

**Sentencia Número 17720 de 16-03-2011. Consejo de Estado.
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

**Consejera Ponente: Martha Teresa Briceño de Valencia
Bogotá, D.C. dieciséis (16) de marzo dos mil once (2011)
Radicación: 25000-23-27-000-2007-00111-01-17720
ACTORA: AVANTEL S.A.
C/UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL –DIAN
Impuesto de Renta 2003**

FALLO

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por las partes contra la sentencia del 23 de octubre de 2008 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que dispuso:

1. "Anúlase parcialmente el acto administrativo demandado contenido en la liquidación oficial No. 310642007000009 de 2 de febrero de 2007, proferida por la División de Liquidación de los Grandes Contribuyentes de Bogotá.
2. A título de restablecimiento del derecho téngase la siguiente liquidación para el impuesto de renta de la sociedad AVANTEL por el año gravable 2003:..."[1]

ANTECEDENTES

El 7 de abril de 2004 la sociedad AVANTEL S.A. presentó la declaración de renta y complementarios del año gravable 2003 con una pérdida líquida de \$29.599.466.000 y un saldo a favor de \$3.250.823.000. El impuesto se determinó por renta presuntiva.

Previo requerimiento especial y su correspondiente respuesta, la DIAN expidió la Liquidación de Revisión No. 310642007000009 del 2 de febrero de 2007, por medio de la cual modificó la declaración de renta de la contribuyente en los siguientes puntos: i) adicionó en el renglón 57 y en el renglón 65 la utilidad por exposición a la inflación por \$145.000; ii) rechazó deducciones por impuesto al deporte, industria y comercio, timbre y avisos y tableros por \$149.412.000; y iii) rechazó "comisiones bancarias" pagadas en el exterior por \$3.669.861.500. En consecuencia, determinó una pérdida líquida de \$25.780.046.000. El saldo a pagar no se modificó, pues el impuesto se determinó por renta presuntiva, igual que la liquidación privada.

DEMANDA

La sociedad AVANTEL S.A. demandó directamente la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642007000009 del 2 de febrero de 2007. Como restablecimiento del derecho solicitó que se declarara en firme la liquidación

privada y se reconociera la procedencia de las deducciones por \$3.818.617.000, que determinaron una mayor pérdida líquida en el ejercicio fiscal.

Invocó como normas violadas los artículos 83 de la Constitución Política; 25 y 122 del Estatuto Tributario y 264 de la Ley 223 de 1995. Los cargos de la demanda se resumen así:

1. Deducción por pagos en el exterior por \$3.669.861.500. Señaló que fueron gastos financieros pagados al BBVA, los cuales correspondían a rendimientos financieros reconocidos al banco en el exterior y no a una intermediación realizada en el exterior, como lo consideró en un principio la DIAN en el requerimiento especial.

Sin embargo, en la liquidación oficial de revisión la DIAN reconoció la realidad de la erogación y su adecuación conforme el artículo 25 del Estatuto Tributario, pero negó la deducción por una equivocada interpretación del artículo 122 del Estatuto Tributario.

Precisó que el artículo 122 del Estatuto Tributario consagraba una limitación para gastos incurridos en el exterior en cuanto éstos estén asociados a la obtención de rentas dentro del país, limitación que consiste en que no puede superar el 15% de la renta líquida (sin tener en cuenta esos mismos gastos). Que si las erogaciones en el exterior estaban asociadas a la generación de ingresos fuera de Colombia, la restricción no se aplicaba.

Así mismo, explicó que existían unos casos, que la norma enumeraba, en los cuales esa limitación no se daba; dentro de ellos estaban los pagos señalados en el artículo 25 del Estatuto Tributario, que eran los ingresos que el legislador no consideraba de fuente nacional.

Relató que la Administración en la liquidación oficial de revisión concluyó que la sociedad tenía derecho a solicitar los pagos efectuados al exterior en su totalidad, sin aplicar la limitante del artículo 122 del Estatuto Tributario, pues correspondían a créditos obtenidos para actividades que se consideraban de interés para el desarrollo económico y social del país, además porque conforme con el Decreto Reglamentario 836 de 1991 no se aplicaba la limitación.

