legal, razón por la cual se debe revocar la sentencia apelada en cuanto a este punto.

Nulidad por falta de motivación en la disminución de la amortización

En el requerimiento especial, la DIAN sostuvo que disminuyó en \$619.709.000 la depreciación, amortización y agotamiento, por diferencias contables y fiscales de los activos intangibles (licencia) y activos diferidos (preoperativos) y su amortización, y señaló que modificó el cálculo de los ajustes por inflación, aumentando la cuenta corrección monetaria declarada en otros ingresos. Además, que explicó esa modificación en el literal a) del numeral 3º y literal b) numeral 4º del requerimiento.

En dichos numerales, justificó la adición de esa suma a “otros ingresos” con base en las diferencias de ajustes fiscales por inflación a la amortización de la licencia y preoperativos y a la depreciación de activos fijos con vidas útiles diferentes.

En la liquidación oficial de revisión se mantuvo esa explicación sobre las diferencias contables y fiscales anotadas y se precisó que era procedente la disminución con base en tales diferencias porque no había razón para que se llevaran métodos distintos, dado que la realidad económica define el método que debe emplearse.

Al examinar el contenido de la liquidación de revisión se advierte que la Administración explicó la razón de la modificación efectuada, la que sustentó

en la diferencia de métodos que la actora aplicó contable y fiscalmente, lo que descarta que la actuación demandada carezca de motivación. En consecuencia, la glosa de la DIAN debe mantenerse.

Disminución del ajuste por inflación en aumento de capital

La DIAN disminuyó en \$570.190.000 el ajuste al patrimonio líquido por efectos de la inflación, porque al efectuarlo la actora debió tener en cuenta el mes de mayo de 1999, que era el siguiente al del registro de aumento de capital en la cámara de comercio, realizado el 21 de abril, fecha a partir del cual el acto era oponible a terceros.

Si bien respecto de los actos y documentos sujetos a registro las normas comerciales otorgan efectos frente a terceros, a partir de su inscripción, para fines tributarios los hechos económicos producen efectos a partir de su ocurrencia. Así se desprende de las normas tributarias que regulan la realización del ingreso.

En relación con el ajuste por inflación al aumento de capital, el artículo 347 del Estatuto Tributario, en que se sustentó la DIAN, prevé que el efectuado por nuevas emisiones de acciones se debe ajustar de acuerdo con el PAAG, para lo cual se tiene en cuenta la fecha del aumento de capital.

Esa específica regulación en materia tributaria prevalece frente al registro a que se refieren las normas comerciales, por tratarse de una norma especial, razón por la que carece de sustento legal la disminución del ajuste efectuado por la Administración.

Deducción por salarios

La DIAN desconoció \$12.438.000, correspondientes a los salarios sobre los cuales la actora no pagó aportes parafiscales, que, según esta, corresponden a vacaciones compensadas en dinero, no sujetas a dichos aportes.

La prueba de la deducción fue el certificado de revisor fiscal, documento que refleja \$470.713.854 por vacaciones, que incluyen las disfrutadas por salarios ordinarios e integrales y las comisiones pagadas por \$112.106.990, que incluyen el valor por salario integral. Sin embargo, no existe prueba sobre los \$12.438.000 como equivalentes a vacaciones compensadas en dinero. Por tanto, procede el rechazo de la glosa.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos planteados en el recurso de apelación presentado por las partes, corresponde a la Sala estudiar los siguientes aspectos:

- En cuanto a lo planteado por la **demandante**: i) Rechazo de la amortización por inversión en activos y en gastos preoperativos por \$22.137.757.366. ii) Nulidad de los actos por falta de motivación frente a la disminución del renglón AC – depreciación, amortización y agotamiento por \$619.709.000 y la correlativa adición de ingresos por ese valor; iii) Rechazo de la deducción por salarios por \$12.438.000.
- Respecto de la apelación de la **demandada** se debe establecer si procede la disminución de los ajustes al patrimonio derivados del aumento de capital.

Delimitado así el asunto objeto de la controversia, decide la Sala, en el orden propuesto por las partes:

Rechazo de la amortización por inversión en activos intangibles (licencia \$21.084.549.876) y en gastos preoperativos (\$1.053.207.490)

La DIAN desconoció estos costos porque contablemente se amortizaron con el método de la suma de los dígitos de los saldos crecientes, al paso que, fiscalmente, la actora utilizó el método de línea recta.

Así, rechazó la diferencia entre la amortización contable y la amortización fiscal, en cuantía de \$22.137.757.000, por cuanto la licencia de operación y los gastos preoperativos que son activos intangibles y diferidos amortizables,

respectivamente, debieron amortizarse utilizando el mismo método contable y fiscal, teniendo en cuenta la realidad económica de la actora.

