



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejero Ponente: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá, D. C., catorce (14) de julio de dos mil quince (2015)

ACCIÓN: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
DEMANDANTE: EMPRESA DE TELECOMUNICACIONES DE POPAYAN S.A.
- EMTel S.A. E.S.P.-
DEMANDADA: U.A.E. DIAN
RADICADO: 190012331000200201060 01 (19393)
ASUNTO: IMPUESTO SOBRE LA RENTA. EXENCIÓN EMPRESAS DE
TELEFONIA LOCAL. DESCUENTO TRIBUTARIO IVA POR
ADQUISICIÓN DE BIENES DE CAPITAL.

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 7 de julio de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo del Cauca, que denegó las súplicas de la demanda.

I) ANTECEDENTES

El 16 de abril de 1998, la sociedad EMTel S.A. E.S.P. presentó la declaración de renta correspondiente al año 1997, en la que registró un saldo a pagar de \$178.697.000.



Mediante el Requerimiento Especial No. 024 del 27 de junio de 2000, la Administración propuso la modificación de la citada declaración, en el sentido de:

- Rechazar el gasto por corrección monetaria en la suma de \$92.922.000.
- Rechazar el gasto por depreciación acumulada en la suma de \$34.606.002.
- Rechazar descuento por IVA en la adquisición de bienes de capital por \$173.270.942.
- Adicionar ventas brutas por \$56.844.000.
- Adicionar ingresos por intereses y rendimientos financieros por \$1.338.383.000.
- Disminuir ingresos distintos a los anteriores en \$2.237.252.000.
- Desconocer deducciones por \$7.660.000.
- Desconocer rentas exentas por \$2.093.995.000.
- Imponer una sanción por inexactitud de \$1.002.006.000.

Mediante la Liquidación Oficial de Revisión No. 170642001000004 del 21 de marzo de 2001, la Administración modificó la declaración del impuesto de renta del año gravable 1997 en los términos propuestos en el requerimiento especial.

Contra el anterior acto administrativo la contribuyente interpuso recurso de reconsideración, que fue resuelto por la Resolución No. 900.001 del 5 de abril de 2002, que modificó el acto recurrido en el sentido de levantar la sanción por inexactitud impuesta por la suma de \$1.002.006.000, con fundamento en que los mayores valores determinados se derivaban de una diferencia de criterios.

II) DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, EMTEL S.A. E.S.P., solicitó:



“1. Que se revise y anule la Resolución No. 900001 del 5 de abril de 2002 notificada por desfijación de edicto del 7 de mayo de 2002, emanada de la División Jurídica Tributaria – Despacho del Administrador- de la Administración de Impuestos Nacionales de Popayán, de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en relación con la declaración de renta del año gravable 1997.

2. Que se revise y anule la Liquidación de Revisión No. 170642001000004 del 21 de marzo de 2001, notificada indebidamente por introducción al correo el 23 de marzo de 2001 pero notificada correctamente por conducta concluyente el 18 de mayo de 2001, emanada de la División de Liquidación de la Administración de Impuestos Nacionales de Popayán, de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en el impuesto de renta del año gravable 1997.

3. Que como consecuencia se restablezca el derecho de la entidad confirmando la Liquidación Privada No. 01520010505997 presentada en abril 16 de 1998 al declarar, de una parte, la ocurrencia del silencio administrativo positivo y, al aceptar, de otra parte, las partidas por ingresos adicionados y deducciones rechazadas netas en cuantía de \$1.294.236.000 que ocasionan mayores impuestos por \$452.983.000 y, al aceptar la partida rechazada por descuento de IVA por bienes de capital en cuantía de \$173.271.000 que ocasiona mayores valores impuestos por \$173.271.000, para un total de mayores impuestos determinados en cuantía de \$626.254.000 en el impuesto de renta del año gravable 1997.”

Respecto de las normas violadas y el concepto de la violación, dijo:

**Violación de los artículos 566, 710 y 714 del Estatuto Tributario.
Indebida notificación de la liquidación oficial.**

La liquidación oficial fue notificada por correo, no obstante que la Corte Constitucional, mediante sentencia C-096 de 2001, declaró inexecutable esa forma de notificación.

Al no existir la exigencia de la notificación por correo, la Administración debió practicar la notificación personal del acto liquidatorio.



La sociedad se entiende notificada por conducta concluyente el 18 de mayo de 2001, *al darse por enterada de la liquidación oficial de revisión, al presentar el recurso de reconsideración contra la citada liquidación.*

En esa fecha ya se encontraba vencido el término de 6 meses exigido para la notificación de la liquidación oficial. Por tanto, la declaración tributaria debe declararse en firme.

Además, debe declararse el silencio administrativo positivo por cuanto la liquidación oficial se notificó después del término legal.

Violación del artículo 211 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 97 de la Ley 223 de 1995. Rentas exentas por valor de \$2.093.995.000.

La exención consagrada en el artículo 211 del Estatuto Tributario cobija tanto los ingresos obtenidos en la prestación de los servicios públicos domiciliarios como los de sus actividades complementarias.

En efecto, los incisos 2, 3 y 4 de la citada norma hacen extensiva la exención para las actividades complementarias de los servicios determinados en la Ley 142 de 1994.

En el año 1997, la actividad principal de la entidad era la prestación del servicio público de telecomunicaciones y la actividad complementaria consistía en la conservación, mantenimiento, adecuación, renovación, ensanche, explotación y desarrollo de ese servicio.



EMTEL S.A. E.S.P. es un operador de telefonía pública básica conmutada local y, por tanto, no presta el servicio de larga distancia. Lo que hace la entidad es celebrar un negocio jurídico con los operadores de larga distancia para la interconexión de esas redes.

Todas esas actividades son complementarias al servicio de telefonía local y de telefonía móvil rural y, como tales, están cobijadas por la exención del artículo 211 inciso 4 del Estatuto Tributario.

Es por eso que la separación de ingresos, costos y gastos que hizo la Administración es arbitraria, en tanto la sociedad estaba cobijada por la exención tanto en su actividad principal como en la complementaria.

Violación de los artículos 703, 712 literal g) y 730 del Estatuto Tributario. Ventas brutas por \$56.844.000. Ingresos por intereses y rendimientos financieros adicionados por \$1.338.383.000. Otras deducciones por \$7.660.000.

La Administración, en el requerimiento especial y en la liquidación oficial, glosó las ventas brutas, los ingresos por intereses y rendimientos financieros y, otras deducciones, sin explicar las razones en que sustenta la adición o el rechazo.



Esa situación genera la nulidad del acto liquidatorio y de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, de conformidad con lo previsto en el numeral 4 del artículo 730 del Estatuto Tributario.

Violación de los artículos 127 y 128 del Estatuto Tributario. Gasto por depreciación por \$34.606.000.

La depreciación rechazada en cuantía de \$34.606.000 fue el resultado de un cálculo global efectuado por el funcionario de la DIAN, lo que demuestra que no se realizó un análisis de fondo de los registros contables que demuestran la realidad de ese gasto.

Contrario a lo señalado por la Administración, la sociedad, en la respuesta al requerimiento especial, no aceptó el rechazo de la depreciación. *“En la respuesta al requerimiento especial sólo se presentó una liquidación teórica teniendo en cuenta la renta exenta calculada en dicha respuesta, pero en la pretensión allí incluida se solicita la firmeza de la declaración de renta que incluye la depreciación solicitada”.*

Violación de los artículos 258-1 del Estatuto Tributario y del artículo 104 de la Ley 223 de 1995. Descuento por IVA por bienes de capital \$173.271.000.