Que sin embargo la DIAN consideró que no era procedente porque no se cumplió con el presupuesto del artículo 122 citado, es decir, porque tales gastos no generaron rentas de fuente nacional, pues aún sin que se tuviera en cuenta el gasto la actora seguía arrojando pérdida líquida. Que para la DIAN era requisito *sine qua non* para aceptar dichas deducciones que el contribuyente obtuviera renta líquida dentro del período.

Señaló que la DIAN estaba adicionando una restricción a la norma que era contradictoria e incongruente, toda vez que Avantel dedujo en el mismo año gravable 2003 más de \$18.000 millones de pesos por costos financieros del

exterior, respecto de los cuales se les aplicaría la misma restricción, ya que sin incluir esos gastos, en todo caso, la sociedad arrojaría pérdida fiscal; sin embargo, la DIAN los aceptó.

Se refirió al cambio de argumento para rechazar la deducción que tuvo la DIAN entre el requerimiento especial y la liquidación de revisión, pues en un principio el fundamento era que se trataba de una comisión bancaria por intermediación que no estaba exceptuada de la regla general de la limitación del 15%, bien por la ausencia de la retención o porque no estaba en los casos del artículo 25 del Estatuto Tributario; que no se podía establecer el límite porque no había renta, sino pérdida fiscal. Mientras que en la liquidación de revisión la DIAN aceptó que los pagos sí encuadraban en el artículo 25 del Estatuto Tributario, pero estableció un nuevo requisito.

2. Rechazo de la deducción por impuesto de avisos y tableros por \$148.755.000.[2] Consideró que la DIAN había violado los artículos 83 de la Constitución Política y 264 de la Ley 223 de 1995, porque realizó un cambio abrupto de su posición sobre la deducibilidad de ese impuesto y se fundamentó en el Concepto Oficial 80268 de 1 de noviembre de 2005, que fue expedido dos años después del año gravable discutido.

Dijo que el impuesto de avisos y tableros era complementario del impuesto de industria y comercio, que no se causaba si el contribuyente no desarrollaba actividades que lo convirtieran en sujeto pasivo de éste. Observó que aunque el hecho generador del impuesto de industria y comercio difería del impuesto de avisos y tableros, no era menos cierto que no podía subsistir si no existía el de industria y comercio, que como era su complementario y accesorio, debía reconocerse su deducibilidad. Además, el pago se reconocía de manera conjunta en los formularios y cajas distritales o municipales y tenían una relación directa con la actividad generadora de renta.

Precisó que la actora había obrado igual por los años 2001 y 2002, sin que la DIAN hubiera expedido algún concepto o cuestionado la deducción, por lo tanto, la sociedad estaba amparada bajo el principio de confianza legítima.

Dijo que de acuerdo con la Circular 175 de 2001, mediante la cual la DIAN adoptó la política general en materia jurídica, se destacó que los conceptos que expidiera tendrían vigencia hacia el futuro, con el fin de amparar los principios constitucionales del debido proceso y de la buena fe y los reguladores de la función administrativa.

Que, así mismo, de conformidad con el artículo 264 de la Ley 223 de 1995, los contribuyentes podían acogerse a la doctrina de la DIAN durante el tiempo de la vigencia de tales conceptos, de manera tal, que cuando se cambiara la posición en un concepto previamente emitido, debía publicarse en observancia a la seguridad jurídica. Como la Administración en ningún momento cuestionó en

periodos previos la deducción del impuesto de avisos y tableros por parte de AVANTEL, estaría aplicando un concepto de manera retroactiva.

OPOSICIÓN

La DIAN contestó la demanda, para lo cual expuso los siguientes argumentos:

1. Dijo que se debía mantener el rechazo de la deducción por gastos en el exterior, porque el pago efectuado al BBVA NY no podía ser tomado como intereses, pues se trató de un pago derivado de la terminación del crédito en una fecha distinta a la convenida. Que estaba demostrado que el BBVA sí actuó como agente administrativo y agente colateral en la suscripción de créditos y acuerdos de reestructuración de créditos y que se había suscrito una cláusula pecuniaria que pretendía evitar pérdidas financieras por parte del prestamista por la terminación anticipada del crédito, que fue lo que ocurrió en este caso.