Por lo tanto, si estaba determinado que los ingresos irían incrementándose año a año durante el periodo del amparo legal, que podría ser establecido en diez años, de acuerdo con la licencia de operación, consecuentemente, los gastos asociados deberían incrementarse año a año, razón por la cual la amortización de la licencia y los gastos preoperativos deberían seguir este criterio y no utilizar el método de línea recta para efectos fiscales, pues de acuerdo con este, las deducciones por los conceptos en mención estarían desligadas de la realidad económica de la compañía.

El Tribunal mantuvo el rechazo porque si bien existe libertad de utilizar el método de amortización que mejor se ajuste a la realidad del activo que se deprecia, la misma técnica de amortización utilizada por la actora en su contabilidad debió ser empleada para efectos fiscales.

Según la apelante, utilizó fiscalmente el método de línea recta, porque la ley tributaria no establece como requisito para la amortización que deban coincidir los métodos contable y fiscal.

Pues bien, el artículo 142 del Estatuto Tributario permite la deducción de las inversiones necesarias, que comprenden los desembolsos efectuados o causados para los fines del negocio o actividad que sean susceptibles de

demérito y que **de acuerdo con la técnica contable deban registrarse como activos amortizables en más de un año o periodo gravable o tratarse como diferidos**, como los gastos preliminares de instalación u organización o desarrollo.

La DIAN rechazó la amortización de gastos diferidos correspondientes a gastos preoperativos por \$1.053.207.490. Se consideran gastos o cargos diferidos por representar, en este caso, los costos incurridos durante las etapas de organización, instalación y puesta en marcha del ente económico (artículo 67 del Decreto 2649 de 1993¹).

Asimismo, la DIAN rechazó la amortización de la inversión en una licencia de operación concedida por diez años, que es un activo intangible.

Entre los activos amortizables se encuentran los “intangibles” susceptibles de demérito que se definen en el artículo 66 del Decreto 2649 de 1993 como *“los recursos obtenidos por un ente económico, que careciendo de naturaleza material, implican un derecho o privilegio oponible a terceros, distintos de los derivados de los otros activos, de cuyo ejercicio o explotación pueden obtenerse beneficios económicos en varios períodos determinables, tales como patentes, marcas, derechos de autor, crédito mercantil, franquicias, así como los derechos derivados de bienes entregados en fiducia mercantil”*.

¹ Reglamento General de la Contabilidad

La misma norma contable permite que la amortización de inversiones se efectúe de manera sistemática durante la vida útil del activo y prevé como métodos admisibles para su amortización, los de línea recta, unidades de producción y otros de reconocido valor técnico, que sean adecuados según la naturaleza del activo correspondiente. Y respecto de estos métodos dispone que *“se debe escoger entre aquel que de mejor manera cumpla la norma básica de asociación”*.

Por su parte, para efectos del cálculo de la deducción por amortización, el artículo 143 del Estatuto Tributario² vigente para el año gravable 1999, señala que el término para la amortización no puede ser inferior a cinco (5) años, salvo que se demuestre que por la naturaleza o duración del negocio, la amortización deba hacerse en un plazo inferior.

El inciso 2º del artículo 91 de la Ley 223 de 1995³ disponía que para efectos fiscales la amortización se hará por los **métodos de línea recta, reducción de saldos o cualquier otro de reconocido valor técnico autorizado por la DIAN.**

De manera que conforme con los artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario, los intangibles son bienes susceptibles de amortización y su valor puede solicitarse como deducción siempre que de acuerdo con la técnica contable, deban registrarse como activos. Además, los diferidos también son inversiones amortizables.

² Modificado por el artículo 91 de la Ley 223 de 1995

³ Modificado por el citado artículo 236 de la Ley 685 de 2001

De acuerdo con el artículo 66 del Decreto 2649 de 1993, **para efectos contables**, son admisibles los métodos de amortización de línea recta, unidades de producción y cualquier otro de reconocido valor técnico que sea adecuado según la naturaleza del activo. Y conforme con el artículo 143 del Estatuto Tributario, **para efectos fiscales** son métodos permitidos los de línea recta, reducción de saldos y cualquier otro de reconocido valor técnico autorizado por la DIAN⁴.

En este caso, los métodos de amortización de las inversiones que utilizó ORBITEL para efectos contables y tributarios se consideran pertinentes, según las normas que regulan tales aspectos.

En efecto, el método de **suma de los dígitos de los años, que puede ser creciente o decreciente**, es permitido por el artículo 66 del Decreto 2649 de 1993, como un método de reconocido valor técnico para la amortización⁵.