Los artículos 104 de la Ley 223 de 1995 y 258-1 del Estatuto Tributario, establecen el descuento tributario por el impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición o nacionalización de bienes de capital.

Los activos adquiridos por la entidad, desconocidos por la Administración corresponden a: cables de diferentes especificaciones, manguitos y reentradas, conectores modulares, unipolares, herramientas para conectores unipolares, bloques, tubería PVC, armarios de distribución, pares y bloques de conexión, mini armarios, bloques de pares de contacto de inserción, cajas de dispersión, vidrios para escritorios.

Estos bienes son utilizados en la prestación del servicio de telecomunicaciones. Por tanto, constituyen activos fijos y, por ende, son depreciables o amortizables.

III) CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La parte demandada se opuso a las pretensiones de la actora, con los siguientes argumentos:

La norma que regula la notificación por correo continúa vigente. La Corte Constitucional solo declaró inexecutable el aparte de la norma que establecía que esa notificación se surtía con la introducción por correo, por cuanto consideró que debe entenderse practicada cuando es recibida efectivamente por el afectado.

Situación que se cumplió en el presente caso, por cuanto la notificación por correo de la liquidación oficial se realizó el 23 de marzo de 2001, fecha en que



efectivamente la empresa recibió dicho documento, como consta en la planilla de ADPOSTAL.

No hay lugar a la declaratoria del silencio administrativo puesto que este no opera respecto de la liquidación oficial sino del recurso de reconsideración cuando no es resuelto dentro del término legal.

La exención concedida en el artículo 211 del Estatuto Tributario solo comprende la renta proveniente del servicio público domiciliario de telefonía local y, su actividad complementaria de telefonía móvil rural.

Todos los ingresos provenientes de las actividades diferentes a las mencionadas, se encuentran gravados con el impuesto sobre la renta.

En consecuencia, el servicio de telefonía de larga distancia que presta la sociedad no está cobijado con la exención sino que se encuentra sometido a retención en la fuente a la tarifa del 4%.

Las modificaciones en los ingresos, costos y deducciones obedecen a las variaciones e incrementos en los ajustes por inflación y la depreciación, que fueron aceptados por el contribuyente en la respuesta al requerimiento especial.

Las cuentas contables – deudores, inventario y diferidos- que dieron origen al descuento tributario por IVA no pertenecen al grupo de los activos de capital. Por tanto, no se cumple el requisito establecido en el artículo 258-1 del Estatuto Tributario.

IV) LA SENTENCIA APELADA



El Tribunal Administrativo del Cauca, mediante providencia del 7 de julio de 2011, negó las súplicas de la demanda, con fundamento en las siguientes consideraciones:

Los cargos relacionados con la indebida notificación de la liquidación oficial de revisión, la adición de ventas brutas, intereses y rendimientos financieros, el rechazo de otras deducciones y de la depreciación, no fueron planteados en el recurso de reconsideración. Por tanto, respecto de estos no se agotó la vía gubernativa.

En cuanto a las rentas exentas, la demandante no aportó el contrato de conexión con los operadores de telefonía de larga distancia ni las pruebas que permitan diferenciar los servicios de telefonía local, nacional e internacional.

No procede el descuento tributario por IVA puesto que la DIAN verificó, en la contabilidad de la sociedad, que los valores solicitados no provienen de bienes de capital sino de materias primas utilizadas en la prestación del servicio de telefonía, o de activos no destinados a ese servicio, o de bienes adquiridos en otro período fiscal.

V) EL RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandante apeló la sentencia de primera instancia, con fundamento en lo siguiente:



En el recurso de reconsideración, la sociedad no aceptó la adición de ventas brutas, de intereses y de rendimientos financieros, ni el rechazo de otras deducciones ni de la depreciación.

El desconocimiento de esos conceptos fue controvertido en el aparte 2 “costos imputables a rentas exentas” del recurso de reconsideración, cuando se discutió la segregación que hizo la Administración de los ingresos operacionales gravados y de costos y gastos necesarios para la generación de ingresos.

En consecuencia, debe emitirse un pronunciamiento de fondo respecto de esos cargos, que, además, no fueron sustentados por la Administración, como se expuso en la demanda.

La sociedad no ha aceptado la notificación por correo del 23 de marzo de 2001. En la demanda se demostró que la notificación no era válida porque la norma que la regulaba fue declarada inexecutable por la Corte Constitucional.

Tal nulidad por violación al debido proceso puede ser invocada en cualquier tiempo.

Teniendo en cuenta que la notificación de la liquidación oficial no se realizó dentro del término legal, debe declararse el silencio administrativo positivo.



Las actividades complementarias de la telefonía local y de la telefonía móvil rural están cobijadas con la exención. En el expediente obran todas las pruebas que soportan la exención solicitada y que se concretan en: la respuesta al requerimiento especial, el recurso de reconsideración, el certificado de Cámara de Comercio, los Acuerdos Nos. 17 de 1984 y 019 de 1982, el Decreto municipal 110 de 1987, normas que señalan el objeto social de la sociedad.

La ley no exige que la sociedad deba presentar el contrato de conexión para tener derecho a la exención. Además, ese contrato es un acto administrativo de carácter general expedido por la Comisión de Regulación de Comunicaciones.

Los bienes sobre los cuales la sociedad solicitó el IVA descontable constituyen activos fijos que se capitalizan para ser depreciados o amortizados. No son activos movibles o inventarios, como lo considera la DIAN y el Tribunal.

VI) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante reiteró los argumentos expuestos en la demanda y en el recurso de apelación.

La demandada reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

El Ministerio Público no rindió concepto.



VII) CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 7 de julio de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo del Cauca, que denegó las pretensiones de la demanda.

1. PROBLEMA JURÍDICO.

Corresponde establecer la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración del impuesto de renta y complementarios presentada por EMTEL S.A. E.S.P. por el año gravable 1997.

Para tal efecto, se verificará:

- Si la adición de ingresos por ventas brutas, por intereses y rendimientos financieros, y el rechazo de la deducción por depreciación y de *otras deducciones*, fueron aceptadas por el contribuyente en la vía gubernativa.
- Si esas glosas fueron motivadas por la Administración en el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión.
- La notificación de la liquidación oficial de revisión.
- La procedencia de las rentas exentas consagrada en el artículo 211 del E.T. para las empresas de servicios públicos domiciliarios.
- La procedencia del descuento tributario por IVA por la adquisición de bienes de capital.

2. CARGOS ACEPTADOS EN LA VÍA GUBERNATIVA.



2.1. En el caso que se analiza, el Tribunal se declaró inhibido para realizar un pronunciamiento de fondo respecto de los cargos *ingresos por ventas brutas, por intereses y rendimientos financieros, y el rechazo de la deducción por depreciación y de otras deducciones*, por considerar que no habían sido discutidos por el contribuyente en el recurso de reconsideración.

2.2. Por su parte, el apelante sostiene que no ha aceptado la adición de esas glosas, puesto que fueron objetadas en el capítulo II “costos imputables a rentas exentas” del recurso de reconsideración.

2.3. Al respecto la Sala advierte que:

2.3.1. En el Requerimiento Especial No. 024 del 27 de junio de 2000, la Administración propuso¹(i) **adicionar ingresos por ventas brutas** por \$56.844.000, ii) **adicionar ingresos por intereses y rendimientos financieros** por \$1.338.383.000, iii) disminuir ingresos distintos a los anteriores por \$2.237.252.000², iv) rechazar el gasto por corrección monetaria por \$92.922.000³, (v) **rechazar el gasto por depreciación acumulada** por \$34.606.002, y vi) **desconocer otras deducciones** por \$7.660.000.