Que en consecuencia ese pago no encuadraba en el numeral 5 del artículo 25 del Estatuto Tributario y por lo mismo no estaba dentro de la excepción del artículo 122 ibídem, razón por la cual estaba sometido a la limitación de la norma. Que como esa norma era especial para los pagos que son realizados al exterior, era un requisito indispensable que el contribuyente obtuviera renta líquida dentro del periodo y, en este caso, Avantel presentó pérdida líquida aún después de descontar los pagos discutidos, luego no era procedente la deducción de \$3.669.862.000.

2. Señaló que tampoco procedía la deducción por impuesto de avisos y tableros por \$148.755.000, porque aunque el impuesto de avisos y tableros fuera complementario al de industria y comercio, no podía serle extensivo el tratamiento en el impuesto de renta, pues era, en todo caso, un impuesto autónomo. Sobre el tema citó la sentencia del Consejo de Estado del 8 de noviembre de 1991.

Consideró que el artículo 115 del Estatuto Tributario era una norma de carácter especial que regía sobre las normas generales y, por lo tanto, era aplicable a la sociedad para la procedencia de la deducción por el pago de impuestos, dentro de los cuales no estaba el solicitado por la actora.

Que en el presente caso no se desatendió lo dispuesto en la circular 175 de 2001 de la DIAN y artículo 264 de la Ley 223 de 1995, sino que se dio estricta aplicación a las normas tributarias. Que tampoco se determinó la violación del artículo 83 de la Constitución Política, pues se presumió la buena fe.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal declaró la nulidad parcial de la liquidación oficial de revisión por las siguientes razones:

1. Rechazo de \$3.669.861.500 por gastos al exterior por comisión de servicios declarado en el año fiscal 2003. Señaló que según la DIAN, la actora tenía derecho a deducir la totalidad del gasto, sin la limitante del 15% prevista en el artículo 122 del Estatuto Tributario, toda vez que correspondía a créditos obtenidos para actividades consideradas como de interés para el desarrollo económico y social del país, sin embargo, lo había negado porque para el año 2003 la sociedad arrojó pérdida y no renta líquida. El Tribunal consideró que el argumento de la DIAN no se infería de los artículos 121 y 122 del Estatuto Tributario.

Dijo que no era necesaria la obtención de rentas líquidas en el periodo gravable para la procedencia de gastos en el exterior, pues el 15% era una limitación al quantum de lo deducible y no una condición para su procedencia. En consecuencia, aceptó la partida.

2. Rechazo de la deducción por impuesto de avisos y tableros por \$148.755.000. El Tribunal advirtió que para el año 2003, época en la que ocurrieron los hechos, el artículo 115 del Estatuto Tributario, según la Ley 788 de 2002, no incluía dentro de los impuestos deducibles el impuesto de avisos y tableros. Señaló que no era aplicable la Ley 1111 de 2006, que sí lo consagra como deducible porque no estaba vigente para ese año gravable.

Dijo que si bien el impuesto de avisos y tableros era complementario del impuesto de industria y comercio, su naturaleza independiente permitía identificarlo de manera autónoma frente a aquél, por lo tanto no se le podía extender el mismo tratamiento del impuesto de industria y comercio del artículo 115 citado. Sobre el carácter de autónomo del impuesto de avisos y tableros citó la sentencia del Consejo de Estado del 27 de abril de 2001.[3]

RECURSO DE APELACIÓN

La demandante sustentó el recurso de apelación en los siguientes términos:

Dijo que el Tribunal rechazó la deducción por impuesto de avisos y tableros por \$148.755.000 con base en el artículo 115 del Estatuto Tributario que mencionaba como deducible el impuesto de industria y comercio y no incluía expresamente el de avisos y tableros.