⁴ Según Concepto 022 de 2001 del Consejo Técnico de la Contaduría Pública el “*método de reconocido valor técnico es aquel que se ha construido por el desarrollo disciplinal o se ha aceptado como práctica común y por tanto goza de un apoyo sustancial originado en el reconocimiento profesional o teórico por su capacidad de describir o representar la realidad económica de pérdida de valor originada en su uso, obsolescencia o asignación de costos o gastos a los ingresos que generan*”

⁵ “Los métodos de amortización pueden ser los [mismos que se utilizan en la depreciación](#). No quiere decir esto que el mismo método utilizado para depreciar los activos fijos deba ser utilizado para amortizar los activos intangibles.[...] Para el cálculo de la depreciación se pueden utilizar diferentes métodos como la línea recta, la reducción de saldos, **la suma de los dígitos** y método de unidades de producción entre otros”. (www.gerencie.com)

La exigencia de que sea adecuado “**según la naturaleza del activo correspondiente**” no es asunto de debate en esta oportunidad, de manera que, en principio, este método podía ser utilizado por ORBITEL ya que si bien su mayor uso se refiere a la depreciación de bienes tangibles, no se considera improcedente que también se aplique para la amortización de intangibles, al estar basados, ambos, en vidas útiles y procurarse la asignación total de su costo a los ingresos obtenidos durante los años gravables de esas vidas útiles⁶.

El requisito de que el método contable que se escoja para la amortización de los intangibles sea “*aquel que de mejor manera cumpla con la norma básica de asociación*”⁷ se debe cumplir por el ente económico para lograr que se

⁶ La utilización del método de suma de los dígitos de los años para amortizar el costo de activos intangibles, que habitualmente se utiliza para calcular las alícuotas de depreciación de los bienes productores de renta, se justifica en la similitud que existen entre ambas clases de activos. En efecto, de los artículos 64 y 66 del Decreto 2649/93 se advierten las siguientes similitudes: a) son bienes de cuya utilización o explotación pueden derivarse beneficios económicos; b) el costo o valor histórico corresponde a las erogaciones en que se incurre para adquirirlos, formarlos o ponerlos en condiciones de utilización; c) están sometidos a depreciación o amortización como la manera de asignar y relacionar su costo con los ingresos del período; d) se les estima una vida útil; e) utilizan métodos de depreciación o amortización de reconocido valor técnico, lo cual dependerá de factores como el valor del costo, la decisión financiera sobre lo acelerado o no de la amortización, el número de años de vida útil, etc.

⁷DECRETO 2649 DE 1993. **ARTICULO 13. ASOCIACIÓN.** Se deben asociar con los ingresos devengados en cada período los costos y gastos incurridos para producir tales ingresos, registrando unos y otros simultáneamente en las cuentas de resultados.

satisfagan los fines y se garanticen las cualidades de la información contable sin que las autoridades tributarias tengan competencia para cuestionar o rechazar un procedimiento contable, como es en este caso, el método de amortización⁸.

Por su parte, el **método de línea recta utilizado por ORBITEL para propósitos fiscales**, está expresamente autorizado por el artículo 143 del Estatuto Tributario, de manera que bien podía la actora calcular el monto anual de la amortización del intangible por cuotas alícuotas iguales, que es el resultado que se produce al utilizar el método de línea recta.

En consecuencia, nada se opone a que los contribuyentes del impuesto sobre la renta utilicen métodos distintos de amortización para efectos contables y tributarios. Además, las normas tributarias no prevén como requisito de la amortización que el contribuyente utilice el mismo método contable y fiscalmente.

Sobre la libertad que en materia fiscal tiene el contribuyente de escoger el método de amortización de inversiones que considere pertinente, con fundamento en el artículo 143 del Estatuto Tributario, la Sala señaló lo siguiente⁹:

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

⁸ Artículos 3 y 4 del Decreto 2649 de 1993

⁹ Sentencia del 1º de octubre de 2009, exp. 16379 C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

“[...]

Ahora bien, fiscalmente, para el cálculo de la depreciación, el artículo 134 ibídem (sic) establece los sistemas de línea recta, de reducción de saldos o cualquier otro sistema de reconocido valor técnico autorizado por el Subdirector de Fiscalización de la Dirección General de Impuestos Nacionales o su delegado.

Es decir, aunque existen otros métodos de depreciación tales como suma de los dígitos de los años, unidades de producción u horas de trabajo¹⁰, en materia fiscal los contribuyentes libremente pueden escoger entre el sistema de línea recta o el de reducción de saldos y, si pretenden utilizar otro sistema, debe obtener la autorización de la DIAN.

[...]”

Así, el artículo 143 del Estatuto Tributario facultaba a la actora para calcular en su declaración la amortización del intangible y del diferido por el método de línea recta, sin necesidad de autorización alguna de la DIAN.

Por lo mismo, no procede el rechazo de la deducción por amortización por el hecho de que el contribuyente no hubiera utilizado el mismo método de amortización para efectos contables y tributarios. Tampoco podía exigírsele

¹⁰ Artículo 64 del Decreto 2649 de 1993.

que para efectos fiscales utilizara el método de suma de los dígitos de los años.