Las anteriores glosas generaron **la modificación de la renta líquida, declarada por la contribuyente en \$3.341.838.000 a la suma de \$2.542.079.000**.

¹ Fls 146-154 c.a.1.

² Esta glosa no fue discutida por la actora. Adicionalmente, se advierte que la misma generó una disminución del renglón total ingresos brutos declarado por el contribuyente. Por consiguiente, los ingresos brutos determinados por la Administración (10.528.116.000) son menores que los denunciados por la sociedad (11.370.141.000). Fl 144 c.a.1.

³ Esta glosa no fue discutida por el demandante. En la demanda se limitó a discutir el rechazo del gasto por depreciación y de otras deducciones, la adición de ventas brutas y de ingresos por intereses y rendimientos financieros, la exención al servicio de telefonía local y el descuento tributario por IVA en la adquisición de activos fijos.



Adicionalmente, la DIAN desconoció rentas exentas por el servicio de telefonía local por valor de \$2.093.995.000, que aplicó la contribuyente a la renta líquida declarada.

Y, rechazó el descuento tributario por IVA en la adquisición de bienes de capital por \$173.270.942 que restó la sociedad del impuesto de renta declarado.

El desconocimiento de las rentas exentas y el descuento tributario⁴ llevó a que el impuesto a cargo declarado de \$186.449.000, fuera determinado oficialmente en la suma de \$812.703.000⁵.

2.3.2. En la respuesta al requerimiento especial, la actora indicó que aportaba un nuevo cálculo de la renta líquida en el que aceptaba todos los requerimientos de la DIAN con respecto a su determinación⁶.

En ese documento liquidó la renta líquida en los mismos términos en que lo hizo la DIAN en el requerimiento especial, como se observa en el siguiente cuadro:

CONCEPTO	ADMINISTRACIÓN. REQUERIMIENTO	CONTRIBUYENTE. RESPUESTA AL
----------	----------------------------------	--------------------------------

⁴ Estos beneficios tributarios no afectan la determinación de la renta líquida porque deben aplicarse después de que se establece dicha renta.

De conformidad con el artículo 178 del E.T. **la renta líquida se le aplican las tarifas respectivas, salvo cuando existan rentas exentas, en cuyo caso se restan para determinar la renta gravable.**

Por su parte, los artículos 258-1 y 259 del E.T. disponen que **el descuento por IVA en la adquisición de bienes de capital** no afecta la determinación de la renta líquida en tanto ese beneficio tributario **se aplica después de establecer el impuesto de renta.**

⁵ Fls 145 c.a.1.

⁶ Fl. 93 c.a.1.

	ESPECIAL ⁷	REQUERIMIENTO ⁸
	Valor	Valor
INGRESOS		
Cargo básico	1.059.219.656	1.059.219.656
Servicio local	1.955.882.400	1.955.882.400
Recargo	177.718.055	177.718.055
Materiales	24.909.214	24.909.214
Servicios especiales	65.094.643	65.094.643
Traslados	19.099.562	19.099.562
PAR. Ailado temporal	650.100	650.100
Cambio categoría	68.306	68.306
Nuevas líneas	641.197.319	641.197.319
Monederos	301.425.644	301.425.644
Ajustes por inflación	1.064.271.232	1.064.271.232
Corrección monetaria	1.060.673.400	1.060.673.400
Participación directorio	114.724.680	114.724.680
Participación LD Nal. Automática	2.005.585.771	2.005.585.771
Participación LD. Nal. Semiautomática	224.347.157	224.347.157
Participación LD Intnal. Automática	47.514.369	47.514.369
Participación LD. Intnal. Semiautomática	133.705.107	133.705.107
No operacionales	5.547.275	5.547.275
Financieros	1.492.287.511	1.492.287.511
Arrendamientos	2.041.191	2.041.191
Comisiones	1.800	1.800
Recuperaciones	10.872.225	10.872.225
Diversos	3.426.464	3.426.464
Corrección monetaria (10%)	117.852.600	117.852.600
TOTAL INGRESOS BRUTOS	10.528.116.000	10.528.116.000
Devoluciones en ventas	56.843.995	56.843.995
TOTAL INGRESOS NETOS	10.471.272.000	10.471.272.000
COSTOS Y GASTOS		
Gastos oper. Administración	3.568.937.737	3.568.937.737
Gastos oper. Ventas	524.780.658	524.780.658
Costo de ventas y pres. serv	2.344.264.530	2.344.264.530
Publicidad directorio	139.520	139.520
Financieros	1.490.789.703	1.490.789.703
Extraordinarios	228.300	228.300
Diversos	52.197	52.197
TOTAL COSTOS Y GASTOS	7.929.193.000	7.929.193.000

⁷ Fls 144-145, y 149-150 c.a.1.

⁸ Fls 92-93 c.a.1.



RENDA LIQUIDA	2.542.079.000	2.542.079.000
RENDA EXENTA	0	2.057.881.000
RENDA LIQUIDA GRAVABLE	2.542.079.000	484.197.000

Pero, a diferencia de lo señalado por la Administración, a esa renta le aplicó la exención del 90% establecida para las empresas de servicios públicos domiciliarios en el artículo 211 del E.T., lo que le generó una renta líquida gravable de **\$484.197.531**.

Y, reiteró el descuento tributario por IVA en la adquisición de bienes de capital por valor de \$241.029.744.

2.3.3. La anterior situación condujo a que en la liquidación oficial de revisión, la Administración afirmara que el contribuyente había aceptado las modificaciones del requerimiento especial, con excepción de las relativas a las rentas exentas y el descuento tributario⁹.

2.3.4. **Esa afirmación no fue controvertida por la sociedad en el recurso de reconsideración.** Ello se ratifica en el hecho de que solo discutió el desconocimiento de i) las rentas exentas, ii) los costos imputables a rentas exentas, iii) el descuento tributario por IVA en la adquisición de bienes de capital y, iv) la sanción por inexactitud¹⁰.

2.4. El anterior recuento de hechos permite concluir que, en la respuesta al requerimiento especial, el contribuyente aceptó las glosas que llevaron a la determinación de la renta líquida por parte de la Administración, esto es, la adición de ingresos por ventas brutas y por intereses y rendimientos financieros, la

⁹ FI 75 c.a.1.

¹⁰ Fls 25-56 c.a.1



disminución de ingresos, el rechazo del gasto por corrección monetaria, por depreciación acumulada y de otras deducciones.

En efecto, en ese documento, la sociedad determinó la renta líquida por el mismo valor establecido por la DIAN: **\$2.542.079.045** con fundamento en la modificación de las citadas glosas.

2.5. Esa aceptación tiene plena validez dentro del procedimiento administrativo tributario y el judicial, en virtud de lo dispuesto en el artículo 723 del Estatuto Tributario, que establece que los hechos aceptados expresamente por el contribuyente en el requerimiento especial no pueden ser objetados en el recurso de reconsideración.

Es decir, el contribuyente no puede retractarse de los hechos aceptados en la respuesta al requerimiento especial.

2.6. De ahí que no resulte procedente que la actora, en la demanda, discuta la procedencia de estas glosas y, en el recurso de apelación desconozca la aceptación de esos hechos aduciendo que fueron controvertidos en el recurso de reconsideración.