Señaló que las circunstancias de que los hechos generadores de los impuestos de industria y comercio y de avisos y tableros fueran diferenciables no le restaban importancia a la naturaleza complementaria del último tributo. Que los dos impuestos se liquidaban en la misma declaración y se pagaban dentro de los mismos plazos. Que además, el hecho generador del impuesto de avisos y tableros estaba supeditado al del impuesto de industria y comercio, pues si no se ejercía actividad comercial, industrial o de servicios, no podía causarse el impuesto complementario, así se tuvieran fijados los avisos en un determinado municipio.

Que las propias autoridades tributarias aceptaron durante los años gravables previos al 2003 la deducibilidad del mencionado impuesto; de hecho, la sociedad, así como otros contribuyentes, lo tomó como deducción en los años gravables 2001 y 2002, sin que la DIAN lo hubiera objetado.

Controvirtió que el Tribunal no se hubiera referido a la violación de los artículos 83 de la Constitución Política y 264 de la Ley 223 de 1995 y al cambio de posición de la DIAN, que además se basó en un Concepto expedido en 2005 para modificar la declaración de renta de 2003. Señaló que conforme con la Circular DIAN 175 de 2001, para evitar la aplicación retroactiva de posiciones jurídicas, los funcionarios debían analizar si el administrado tuvo razón suficiente para actuar de una determinada manera por una acción no controvertida por la Entidad. Dijo que esa Circular era doctrina oficial y si la DIAN se iba a apartar de ella debió indicarlo así previamente en un concepto.

Sostuvo que el cargo de la demanda no se había centrado en la definición de si el impuesto de avisos y tableros era deducible sino en la violación de las normas que dan una garantía a los contribuyentes que han actuado de buena fe de acuerdo con las pautas de interpretación que ha hecho la DIAN.

La DIAN se apartó de la decisión del Tribunal que encontró procedente la deducción por gastos por la aplicación del Swap por \$3.669.861.500, pues para la DIAN es claro que, conforme con el artículo 122 del Estatuto Tributario, es requisito *sine qua non* para aceptar esa deducción, que el contribuyente tenga renta líquida dentro del periodo. Que en este caso, la sociedad, después de descontar los pagos en discusión, presentó pérdida líquida, luego no era procedente la deducción.

Señaló que los acuerdos entre particulares tenían como límite la Ley nacional, además, conforme con el artículo 553 del Estatuto Tributario, no eran oponibles al fisco.

Explicó que, contrario a lo señalado por la actora en la respuesta al requerimiento especial, el BBVA NY sí actuó como agente administrativo y agente colateral en la suscripción de créditos y acuerdos de reestructuración de créditos, como se manifestó en los estados financieros. Es decir, coexistieron dos situaciones derivadas de un mismo hecho, una la gestión de créditos y reestructuración de los mismos y, otra, la suscripción de cláusula pecuniaria para evitar pérdidas financieras por parte del prestamista si se terminaba anticipadamente la vida del crédito, que fue lo que ocurrió en este caso.

Dijo que no tenía razón la actora de pretender que el pago del Swap por la terminación anticipada del contrato de préstamo fuera tomado como intereses, pues el pago se derivó de la terminación en una fecha distinta de la convenida, independientemente de la denominación que se le hubiera dado al pago (cláusula 4.07 del contrato). Por lo tanto, no estaba contemplado en el tratamiento exceptivo

del artículo 25 (numeral 5) del Estatuto Tributario. Sobre el tema citó el Concepto de la DIAN 46385 del 1 de agosto de 2003.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante, frente al recurso de apelación de la demandada, señaló que la DIAN hacía una indebida interpretación del artículo 122 del Estatuto Tributario, pues si el pago encaja dentro del artículo 25 del Estatuto Tributario y, por ende, dentro de la excepción del literal c) del 122ibídem, era irrelevante que la sociedad tuviera renta o pérdida fiscal, pues no aplicaba la limitación del 15%. Que la propia DIAN había aceptado en el mismo año la deducción de más de \$18.000 millones de pesos por otros pagos financieros al exterior, a pesar de que la sociedad arrojaba pérdida líquida.