La Sala precisó que los requisitos para que proceda la deducción por amortización de inversiones están previstos en el artículo 143 del Estatuto Tributario **y que dicha norma no exige la utilización de un método de amortización específico**. Al respecto, la Sala señaló lo siguiente¹¹:

*“Tampoco se ajusta a derecho, que la entidad fiscal pretenda exigir [...] la aplicación de un método legal específico para la amortización, ni menos autorización de la Subdirección de Fiscalización de la DIAN, **cuando el artículo 143 E.T. contiene, en forma perfectamente independiente y separada, los requisitos para la amortización de cada una de las situaciones allí expuestas...** [...] Como es obvio, del contexto de la norma en cuestión, no es dable inferir que las exigencias requeridas para los casos especiales contenidos en los incisos segundo y tercero, sean aplicables también a las inversiones generales efectuadas para los fines del negocio de que trata el inciso primero, **el que en lugar alguno exige la aplicación de un método específico, [...]**”.*
(Se destaca)

En la misma providencia, la Sala precisó que para la deducción por amortización de inversiones y diferidos, la regulación contable no abarca todos los aspectos, sino que se aplica solamente para determinar si el respectivo bien debe contabilizarse como activo o tratarse como diferido. En lo demás, por ejemplo, la utilización del método de amortización, se aplica el

¹¹ Sentencia del 19 de agosto de 2010, expediente 17010 C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

artículo 143 del Estatuto Tributario. Sobre este aspecto, la Sala sostuvo lo siguiente¹²:

*“...Sin embargo no es, como lo afirma la administración tributaria, que **la aludida norma** [se refiere al artículo 66 del Decreto 2649 de 1993] **adjudique a la técnica contable toda la regulación referente a la amortización, incluida la forma, término y procedimiento para efectuarla, por cuanto el texto normativo claramente hace alusión a la técnica contable únicamente para señalar que solo es amortizable la inversión, cuando se registre contablemente como activo, diferido o costo, pero en ningún momento remite a la contabilidad las condiciones requeridas para su amortización, las cuales puntualmente señala el artículo 143 Ibídem.***

*Luego, al existir dentro de la normativa tributaria una reglamentación exacta sobre la forma y exigencias requeridas para hacer deducible la amortización de inversiones, **no es procedente la aplicación de normas contables, de acuerdo con lo estipulado por el artículo 136 del Decreto 2649 de 1993**¹³ y en aplicación de la especialidad normativa que se aplica de preferencia a las normas generales...”.*

Cabe anotar que la DIAN ha aceptado que el contribuyente pueda utilizar métodos distintos de amortización para efectos contables y fiscales, motivo por el cual esa circunstancia no daría lugar al rechazo de la deducción, como sucedió en este caso. En efecto, en Concepto 88032 del 14 de diciembre de

¹² Ibídem

¹³ Artículo 136 Decreto 2649 de 1993 “Para efectos y fines fiscales, **las disposiciones tributarias se aplican de preferencia frente a las disposiciones contables**”

2004, que aunque no es aplicable para el año en discusión, la DIAN precisó que *“no necesariamente debe existir coincidencia en el método de amortización de inversiones contable y el fiscal, lo cual no obsta para que en materia tributaria se apliquen las normas pertinentes relacionadas con la deducción, con las correspondientes conciliaciones que justifiquen las diferencias”* (Se subraya)

Es de anotar que las diferencias que se presentan entre lo contable y lo fiscal, ocasionadas por el manejo distinto que impone la aplicación de las normas que regulan estas dos materias, han sido tratadas en la normativa contable mediante **procedimientos de registro contable y de revelación** con el fin de dar a conocer a todos los usuarios de los estados financieros el monto de tales diferencias y la información necesaria para evaluar la situación financiera de la empresa y sus resultados.

En cuanto al **registro contable** de las **diferencias permanentes** entre las cifras contables y fiscales, el artículo 44 del Decreto 2649 de 1993 prevé la obligación de registrar en **cuentas de orden fiscales**, *“las diferencias de valor existentes entre las cifras incluidas en el balance y en el estado de resultados, y las utilizadas para la elaboración de las declaraciones tributarias, en forma tal que unas y otras puedan conciliarse”*.

Si se trata de **diferencias temporales** que puedan surgir entre las cifras informadas en la contabilidad y las presentadas en las declaraciones tributarias, el Decreto 2649 de 1993 dispone que la contabilización se lleve a cabo mediante el **impuesto diferido débito o crédito**, dependiendo del

efecto que la contabilización de los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos pueda ocasionar en los estados financieros¹⁴.

Respecto a las **revelaciones** que deben hacerse mediante “**Notas a los estados financieros**”, el artículo 115 numeral 19 del Decreto 2649 de 1993, señala la necesidad de revelar “*la conciliación entre el patrimonio contable y el fiscal, entre la utilidad contable y la renta gravable (y entre la corrección monetaria contable y la fiscal)*¹⁵, con indicación de la cuantía y origen de las diferencias y su repercusión en los impuestos del ejercicio y en los impuestos diferidos”.

En consecuencia, en su declaración, la actora podía amortizar tanto el intangible como el diferido por el método de línea recta, independientemente de que en su contabilidad hubiera utilizado un método distinto. Por lo anterior, procede aceptar la amortización en los términos en que la solicitó la actora en su denuncia de renta.