2.7. Aun cuando la norma tributaria permitiera que los hechos aceptados fueran objeto de recurso, debe precisarse que no podría considerarse que los cargos fueron discutidos en el capítulo II “costos imputables a rentas exentas” del citado recurso, puesto que las glosas aceptadas no se refieren a *costos* sino a la *adición de ingresos y el rechazo de deducciones*.

Adicionalmente, en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, la Administración indicó:



“Esta Administración al formular las glosas no ha desconocido costos ni deducciones imputables a los ingresos. En efecto, los costos inicialmente declarados por la sociedad contribuyente fueron los mismos que se determinaron en la liquidación de revisión con excepción de las deducciones por ajustes por inflación aceptados expresamente por la sociedad en la respuesta en el requerimiento”¹¹.

2.8. De acuerdo con las consideraciones expuestas, la Sala no analizará las glosas que llevaron a la modificación de la renta líquida, puesto que fueron objeto de aceptación en la respuesta al requerimiento especial.

En consecuencia, no procede el cargo para la apelante.

3. MOTIVACIÓN DE LAS GLOSAS EN EL REQUERIMIENTO ESPECIAL Y LA LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN.

3.1. La Sala encuentra que no hay lugar a examinar la motivación de las glosas en el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión, en consideración a lo expuesto en el numeral anterior.

4. NOTIFICACIÓN DE LA LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN

4.1. La Sala advierte que no es procedente que la sociedad alegue una indebida notificación de la liquidación oficial de revisión y, afirme que se notificó por conducta

¹¹ FI 14 c.p.



concluyente el día que interpuso el recurso de reconsideración **-18 de mayo de 2001**¹², por las razones que pasan a explicarse:

4.1.1. En la copia de la liquidación oficial allegada por la actora, como anexo de la demanda, obra sello de recibido por el archivo central de EMTEL S.A. E.S.P. Si bien en ese documento no está legible el día, se puede verificar que fue recibido por el contribuyente en el mes de **marzo de 2001**¹³.

Ese hecho fue ratificado por la sociedad en el recurso de reconsideración cuando afirmó¹⁴ ***“el presente recurso es oportuno por encontrarse dentro de los (2) meses siguientes a la fecha de notificación, o sea Marzo 22 de 2001 (Artículo 720 del Estatuto Tributario)”***¹⁵.

4.1.2. Adicionalmente, debe precisarse que no es cierta la irregularidad procesal que aduce el demandante, consistente en que la liquidación oficial no podía notificarse por correo por cuanto el artículo 566 del Estatuto Tributario que consagraba esa forma de notificación fue declarado inexecutable.

La Corte Constitucional, mediante la sentencia C-096 de 2001, se declaró inhibida para decidir respecto de la constitucionalidad del artículo 566 del Estatuto Tributario¹⁶, salvo respecto de la expresión “y se entenderá surtida en la fecha de

¹² FI 56 c.a.1.

¹³ FI 25 c.p.

¹⁴ FI 26 c.a.1.

¹⁵ Mediante Auto No. 170012001000008 del 6 de agosto de 2001, la Administración admitió el recurso de reconsideración por haberse interpuesto en el término legal. FI 21 c.a.1.

¹⁶ -Redacción vigente para la época de los hechos-. **ARTÍCULO 566. Notificación por correo.** La notificación por correo se practicará mediante envío de una copia del acto correspondiente a la dirección informada por el contribuyente ~~y se entenderá surtida en la fecha de introducción al correo.~~ <Aparte tachado INEXEQUIBLE>.



introducción al correo” contenida en esa normativa, en tanto el accionante de la demanda de inconstitucionalidad no expuso las razones de la violación de todo el articulado¹⁷.

El análisis de constitucionalidad condujo a la declaratoria de inexecutable de esa expresión. Las razones aducidas se concretan en que ese aparte desconocía el principio de publicidad consagrado en el artículo 209 de la Constitución Política, bajo el entendido de que éste sólo se acata cuando el afectado recibe la comunicación que se le envía por correo.

Es por eso que la notificación por correo no perdió vigencia, esto es, podía ser utilizada por la Administración para poner en conocimiento los actos administrativos, pero condicionado al hecho de que el administrado recibiera efectivamente el acto remitido.

4.1.3. En todo caso, debe precisarse que no se presenta una vulneración al debido proceso en tanto el recurso de reconsideración fue interpuesto en la oportunidad legal y fue decidido de fondo por medio de la Resolución No. 900.001 del 5 de abril de 2002¹⁸.

4.2. En consecuencia, no procede el cargo para el apelante.

5. PROCEDENCIA DE LA EXENCIÓN CONSAGRADA PARA LAS EMPRESAS DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS DE TELEFONÍA LOCAL.

¹⁷ Capítulo VI. Consideraciones y fundamentos. Numeral 2.

¹⁸ Fls 8-15 c.a.1.



5.1. El artículo 211 del Estatuto Tributario¹⁹, consagró una exención para las empresas del servicio público domiciliarios de telefonía local y su actividad complementaria de telefonía rural, sobre las rentas obtenidas en el curso de esas actividades. En el aparte pertinente dispuso:

“Todas las entidades prestadoras de servicios públicos son contribuyentes de los impuestos nacionales, en los términos definidos por el Estatuto Tributario, con las excepciones que se establecen a continuación.

[...] **las rentas provenientes** de la generación de energía eléctrica y las **de los servicios públicos** domiciliarios de gas y **de telefonía local, y su actividad complementaria de telefonía móvil rural**, cuando éstas sean obtenidas por entidades oficiales o sociedades de economía mixta, **estarán exentas del impuesto sobre la renta y complementarios por un término de ocho (8) años, sobre las utilidades que capitalicen o que apropien como reservas para la rehabilitación, extensión y reposición de los sistemas, de acuerdo con los siguientes porcentajes:**

[...]

Para el año gravable 1997 90% exento

[...]”.

5.1.1. De acuerdo con lo anterior, las empresas de telefonía local son contribuyentes del impuesto sobre la renta, pero las rentas que obtengan en desarrollo del servicio público domiciliario y su actividad complementaria, están exentas por 8 años, en proporción a las utilidades que capitalicen o apropien como reservas para rehabilitación, extensión y reposición de los sistemas.

5.1.2. De esta forma, puede decirse que el beneficio de exención no recae sobre la totalidad de los ingresos que obtengan estas entidades, sino que está limitado a:

¹⁹ La versión vigente para la época de los hechos corresponde a la modificación del artículo 97 de la Ley 223 de 1995. Posteriormente, la norma fue modificada por las Leyes 633 de 2000 y 1430 de 2010.

i) *Las rentas provenientes del servicio de telefonía local y móvil rural:* corresponde al valor resultante de restar de los ingresos, los costos y deducciones relacionados con esa actividad.

ii) *Al valor de las utilidades que se reserven para el mantenimiento y extensión del sistema.* Cuando el artículo 211 del Estatuto Tributario se refiere a la utilidad, como base sobre la que recae la renta exenta, alude a la renta líquida depurada conforme al artículo 26 *ibídem*²⁰.

Recuérdese que el sistema de depuración de la renta que regula el Estatuto Tributario implica que los contribuyentes tributen sobre la utilidad.

5.1.3. En virtud de lo dispuesto en los artículos 178²¹ y 211 del Estatuto Tributario, a la renta líquida se resta el valor correspondiente a las rentas exentas, en la proporción destinada por las entidades para el mantenimiento y extensión del sistema.