Dijo que no se debía tener en cuenta el argumento de la parte demandada que desconoce la naturaleza financiera del pago realizado al BBVA, pues desde la respuesta al requerimiento especial se rebatió y fue aceptada la tesis de la actora en la liquidación de revisión, en la que se basó en aceptar que el pago tenía naturaleza financiera y encuadraba en el artículo 25 del Estatuto Tributario.

Sobre la procedencia de esta deducción reiteró los argumentos expuestos en la demanda.

Finalmente, insistió en la procedencia de la deducción del impuesto de avisos y tableros, conforme con el recurso de apelación y citó la sentencia del Consejo de Estado del 2 de abril de 2009 (exp. 16595)

Reiteró lo relacionado con el rechazo de la deducción del impuesto de avisos y tableros por \$148.755.000, en cuanto consideró que los argumentos de fondo para sostener la posición de su no deducibilidad, no eran conducentes. Que lo que se atacaba en el acto demandado era el abrupto cambio de posición de llevaba implícito y la forma en que se desconocía la Circular de la DIAN 175 de 2001.

La **demandada** reiteró lo expuesto en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación.

El **Ministerio Público** solicitó que se revocara la decisión y se accediera a las pretensiones de la demanda por las siguientes razones:

1. Deducción por los pagos al exterior por \$3.669.861.000. Consideró que, según el artículo 122 del Estatuto Tributario, un contribuyente que ha hecho pagos al exterior para obtener renta de fuente nacional, solo puede incluir como costos por ese concepto hasta el 15% de la renta líquida calculada antes de descontarlos, salvo cuando se trata de pagos realizados por los conceptos especificados en los literales a) a f) del citado artículo y entre ellos los descritos en el artículo 25 del mismo estatuto, caso en el cual el contribuyente no está sujeto a este límite.

Que como la actora efectuó pagos por expensas al exterior de los indicados en el numeral 5 del artículo 25, referentes al ejercicio de una actividad de interés para el desarrollo económico del país, no estaban sujetos a la limitación. Dijo que no era de recibo el argumento expuesto en el recurso de apelación de la DIAN de que tales pagos no eran intereses, porque no fue tema expuesto en la liquidación de revisión.

Sostuvo además que, según el artículo 31 del Decreto 836 de 1991, se aceptaban los costos incurridos en la prestación del servicio de telecomunicaciones que generaran ingresos gravables en Colombia sin la limitación del artículo 122, así no se hubiera efectuado retención en la fuente por no existir obligación legal para hacerlo. Concluyó que la sociedad demandante no estaba sujeta a la limitación prevista en el artículo 122 del Estatuto tributario, porque era una empresa que, de acuerdo a su objeto social, prestaba el servicio de telecomunicaciones. Que la DIAN estaba exigiendo un requisito no previsto en la Ley.

2. Deducción del Impuesto de avisos y tableros por \$148.755.000. Señaló que si bien para el año gravable 2003, el artículo 115 del Estatuto Tributario permitía la deducción del 80% del impuesto pagado por concepto de industria y comercio y sólo con ocasión de la Ley 1111 de 2006 se consagró la deducción del impuesto de avisos y tableros, no significaba que antes de esta ley no fuera deducible, pues se trataba de un tributo complementario del impuesto de industria y comercio (artículo 37 de la Ley 14 de 1983). Es decir, la Ley 1111 de 2006 ratificó la deducción.

Que esta circunstancia evidenciaba que la actora obró bajo el convencimiento de que el impuesto de avisos y tableros era deducible en cuanto no se trataba de un impuesto que pudiera recaudarse sin el de industria y comercio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos de los recursos de apelación interpuestos por las partes demandante y demandada, la Sala debe decidir la legalidad de la liquidación oficial de revisión que modificó el impuesto de renta de la sociedad AVANTEL S.A. por el año gravable de 2003. Concretamente se analizará si es procedente la deducción de gastos en el exterior, teniendo en cuenta que la liquidación privada arrojó pérdida líquida y no renta líquida y, si es procedente la deducción del impuesto de avisos y tableros, conforme con el artículo 115 del Estatuto Tributario, antes de la modificación efectuada por el artículo 4 de la Ley 1111 de 2006.