¹⁴ Las normas técnicas específicas de activos y pasivos que tratan el tema de los impuestos diferidos son el artículo 78 inciso 3 del Decreto 2649/93, que se refiere a la contabilización como “*impuesto diferido por pagar de las diferencias temporales que impliquen el pago de un menor impuesto en el año corriente*” y el artículo 67 inciso 3 ibídem, que se refiere a la contabilización como impuesto diferido débito del efecto de las diferencias temporales que impliquen el pago de un mayor impuesto en el año corriente.

¹⁵ A partir del año gravable 2007, la expresión entre paréntesis no es aplicable, por la eliminación de los ajustes integrales por inflación para efectos fiscales (Ley 1111 de 2006) y para efectos contables (Decreto 1536 de 2007).

Nulidad de los actos por falta de motivación

Según el apelante, la disminución del renglón AC – depreciación, amortización, agotamiento por \$619.709.000 y la adición de este mismo valor en el renglón 25 – otros ingresos distintos de los anteriores- no están motivadas por cuanto en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración la DIAN solamente incluyó como puntos de rechazo los relacionados con la amortización de la licencia de operación y los gastos preoperativos, la disminución del renglón AE por \$570.190.000 y la adición de dicho valor en el renglón 25 “otros ingresos distintos de los anteriores y el desconocimiento de la deducción por salarios por \$12.438.000.

En la liquidación oficial de revisión se justificó la adición de ingresos de la siguiente forma¹⁶:

“Por efecto de las diferencias contables y fiscales de los activos intangibles (licencia) y activos diferidos (preoperativos) y su respectiva amortización se modifica el cálculo de los ajustes por inflación, aumentando la cuenta corrección monetaria la cual está declarada como ingreso en el renglón otros ingresos de la declaración de renta del año gravable 1999, así:

CONCEPTO	V/R CONTABLE	V/R FISCAL	DIFERENCIA

¹⁶ Folio 254 c.p.

AMORTIZACIÓN PREOPERATIVOS	2.597.021	40.548.663	37.951.642
AMORTIZACIÓN LICENCIA	51.990.739	633.747.862	581.757.123
TOTALES	54.587.760	674.296.525	619.708.765

Como consecuencia del desconocimiento de la amortización de los preoperativos y de la licencia, es procedente la adición de dichos ingresos en la misma cuantía”.

De este modo, en la liquidación oficial de revisión la DIAN motivó la modificación efectuada en la diferencia de métodos de amortización que la actora aplicó contable y fiscalmente, razón por la que la glosa se encuentra debidamente motivada.

Asimismo, frente a la disminución del renglón AC en la liquidación oficial de revisión la DIAN precisó lo siguiente¹⁷:

“ Es de anotar, y como se explicará a lo largo de la presente liquidación de revisión, que es procedente la disminución de la Depreciación, Amortización y Agotamiento por efecto de la diferencia contable y fiscal de los ajustes por inflación, toda vez, que contablemente y fiscalmente no hay razón para que se lleven

¹⁷ Folio 70 c.p.

métodos diferentes teniendo en cuenta que según el criterio comercial y la realidad económica de la empresa, ésta es quien define el parámetro para utilizar uno u otro método contable y fiscal y no uno diferente para cada evento...

Es importante aclarar, que en ningún momento se ha objetado el tratamiento dado por la sociedad a los ajustes por inflación, sin embargo y como se dijo líneas atrás, los métodos utilizados deben ser consecuentes (contablemente y fiscalmente) y ajustados a la realidad”.

Además, en el acto que resolvió el recurso de reconsideración, la DIAN mantuvo la glosa por las siguientes razones¹⁸:

“Este desconocimiento se fundamenta en que la sociedad contablemente utilizó y escogió el método de depreciación correcto a aplicar, de suma de los dígitos de los años creciente teniendo en cuenta LA REALIDAD ECONOMICA Art. 11 Dcto 2649/1993, basado en el criterio comercial, [...].

[...]

No obstante la sociedad decide hacer caso omiso de la depreciación de la licencia (intangibles) y gastos preoperativos calculada de la forma que se adecúa a la realidad económica de la empresa y de las exigencias fiscales, o sea con la suma de los dígitos con una vida útil de 10 años y cambia fiscalmente el método de depreciación al de línea recta también con una vida útil de 10 años[...].”

¹⁸ Folio 122 c.p.

Sin embargo, toda vez que prosperó el anterior cargo, se debe anular la actuación demandada respecto de estas glosas y mantener el monto declarado por la demandante.

Rechazo de la deducción por salarios por \$12.438.000

A juicio del apelante, el Tribunal aceptó que las vacaciones compensadas no hacen parte de la base de aportes parafiscales. Sin embargo, no valoró debidamente el certificado de revisor fiscal, pues se debe tener en cuenta que lo certificado fue el valor de las vacaciones disfrutadas y este no incluye los \$12.438.000, valor rechazado en los actos demandados, pues corresponde al monto de las vacaciones compensadas. No obstante, por defecto, dicho valor coincide con el pagado por ORBITEL por concepto de vacaciones compensadas.