El valor resultante corresponde a la renta líquida gravable, renta final sobre la cual ha de pagarse el impuesto de renta.

²⁰ “**Artículo 26.** La renta líquida gravable se determina así: de la suma de todos **los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción**, y que no hayan sido expresamente exceptuados, se restan las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo cual se obtienen los ingresos netos. De los ingresos netos se restan, cuando sea el caso, los costos realizados imputables a tales ingresos, con lo cual se obtiene la renta bruta. De la renta bruta se restan las deducciones realizadas, con lo cual se obtiene la renta líquida. Salvo las excepciones legales, la renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas señaladas en la ley.”

²¹ **Artículo 178. Determinación de la renta líquida.** La renta líquida está constituida por la renta bruta menos las deducciones que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta.

La renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas respectivas, salvo cuando existan rentas exentas, en cuyo caso se restan para determinar la renta gravable.



5.2. En el caso bajo examen, EMTEL S.A. E.S.P. denunció las siguientes partidas que arrojaron una renta líquida, declarada como renta exenta, así²²:

INGRESOS NETOS	\$11.313.297.000
Menos	
TOTAL COSTOS Y DEDUCCIONES	\$7.971.459.000
RENTA LIQUIDA	\$3.341.838.000
Menos RENTAS EXENTAS*	\$2.093.995.000
RENTA LÍQUIDA GRAVABLE	\$1.247.843.000

* Para determinar las rentas exentas, tuvo en cuenta ingresos operacionales por concepto de cargo básico, servicio local, recargo, materiales, **participación directorio**, servicios especiales, traslados, **participación larga distancia nacional e internacional automática y semiautomática**, par aislado temporal, cambio de categoría, nuevas líneas, monederos y ajustes integrales por inflación²³.

5.2.1. La Administración, en el requerimiento especial, propuso la modificación de la declaración tributaria en el sentido de excluir del renglón *rentas exentas*, los ingresos obtenidos por la participación en las líneas de larga distancia nacional e internacional y el directorio nacional:

INGRESOS OPERACIONALES	
Descripción cuenta	Valor
Cargo básico	\$1.059.219.656
Servicio Local	\$1.955.882.400
Recargo	\$177.718.055

²² Las cifras que se transcriben corresponden a las registradas en la declaración de renta del año 1997. FI 62 c.a.1.

²³ FI 158 c.a.1.

Materiales	\$24.909.214
Servicios especiales	\$65.094.643
Traslados	\$19.099.562
Par aislado temporal	\$650.100
Cambio categoría	\$68.306
Nuevas líneas	\$641.197.319
Monederos	\$301.425.644
Ajustes integrales por inflación	\$1.064.271.232
Corrección monetaria	\$1.060.673.400
TOTAL INGRESOS OPERACIONALES	\$6.370.209.531
Devoluciones, descuentos y rebajas en ventas	\$56.843.995
TOTAL INGRESOS OPERACIONALES NETOS EXENTOS	\$6.313.365.536
(-) TOTAL COSTOS Y GASTOS OPERACIONALES	\$6.437.982.925
UTILIDAD O PÉRDIDA OPERACIONAL EXENTA	(124.617.389)

INGRESOS OPERACIONALES GRAVADOS	
Participación directorio nacional	\$114.724.680
Participación L.D. Nal. Aut.	\$2.005.585.771
Participación L.D. Nal. Sem.	\$224.347.157
Participación L.D. Int. Aut.	\$47.514.369
Participación L.D. Int. Sem	\$133.705.107
TOTAL INGRESOS OPERACIONALES GRAVADOS	\$2.525.877.084

La Sala pone de presente que el cálculo que hizo la DIAN arrojó un resultado negativo y, por eso, concluyó que la parte actora no tenía derecho a la renta exenta declarada.

5.2.2. Posteriormente, con ocasión de la respuesta al requerimiento especial la sociedad presentó un nuevo cálculo de la renta exenta²⁴:

²⁴ FI 88 c.a.1.



"INGRESOS OPERACIONALES		
Descripción cuenta		Valor
Cargo básico		\$1.059.219.656
Servicio Local		\$1.955.882.400
Recargo		\$177.718.055
Materiales		\$24.909.214
Servicios especiales		\$65.094.643
Traslados		\$19.099.562
Cargos de acceso y uso de redes LD. NAL.AUT.		\$2.005.585.771
Cargos de acceso y uso de redes LD. NAL. SEMI.		\$224.347.157
Cargos de acceso y uso de redes LD. INT. AUT.		\$47.514.369
Cargos de acceso y uso de redes LD.INT. SEMI.		\$133.705.107
Par aislado temporal		\$650.100
Cambio categoría		\$68.306
Nuevas líneas		\$641.197.319
Monederos		\$301.425.644
Ajustes integrales por inflación		\$1.064.271.232
Corrección monetaria		\$1.060.673.400
TOTAL INGRESOS OPERACIONALES		\$8.781.361.935
Devoluciones, descuentos y rebajas en ventas		(\$56.843.995)
TOTAL INGRESOS OPERACIONALES NETOS EXENTOS		\$8.724.517.940
(-) TOTAL COSTOS Y GASTOS OPERACIONALES		(\$6.437.982.925)
UTILIDAD OPERACIONAL EXENTA		<u>2.286.535.015</u>

De conformidad con la relación anterior el cálculo de rentas exentas, por parte de la empresa EMTEL S.A. E.S.P. es la siguiente



Total renta líquida base exención	\$2.286.535.015
Porcentaje exento año 1997	90%
Total renta exenta año 1997	\$2.057.881.514”

5.3. La Sala observa que la sociedad determinó las rentas exentas con los valores fijados por la Administración (ingresos, costos y deducciones), pero no excluyó los correspondientes al acceso y uso de sus redes *por las líneas de larga distancia nacional e internacional*, por cuanto consideró que constituyen ingresos obtenidos en desarrollo del servicio público domiciliario de telefonía local y, por tanto, se encuentran exentos del impuesto.

Sin embargo, se advierte que la sociedad, en la liquidación de la renta exenta, **no incluyó el ingreso por la participación en el directorio nacional**. Ello se ratifica en el cálculo del impuesto de renta del año 1997, realizado en la misma respuesta, en el que se verifica que el contribuyente introdujo ese ingreso como gravado²⁵, tal y como lo determinó la Administración en el requerimiento especial.

Por consiguiente, la Sala no se pronunciará sobre la procedencia de ese rubro.

5.4. Con fundamento en lo expuesto, se encuentra que el contribuyente y la Administración determinaron la renta exenta en los siguientes términos:

CONCEPTO	CÁLCULO RESPUESTA AL REQUERIMIENTO ESPECIAL ²⁶	LIQUIDACIÓN ADMINISTRACIÓN	DIFERENCIA
TOTAL INGRESOS OPERACIONALES	\$8.781.361.935	\$6.370.209.531	<u>\$2.411.152.000</u>

²⁵ Fls 92-93 c.a.1.

²⁶ No puede perderse de vista que el contribuyente en la respuesta al requerimiento especial determinó la renta líquida por el mismo valor establecido por la Administración, con la diferencia de que aplicó la exención del 90% sobre esas rentas.



Devoluciones, descuentos y rebajas en ventas	(\$56.843.995)	(\$56.843.995)	-
TOTAL COSTOS Y DEDUCCIONES	\$6.437.982.925	\$6.437.982.925	-
UTILIDAD O PÉRDIDA OPERACIONAL	2.286.535.015	(124.617.389)	2.286.535.015
TOTAL RENTAS EXENTAS ART. 211 E.T. 90%	\$2.057.881.514²⁷	\$0	\$2.057.881.514

Como se puede observar, la discrepancia radica en la diferencia en el valor de los ingresos operacionales por la suma de \$2.411.152.000, que corresponde a la inclusión que realiza la sociedad de los ingresos por cargos de acceso y uso de redes LD. NAL.AUT. por \$2.005.585.771, cargos de acceso y uso de redes LD. NAL. SEMI. por \$224.347.157, cargos de acceso y uso de redes LD. INT. AUT. Por \$47.514.369, cargos de acceso y uso de redes LD.INT. SEMI. por \$133.705.107.

La aceptación de esos valores genera que la liquidación de la renta exenta ascienda a la suma de \$2.057.881.514; en cambio, su desconocimiento una pérdida de \$124.617.389.

5.5. Ahora bien, para determinar si los ingresos que rechazó la Administración pueden tenerse en cuenta para la exención del artículo 211 del Estatuto Tributario, se hace necesario establecer su naturaleza y definir si provienen de la actividad de telefonía local y su complementaria telefonía móvil rural.

5.6. Desde la respuesta al requerimiento especial, la sociedad ha sostenido que esos ingresos provienen de la participación que obtiene por permitir a los operadores de líneas de larga distancia, el acceso y uso de su red local. A su vez,

²⁷ A diferencia de la liquidación privada que solicitó como renta exenta el valor de \$2.093.995.000.



sostuvo que su objeto social consiste únicamente en prestar el servicio de telefonía local.

La DIAN no discute la realidad de los ingresos²⁸, sino el hecho de que no están relacionados con el servicio de telefonía local- exento del impuesto-. Para la Administración, fueron obtenidos como parte del servicio de larga distancia – gravado-.

Es por eso que no es procedente que el Tribunal hubiere rechazado esta glosa por el hecho de que el contribuyente no aportó el contrato de interconexión celebrado con los operadores de telefonía de larga distancia.

5.7. Ahora bien, la Sala encuentra que en la época de los hechos analizados – año 1997-, el *servicio de telefonía local* consistía en un servicio público domiciliario de telefonía básica conmutada –TPBCL-²⁹, cuyo objeto era la transmisión de voz a través de la red telefónica con acceso generalizado al público, **en un mismo**

²⁸ La Administración tampoco discute el requisito de capitalización. FI 160 c.a.1.

²⁹ El inciso 3 del artículo 73 de la Ley 1341 de 2009, “por la cual se definen principios y conceptos sobre la sociedad de la información y la organización de las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones –TIC–, se crea la Agencia Nacional de Espectro y se dictan otras disposiciones”, dispuso que a las telecomunicaciones, y a las empresas que prestan los servicios de telefonía pública básica conmutada, telefonía móvil en el sector rural y larga distancia no les será aplicable la Ley 142 de 1994 respecto de esos servicios, salvo las excepciones prevista en esa norma.

Como consecuencia de la anterior disposición, a partir del 30 de julio de 2009, fecha de promulgación de la nombrada Ley, **los servicios de telecomunicaciones, de telefonía pública básica conmutada y de telefonía local móvil en el sector rural y larga distancia, no se considerarán más como servicios públicos domiciliarios.**



municipio³⁰. Este servicio tenía por actividad complementaria la telefonía móvil rural –TPMR-³¹.

Por su parte, el *servicio público de larga distancia nacional e internacional* era definido como el servicio público de telefonía básica conmutada –TPBCLD- que se presta entre localidades del territorio nacional o entre estas en conexión con el exterior³².

5.8. Aunque se trata de servicios independientes, los operadores de larga distancia, para acceder a sus usuarios, requieren de la *interconexión de redes*, entre ellas, las de telefonía pública básica conmutada local –TPBCL-.

Lo anterior por cuanto El Gobierno Nacional³³ estableció la interconexión de redes como un servicio que debe ser prestado entre los operadores de redes de telefonía para la adecuada prestación del servicio de telecomunicaciones.

5.8.1. En efecto, en la Resolución CRT³⁴ No. 028 de 1995³⁵ indicó que los operadores de las redes de TPBCL³⁶ están obligados a prestar el servicio de

³⁰ Artículo 14.26. de la Ley 142 de 1994.

³¹ *Ibidem*.

³² Artículo 14.27 de la Ley 142 de 1994.

³³ El artículo 68 de la Ley 142 de 1994 establece que el Presidente de la República señalará las políticas generales de administración y control de eficiencia de los servicios públicos domiciliarios y de los demás a los que se refiere la ley, por medio de las comisiones de regulación de los servicios públicos.

³⁴ Comisión de Regulación de Telecomunicaciones. Hoy Comisión de Regulación de Comunicaciones –CRC-. U.A.E. del Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones.

³⁵ Por la cual se reglamenta la concesión de licencias para el establecimiento de operadores del servicio público de larga distancia nacional e internacional y del espectro electromagnético requerido, se señalan las fórmulas de tarifas que se cobrarán por la concesión, se establecen los requisitos generales para utilizar las redes de telecomunicaciones del Estado, se fijan los cargos de acceso e interconexión, se expiden

interconexión en iguales condiciones técnicas, operativas, comerciales y económicas a todo operador del servicio de larga distancia³⁷.

En esa normativa se establecieron las condiciones del contrato de servicio de interconexión³⁸, entre las que se resalta, que los operadores de la larga distancia deben pagar a las empresas de telefonía local *una tarifa por acceso*, por las llamadas que utilicen su red³⁹.

Esa tarifa debe reflejar los costos operacionales, los elementos de infraestructura y sus actualizaciones, más una utilidad razonable⁴⁰.

disposiciones para promover la competencia, se adoptan medidas para impedir abusos de posición dominante y proteger al usuario y se dictan otras disposiciones.

³⁶ Telefonía pública básica conmutada local.

³⁷ *Artículo 24. Normas de interconexión. Para asegurar la competencia, la interconexión de las redes de TPBCLD con las redes de TPBCL y TPBCLE y con las demás redes públicas de telecomunicaciones a las que se refiere este artículo, se efectuará bajo los principios de igualdad de condiciones y de acceso igual-cargo igual. Especialmente, se observarán las siguientes normas:*

24.1 Igualdad de condiciones técnicas, operativas, comerciales y económicas. Los operadores de las redes de TPBCL Y TPBCLE, estarán obligados a prestar servicios de interconexión en iguales condiciones técnicas, operativas, comerciales y económicas, a todo concesionario de licencia para el establecimiento de operadores de servicios de larga distancia.

³⁸ En esa normativa, específicamente en el capítulo V, se regula el plazo para la negociación del servicio, la fórmula de solución de conflictos, sanciones y, en general, las obligaciones y derechos de los operadores en la interconexión.

³⁹ **24.4 Fórmula del cargo de acceso a la red local.** *Los concesionarios de licencias para el establecimiento de operadores de servicios de larga distancia, pagarán a las empresas operadoras de las redes de TPBCL y TPBCLE por las llamadas que utilicen su red, una tarifa por acceso y uso de su red. Esta fórmula tarifaria será fijada por la Comisión y deberá reflejar los costos de servir teniendo en cuenta los costos operacionales, que incluirán los que correspondan a la adquisición, instalación y mantenimiento de equipos y elementos de la infraestructura, así como las actualizaciones a dicha infraestructura, necesarios para la interconexión desde la parte interior del punto de interconexión de propiedad del operador local, más una utilidad razonable.*

⁴⁰ *Ibíd.*

5.8.2. La interconexión, como servicio entre los operadores de redes de telefonía, fue igualmente reconocida en el Decreto 2542 del 16 de octubre de 1997⁴¹ y en la Resolución CRT No. 087 del 5 de septiembre de 1997⁴², normas que regularon el servicio de telefonía a larga distancia en la vigencia gravable discutida.