Pues bien, en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión demandada, la DIAN rechazó la deducción por salarios porque: *“no existe prueba alguna que demuestre con certeza o claridad meridiana que la suma aquí desconocida de los \$12.438.000 corresponde exactamente al pago de compensación por no disfrute de vacaciones que hizo la empresa a sus empleados, omisión probatoria que determina a esta oficina el rechazo de esta partida”*¹⁹.

¹⁹ Folio 125 exp.

En la demanda, la actora precisó que *“Teniendo en cuenta que el rechazo se fundamenta en la falta de prueba, anexo a la demanda certificado del revisor fiscal donde consta que la suma de \$12.438.000, corresponde al pago de compensación por no disfrute de vacaciones que hizo la empresa a sus empleados, suma sobre la cual no se realizaron aportes parafiscales, según concepto de COMFAMA”*²⁰.

El certificado de revisor fiscal señala lo siguiente²¹:

“b) Al 31 de diciembre de 1999, en el libro VII mayor y balances folio 0366 número 09149 se registraron costos y gastos por concepto de vacaciones por \$470.713.854, las cuales incluyen vacaciones disfrutadas de salarios ordinarios y salarios integrales por \$178.275.763. Igualmente se registraron comisiones pagadas por \$510.589.235, los cuales incluyen \$112.106.990 de salario integral”.

Se advierte que el certificado de revisor fiscal no incluye el pago de las vacaciones compensadas. No puede entenderse que lo no certificado se entiende probado por defecto.

²⁰ Folio 201 exp.

²¹ Folio 145 exp.

Conforme con el artículo 177 del C. de P.C., aplicable por remisión del artículo 267 del C.C.A., la actora tenía la carga de probar los hechos en que fundó sus pretensiones.

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

Toda vez que no existe prueba suficiente del pago de las vacaciones compensadas, no resulta admisible el argumento planteado por el apelante. No prospera el cargo.

Ajuste por inflación al aumento de capital

La DIAN disminuyó el valor declarado de ajustes por inflación al patrimonio de \$2.547.371.000 a \$1.977.181.000 lo que generó una diferencia de \$570.190.000, valor que adicionó como ingresos en la cuenta corrección monetaria, porque los ajustes al aumento del patrimonio por el aumento de capital de la actora deben realizarse a partir de 1º mayo de 1999, esto es, a

partir del primer día del mes siguiente al que se realizó la inscripción de dicho aumento en la cámara de comercio, lo que, en este caso, se efectuó el 21 de abril del mismo año. Lo anterior, porque es a partir de tal fecha que es oponible a terceros.

El Tribunal estimó que, contrario a lo afirmado por la DIAN, esta es parte en la relación jurídica con el contribuyente y no un tercero, razón por la cual no puede considerarse que le era inoponible el aumento de capital efectuado por la demandante. En consecuencia, el ajuste procedía desde abril de 1999, porque en marzo la demandante recibió efectivamente los recursos.

De acuerdo con el artículo 29 numeral 4 del Código de Comercio “*La inscripción podrá solicitarse en cualquier tiempo, si la ley no fija un término especial para ello; pero los actos y documentos sujetos a registro no producirán efectos respecto a terceros sino a partir de la fecha de su inscripción”.*

Conforme con el precepto anterior, si bien la falta de registro hace que el acto no sea oponible a terceros (art. 901 C. de Co.), ha dicho la Sala que en la relación jurídico impositiva, la Administración no tiene el carácter de "tercero", ya que no es propiamente la declaración tributaria el hecho o acto generador de la obligación, pues lo es la causación del tributo por realizarse los supuestos de hecho previstos en la ley como generadores de este. Es decir, que cualquiera que sea la circunstancia que dé origen a la relación

impositiva, la Administración adquiere y conserva siempre la condición de sujeto principal de la relación jurídica tributaria²².

Ahora bien, el artículo 347 del Estatuto Tributario, sobre ajustes al patrimonio líquido que ha sufrido disminuciones o aumentos durante el año, señala lo siguiente²³:

“Cuando el patrimonio líquido haya sufrido disminuciones o aumentos durante el año, se efectuarán los siguientes ajustes al finalizar el respectivo período gravable:

- 1. Los aumentos de capital efectuados durante el año, por nuevas emisiones de acciones o partes de interés, distintas de la capitalización de utilidades o reservas de los años anteriores, se ajustarán de acuerdo con el PAAG, en la parte proporcional del año que equivalga al número de meses transcurridos entre la fecha de aumento de capital y el 31 de diciembre del respectivo año. Este ajuste se contabilizará debitando la cuenta de corrección monetaria y acreditando la cuenta de revaloración del patrimonio*

[...].”