⁴¹ **Artículo 14. Pago al fondo de comunicaciones.** Adicionalmente a todos los operadores de TPBCLD deberán pagar al Fondo de Comunicaciones, el cinco por ciento (5%) sus ingresos brutos, entendidos como tales los ingresos brutos totales **menos lo cargos pagados por acceso y uso de redes de TPBCL y TPBCLE** y los pagos a los conectantes internacionales por terminación de llamadas.

[...]

Artículo 19. Cubrimiento. Los licenciatarios de TPBCLD, deberán interconectar a todos los operadores de TPBCL y TPBCLE que existan o llegaren a existir en el país [...].

⁴² **Artículo 1.2. Definiciones.** Para los efectos de la interpretación de la presente Resolución, se adoptan las siguientes definiciones, las contenidas en las demás normas legales reglamentarias y regulatorias, y las que señale la Unión Internacional de Telecomunicaciones (UIT):

[...]

Contrato de Acceso, Uso e Interconexión: Es el negocio jurídico que establece los derechos y obligaciones de los operadores solicitante e interconectante con respecto al acceso, uso e interconexión de sus redes de telecomunicaciones y las condiciones de carácter legal, técnico, comercial, operativo y económico que gobiernan el acceso, uso e interconexión. Hacen parte del contrato de acceso, uso e interconexión sus anexos, adiciones, modificaciones o aclaraciones.

[...]

Interconexión: Es la vinculación de recursos físicos y soportes lógicos, incluidas las instalaciones esenciales necesarias, para permitir el interfuncionamiento de las redes y la interoperabilidad de servicios de telecomunicaciones.

Artículo 4.2.1.1. Derecho a la interconexión. Todos los operadores tienen el derecho a solicitar y a que se les otorgue interconexión, acceso o servicios adicionales a la interconexión, a redes de otros operadores que los primeros requieran para la adecuada prestación de sus servicios.

La solicitud de interconexión debe ser adecuada a las necesidades de tráfico y las características de los servicios que se pretende prestar, de manera que no se cause un agravio injustificado al operador que debe proveerla.

Artículo 4.2.1.2. Deber de permitir la interconexión. **Los operadores están obligados a permitir la interconexión, ya sea directa o indirecta, así como el acceso y el uso de sus redes e instalaciones esenciales, a otro operador que se lo solicite de acuerdo con lo dispuesto en este régimen.** En ningún caso, los operadores pueden exigir para la interconexión, requisitos adicionales a los establecidos en la presente Resolución”.



5.9. Del anterior recuento normativo, la Sala observa que la interconexión de redes no hace parte del servicio de telefonía pública básica conmutada local ni es una de sus actividades complementarias.

Contrario al servicio de telefonía local, en el que se transmite la voz de los usuarios en un mismo municipio, en la interconexión, el operador de TPBCL⁴³ permite que los operadores de larga distancia puedan transmitir sus llamadas utilizando la red local.

Se trata de un servicio que se presta entre los operadores de redes, y que tiene por objeto la conexión de redes de telecomunicaciones, con la finalidad de que se garantice la interoperatividad de los servicios y el acceso de terceros, en condiciones objetivas, transparentes y no discriminatorias.

De esta forma puede decirse que es un negocio jurídico distinto al que celebran en calidad de prestadores de los servicios de telefonía local y de larga distancia, en el que se pactan los derechos y obligaciones de los operadores solicitante e interconectante con respecto al acceso, uso e interconexión de redes de telecomunicaciones, y las condiciones de carácter legal, técnico, comercial, operativo y económico.

[...]

Artículo 4.2.1.6. Remuneración. *Los operadores tienen derecho a recibir una contraprestación razonable por el uso de su infraestructura y por la prestación de servicios a otros operadores con motivo de la interconexión. El valor de los cargos relacionados con la interconexión debe estar orientado a costos eficientes más una utilidad razonable, de acuerdo con el régimen de prestación de cada servicio.*

⁴³ Telefonía pública básica conmutada local.



Sumado a lo anterior, en la interconexión, la prestación económica no atiende a los costos o utilidades que pueda percibirse en el servicio de telefonía, sino que la tarifa y la utilidad se determinan en función de los costos operacionales de la infraestructura, mantenimiento y actualización de las redes que se utiliza para la interconexión.

Tampoco puede considerarse que constituya *una actividad complementaria al servicio de telefonía local*, puesto que para la época de los hechos, la normas solo contemplaban como actividad complementaria la telefonía móvil rural.

Adicionalmente, no podría considerarse una actividad complementaria porque ello atiende a una circunstancia que se añade a otra para hacerla integra o perfecta⁴⁴, hecho que no se presenta en este caso puesto que la interconexión no se desarrolla para efectos de prestar el servicio de telefonía local, sino para que otro operador utilice dichas redes para suministrar el servicio de larga distancia.

En ese entendido, se puede concluir que la interconexión de redes es un servicio independiente que concierne al uso de la infraestructura de redes y no a un servicio de telefonía propiamente dicho.

5.10. Habida consideración de que la interconexión de redes telefónicas no hace parte del servicio de telefonía local ni de su actividad complementaria, es claro que no se encuentra cobijada con la exención.

⁴⁴Rae. Complementario: **1.** adj. Que sirve para completar o perfeccionar algo.



No puede perderse de vista que la interpretación de las normas que regulan exenciones es restrictiva y excluye cualquier similitud o analogía que no haya sido expresamente prevista por el legislador.

Es por eso que no es procedente extender la exención a actividades que no fueron contempladas en el artículo 211 del Estatuto Tributario, aun cuando hubieren sido realizadas por el mismo sujeto.

Recuérdese que en el caso de la telefonía local la exención fue consagrada en atención a ese servicio, de donde se sigue, que el legislador quiso establecer un incentivo tributario únicamente sobre las rentas provenientes de dicha actividad.

Por tanto, la exención no puede extenderse a otros servicios prestados por los operadores de telefonía local, como la interconexión de redes.

En consecuencia, no procede el cargo para la apelante.

6. DESCUENTO TRIBUTARIO DE IVA POR ADQUISICIÓN DE BIENES DE CAPITAL.

6.1. La sociedad solicitó el descuento tributario de la suma de \$250.296.000 por el IVA pagado en la adquisición de bienes de capital.

6.2. De esa suma, la Administración desconoció un total de \$173.270.942, que desglosó en los siguientes valores⁴⁵:

⁴⁵ Fls 156-157 c.a.1.



- i) La suma de \$154.354.051 por el IVA pagado en los bienes *cable telefónico 2 x 18 doble chaqueta, cable multiplicar BCH grupo3, regletas telefónicas, mini bloques telefónico, manguitas y reentradas, conectores modulares, unipolares, herramientas para conectores unipolares, bloques, tubería PVC de 4"x 6 mts de largo 27.000 mts lineales, cable de multiplicar BCH grupo 2, suministro cable multiplicar BCH grupo 2, armarios de distribución de 1.500 y 1.800 pares y bloques de conexión, mini armarios de 1.200 pares, bloques de 100 pares de contacto inserción y cajas de dispersión, acta de recibo parcial contrato 122 –bloques de conexión equipados con regletas-, y vidrios para escritorios, por cuanto fueron registrados en la cuenta 1435 – mercancías no fabricadas por la empresa.*
- ii) La suma de \$9.651.635 porque fue contabilizado en la cuenta 1330 –anticipos y avances- y no como un activo.
- iii) Las sumas de \$3.296.707 y \$1.100.000, por el IVA pagado en la adquisición de software de base de datos a Excel, y de una videograbadora, respectivamente, porque consideró que no tienen la naturaleza de bien de capital.
- iv) La suma de \$4.868.549 por pertenecer a otra vigencia gravable.

6.3. Por su parte, para la sociedad son bienes de capital en tanto fueron utilizados en la prestación del servicio de telecomunicaciones.

6.4. Para resolver el presente asunto es importante precisar que para la época de los hechos se encontraba vigente el artículo 258-1 del Estatuto Tributario, adicionado por la Ley 6 de 1992⁴⁶, que permitía a los contribuyentes descontar del

⁴⁶**Artículo. 258-1. Descuento por impuesto sobre las ventas pagados en la adquisición de activos fijos.** Adicionado por el artículo 20 de la Ley 6 de 1992. Las personas jurídicas y sus asimiladas tendrán derecho a descontar del impuesto sobre la renta a su cargo, el impuesto a las ventas pagado en la adquisición o nacionalización de bienes de capital, de equipo de computación, y para las empresas transportadoras adicionalmente de equipo de

impuesto sobre la renta, el IVA pagado en la adquisición o nacionalización de bienes de capital.

Posteriormente, el artículo 104 de la Ley 223 de 1995 precisó que el reconocimiento del descuento previsto en el artículo 258-1 del E.T. estaba condicionado a que los activos se capitalizaran para ser depreciados y amortizados. Adicionalmente, previó que el IVA generado podía ser descontado en los periodos siguientes cuando no fuera factible llevarlo a cabo en el periodo de la adquisición.

6.5. En ese contexto, el derecho al descuento de IVA por adquisición de bienes de capital surge por la compra de activos fijos productores de renta, es decir, de bienes corporales muebles o inmuebles y de bienes incorporeales que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente, y que se utilizan directamente en la producción de los bienes que constituyen el objeto principal del contribuyente.

En otras palabras, los *bienes de capital* son aquellos recursos que se utilizan en la producción de otros bienes, por ejemplo, maquinaria, equipo, edificios, etc.⁴⁷.

transporte, en la declaración de renta y complementarios correspondiente al año en que se haya realizado su adquisición o nacionalización. Si tales bienes se enajenan antes de haber transcurrido el respectivo tiempo de vida útil, señalado por el reglamento, desde la fecha de adquisición o nacionalización, el contribuyente deberá adicionar al impuesto neto de renta correspondiente al año gravable de enajenación, la parte del valor del impuesto sobre las ventas que hubiere descontado, proporcional a los años o fracción de año que resten del respectivo tiempo de vida útil probable; en este caso, la fracción de año se tomará como año completo. En ningún caso, los vehículos automotores ni los camperos darán lugar al descuento.

[...]

⁴⁷ BRICEÑO DE VALENCIA, Martha Teresa, VERGARA LACOMBE, Ramón, Diccionario Técnico Tributario, CIJUF, 2002, Pág. 88.



6.6. Hechas las anteriores precisiones, la Sala pasa a estudiar los bienes objeto del IVA solicitado en descuento tributario y que fueron rechazados por la Administración:

6.7.1. *Los bienes registrados en la cuenta 1435 -Mercancías no fabricadas por la empresa-*.

Según la descripción del PUC esta cuenta registra “el valor de los bienes adquiridos para la venta por el ente económico que no sufren ningún proceso de transformación o adición y se encuentran disponibles para su enajenación”.

En ese entendido, los bienes registrados en esa cuenta no pueden considerarse bienes de capital por cuanto son adquiridos para ser enajenados y esa no constituye la actividad productora de renta de la sociedad que, como se observó, se concreta en la prestación del servicio de telefonía local.

No puede perderse de vista que cuando se adquieren bienes de capital se efectúa una inversión, pues se destina capital a la compra de objeto con el propósito de realizar actividades productivas.

Con todo, la Sala precisa que los vidrios para escritorios son muebles de oficina que no son elementos determinantes que incidan directamente en la actividad productora de renta o que de ellos pueda denotarse que forjaron un aumento en el proceso productivo.

Ahora, si bien no puede desconocerse que dada la naturaleza de los cables de teléfonos, las regletas telefónicas, los bloques telefónicos, los conectores modulares, los armarios de distribución y las cajas de dispersión, estos bienes pueden llegar a utilizarse en el servicio de teléfonos, la Sala advierte que el



contribuyente no demostró dicha circunstancia y, por el contrario, en su contabilidad consta que los adquirió con otra finalidad.

Es importante agregar que, desde la vía gubernativa, la Administración ha desconocido la procedencia de estos bienes por el hecho de haber sido contabilizados en la cuenta 1435. Sin embargo, el contribuyente no discutió esa circunstancia, ni explicó las razones por las cuales fueron registrados en esa cuenta a pesar de considerarlos bienes de capital.

6.7.2. La suma registrada en la cuenta 1330 –anticipo y avances.

Según el PUC esta cuenta registra “el valor de los adelantos efectuados en dinero o en especie por el ente económico a personas naturales o jurídicas, con el fin de recibir beneficios o contraprestación futura de acuerdo con las condiciones pactadas, incluye conceptos tales como anticipos a proveedores, a contratistas, a trabajadores, a agentes de aduana y a concesionarios”.

Como se aprecia, se trata del pago de un adelanto en dinero realizado por el ente económico, pero en manera alguna se refiere a la compra de bienes de capital productores de renta, lo que hace improcedente reconocer el impuesto sobre las ventas pagado a título de descuento tributario en renta.

La Sala reitera los argumentos esbozados en el cargo anterior en el sentido de que la contabilidad de la contribuyente demuestra que el IVA solicitado como descuento no se deriva de la adquisición de bienes de capital.

6.7.3. El Software de base de datos a Excel y la videograbadora no pueden considerarse bienes de capital toda vez que la sociedad no probó que estos bienes



incidan en la prestación del servicio de telefonía, ni de ellos puede denotarse que contribuyeron en el desarrollo de esa actividad.

6.7.4. *La suma de \$4.868.549 por pertenecer a otra vigencia gravable.* El contribuyente no presentó argumentos que controvirtieran el rechazo de esta glosa.

Adicionalmente, no existe certeza, para la Sala de que el descuento pretendido no se hubiera solicitado en años anteriores a 1997, como tampoco que podía ser descontado en ese año por no poderse efectuar en el período de la adquisición⁴⁸.

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

6.9. En consecuencia, no procede el cargo para el apelante.

7. CONCLUSIÓN.

De conformidad con lo expuesto, la Sala confirmará la sentencia apelada en el sentido de negar las súplicas de la demanda.

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,

⁴⁸ Recuérdese que los descuentos tributarios tiene como limitante general que no pueden superar el impuesto básico de renta. Artículo 259 del Estatuto Tributario.



FALLA

1. CONFÍRMASE la sentencia del 7 de julio de 2011, dictada por el Tribunal Administrativo del Cauca.

2. RECONÓCESE personería para actuar en nombre de la entidad demandada a la doctora Clara Inés González Ramírez, de conformidad con el poder que obra al folio 286 del expediente.

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS



CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