Por su parte, el artículo 15 del Decreto 2075 de 1992, que reglamentó, entre otros aspectos, las normas sobre ajustes integrales por inflación, disponía que:

²² Sentencia del 22 de septiembre de 2004, exp. 13632 C.P. María Inés Ortiz Barbosa

²³ El artículo 78 de la Ley 1111 de 2006 derogó el sistema de ajustes integrales por inflación.

*“Los aumentos de capital efectuados durante el año, por nuevas emisiones de acciones o partes de interés, distintos de la capitalización de utilidades o reservas de ejercicios anteriores, se ajustarán con el resultado que se obtenga de multiplicarlos por la parte proporcional del PAAG anual **que corresponda a los meses transcurridos entre el primer día del mes siguiente a aquel en el cual se efectuó el aumento del capital y el 31 de diciembre del respectivo año gravable.***

Este ajuste constituye un mayor valor del patrimonio líquido y un débito en la cuenta corrección monetaria fiscal.

Así, efectuadas nuevas emisiones de acciones, el ajuste al capital debe realizarse a partir del primer día del mes siguiente a aquel en que se hizo el aumento de capital.

Según el certificado de revisor fiscal: *“Al 31 de marzo de 1999, en el libro VII mayor y balances folio 0214 número 05335, se registró un incremento de capital social y prima en colocación de acciones por \$60.000.000.000, el cual fue objeto de ajustes por inflación a partir del mes de abril de 1999”*²⁴.

Toda vez que la DIAN es parte en la relación jurídico tributaria y que para el efecto se debe tener en cuenta el principio de causación del ingreso previsto en el artículo 27 del Estatuto Tributario²⁵, el ajuste por el aumento de capital

²⁴ Folio 145 exp.

²⁵ Art. 27. Realización del ingreso. Se entienden realizados los ingresos cuando se reciben efectivamente en dinero o en especie, en forma que equivalga legalmente a un pago, o cuando el derecho a exigirlos se extingue por cualquier otro modo legal distinto al pago,

debe efectuarse a partir del 1º abril de 1999, pues el ingreso se causó en marzo del mismo año.

Además, en este asunto no se cuestiona la validez del aumento de capital para efectos comerciales, ni si la DIAN es parte o no del contrato social, sino los efectos tributarios de dicho aumento, obviamente en los términos de la ley tributaria.

En consecuencia, no era procedente la disminución del ajuste al patrimonio con el criterio de que el ajuste debió producirse a partir del 1º de mayo de 1999 por cuanto el aumento de capital fue oponible a la DIAN en abril de 1999, en virtud del registro mercantil. No prospera el cargo.

En suma, además de la glosa que levantó el Tribunal, prosperan los cargos relativos a la procedencia de la amortización de inversiones en activos intangibles y en diferidos (licencia \$21.084.549.876 y gastos preoperativos \$1.053.207.490) y a la improcedencia de la disminución del renglón AC (depreciación, amortización, agotamiento) por ser correlativo al anterior.

como en el caso de las compensaciones o confusiones. Por consiguiente, los ingresos recibidos por anticipado, que correspondan a rentas no causadas, sólo se gravan en el año o período gravable en que se causen. Se exceptúan de la norma anterior:

a. Los ingresos obtenidos por los contribuyentes que llevan contabilidad por el sistema de causación. Estos contribuyentes deben denunciar los ingresos causados en el año o período gravable, salvo lo establecido en este Estatuto para el caso de negocios con sistemas regulares de ventas a plazos o por instalamentos. [...]"

En consecuencia, se modifican el numeral primero de la parte resolutive de la sentencia apelada para anular parcialmente los actos demandados y el numeral segundo para, en lugar de confirmar, en lo demás, los actos demandados, fijar a título de restablecimiento del derecho, la siguiente liquidación del impuesto:

CONCEPTOS		LIQ PRIVADA \$	LIQ RECONSIDERACIÓN \$	LIQ C DE E
PATRIMONIO LIQUIDO	AB	11.727.538.000	11.727.538.000	11.727.538.000
DEPRECIACION, AMORTIZACION Y AGOTAMIENTO	AC	747.693.000	127.984.000	747.693.000
AUMENTO DEL PATRIMONIO LIQUIDO	AE	2.547.371.000	1.977.181.000	2.547.371.000
CIFRA DE CONTROL 1	SS	15.022.602.000	13.832.703.000	15.022.602.000
EFFECTIVO, BANCOS, CUENTAS, INVERSIONES MOBILIARIAS	PA	15.180.979.000	15.180.979.000	15.180.979.000
DERECHOS FIDUCARIOS	PK	22.378.317.000	22.378.317.000	22.378.317.000
CUENTAS POR COBRAR CLIENTES	PM	45.451.223.000	45.451.223.000	45.451.223.000
CUENTAS POR COBRAR OTRAS	PQ	8.411.566.000	8.411.566.000	8.411.566.000
INVENTARIOS	PC	93.978.000	93.978.000	93.978.000
ACTIVOS FIJOS NO DEPRECIABLES	PW	8.690.508.000	8.690.508.000	8.690.508.000
ACTIVOS FIJOS DEPRECIABLES, AMORTIZACION,	EU	261.050.512.000	261.050.512.000	261.050.512.000

INTANGIBLES				
MENOS: DEPRECIACION ACUMULADA	PE	32.452.355.000	7.717.776.000	7.717.776.000
OTROS ACTIVOS	PF	45.012.856.000	45.012.856.000	45.012.856.000
TOTAL PATRIMONIO BRUTO	PG	373.817.584.000	398.552.163.000	398.552.163.000
CUENTAS POR PAGAR PROVEEDORES	OA	47.205.047.000	47.205.047.000	47.205.047.000
PRESTAMOS POR PAGAR SECTOR FINANCIERO	OC	94.538.724.000	94.538.724.000	94.538.724.000
OTROS PASIVOS	OI	80.409.197.000	80.409.197.000	80.409.197.000
TOTAL PASIVO	PH	222.152.968.000	222.152.968.000	222.152.968.000
TOTAL PATRIMONIO LIQUIDO	PI	151.664.616.000	176.399.195.000	176.399.195.000
SERVICIOS, HONORARIOS Y COMISIONES	IS	103.385.540.000	103.385.540.000	103.385.540.000
INTERESES Y RENDIMIENTOS FINANCIEROS	IC	5.558.835.000	5.558.835.000	5.558.835.000
OTROS INGRESOS DISTINTOS DE LOS ANTERIORES	IE	13.379.896.000	14.569.795.000	13.379.896.000
TOTAL INGRESOS BRUTOS	IV	122.324.271.000	123.514.170.000	122.324.271.000
DEVOLUCIONES, DESCUENTOS Y REBAJAS	IR	102.697.000	102.697.000	102.697.000
INDEMNIZACIONES SEGUROS DE DAÑO	IN	9.960.000	9.960.000	9.960.000
TOTAL INGRESOS NETOS	IT	122.211.614.000	123.401.513.000	122.211.614.000
COSTO DE VENTA (SISTEMA	CV			123.485.637.000

PERMANENTE)		123.485.637.000	101.347.878.000	
TOTAL COSTOS	CT	123.485.637.000	101.347.878.000	123.485.637.000
ACTIVOS FIJOS	AJ	22.820.621.000	22.820.621.000	22.820.621.000
OTROS ACTIVOS NO MONETARIOS	AL	1.654.809.000	1.654.809.000	1.654.809.000
CIFRA DE CONTROL 2	ST	24.475.430.000	24.605.451.000	24.605.451.000
COMISIONES, HONORARIOS Y SERVICIOS	CE	1.654.809.000	1.654.809.000	1.654.809.000
SALARIOS Y PRESTACIONES Y OTROS	DC	4.367.075.000	4.354.637.000	4.354.637.000
INTERESES Y DEMAS GASTOS FINANCIEROS	DF	11.247.430.000	11.247.430.000	11.247.430.000
GASTOS EFECTUADOS EN EL EXTERIOR	DH	18.420.369.000	18.420.369.000	18.420.369.000
DEPRECIACION, AMORTIZACION Y AGOTAMIENTO	DP	1.803.526.000	1.803.526.000	1.803.526.000
DEDUCCION IVA POR BIENES DE CAPITAL	BW	17.560.000	17.560.000	17.560.000
OTRAS DEDUCCIONES	CX	4.774.350.000	4.774.350.000	4.774.350.000
TOTAL DEDUCCIONES	DT	42.285.119.000	42.272.681.000	42.272.681.000
TOTAL COSTOS Y DEDUCCIONES	CI	165.770.756.000	143.620.559.000	165.758.318.000
PERDIDA LIQUIDA	RB	43.559.142.000	20.219.046.000	43.546.704.000
TOTAL RETENCIONES AÑO GRAVABLE	GR	622.335.000	622.335.000	622.335.000
MENOS: SALDO A FAVOR ANTERIOR	GN	194.328.000	194.328.000	194.328.000

TOTAL SALDO A FAVOR	HB	816.663.000	816.663.000	816.663.000
---------------------	----	-------------	-------------	-------------

En lo demás, se confirma la sentencia apelada.

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

FALLA

MODIFÍCANSE los numerales primero y segundo de la parte resolutive de la sentencia apelada. En consecuencia, quedan así:

PRIMERO: DECLÁRASE la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión 110642003000022 del 27 de marzo de 2003 y de la Resolución 110662004000004 del 26 de abril de 2004, por medio de las cuales la DIAN modificó la declaración de renta y complementarios del año gravable de 1999, presentada por la actora.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **TÉNGASE** como liquidación del impuesto sobre la renta y complementarios a cargo de la actora, la practicada en esta providencia.

En lo demás, **CONFÍRMASE** la sentencia apelada.

RECONÓCESE personería a Maritza Alexandra Díaz Granados como apoderada de la DIAN.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. 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
BÁRCENAS

PRESIDENTE

HUGO FERNANDO BASTIDAS

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ
SALVO VOTO

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