1. Deducción de gastos en el exterior por **\$3.669.861.500. El Tribunal aceptó la deducción porque consideró que en el caso de la actora no se aplicaba la limitante del 15% prevista en el artículo 122 del Estatuto Tributario, toda vez que correspondía a créditos obtenidos para actividades consideradas como de interés para el desarrollo económico y social del país. Que el argumento de la DIAN de que no procedía la deducción porque para el año 2003 la sociedad había arrojado**

pérdida y no renta líquida, era ajeno a los artículos 121 y 122 del Estatuto Tributario.

La parte demandada disiente de la decisión del Tribunal, pues conforme con el artículo 122 del Estatuto Tributario, era requisito *sine qua non* para aceptar esa deducción, que el contribuyente tuviera renta líquida dentro del periodo y que como la sociedad, después de descontar los pagos en discusión, había presentado pérdida líquida, no era procedente la deducción.

Pues bien, la Sala advierte en primer lugar que si bien la parte demandada en el recurso de apelación se refiere a la naturaleza de los pagos efectuados por la actora al BBVA NY con fundamento en lo explicado por la sociedad en la respuesta al requerimiento especial, es un tema que no es discutido en este caso, pues en la liquidación de revisión demandada la DIAN aceptó la naturaleza de los pagos efectuados por la actora y su correspondencia con el artículo 25 del Estatuto Tributario, cuando señaló:

"De las normas antes transcritas[4] el Despacho concluye que efectivamente la sociedad tiene derecho a solicitar los pagos efectuados al exterior en su totalidad sin aplicar la limitante del artículo 122 del Estatuto Tributario, toda vez que corresponden a créditos obtenidos para actividades que se consideran de interés para el desarrollo económico y social del país, además de existir una norma especial como es el Decreto Reglamentario 836 de 1991 donde faculta no realizar tal limitación".[5]

Sin embargo, negó la deducción al considerar:

"Ahora bien, una vez establecido el primer requisito del artículo 122 (no limitación del 15%), para el Despacho es necesario analizar si el contribuyente igualmente cumple con la obtención de la renta líquida obtenida en el año 2003. [...]

Para el Despacho es claro que el artículo 122 del Estatuto Tributario es una norma especial que opera para los pagos que son realizados al exterior, por lo tanto es requisito sine qua non para aceptar dichas deducciones que el contribuyente debe obtener renta líquida dentro del periodo, pero como bien lo explicamos anteriormente, la sociedad, después de descontar los pagos que se encuentran en discusión, presentar pérdida líquida no siendo procedente que el contribuyente incluya dentro de su denuncia rentística la suma de \$3.669.862.000, por concepto de comisiones efectuadas al exterior".[6]

De acuerdo con lo anterior, no es pertinente la discusión planteada en el recurso de apelación sobre si el BBVA NY actuó como agente administrativo y agente colateral en la suscripción de créditos y acuerdos de reestructuración de créditos y si el pago correspondía al cumplimiento de la cláusula pecuniaria para evitar pérdidas financieras por parte del prestamista si se terminaba anticipadamente la vida del crédito. Lo que se discute es si para efectos de la deducción conforme

con el artículo 122 del Estatuto Tributario, cuando se trata de un pago de los contemplados en el artículo 25 ibídem, se requiere que exista renta líquida.

El artículo 121 del Estatuto Tributario permite a los contribuyentes deducir los gastos efectuados en el exterior que tengan relación de causalidad con rentas de fuente nacional, siempre y cuando se haya efectuado retención en la fuente, si lo pagado constituye para su beneficiario renta gravable en Colombia.

Por su parte, el artículo 122 ib. establece que *"los costos o deducciones por expensas en el exterior para la obtención de rentas de fuente dentro del país, no pueden exceder del quince por ciento (15%) de la renta líquida del contribuyente, computada antes de descontar tales costos o deducciones, salvo cuando se trate de los siguientes pagos: [...] c) Los contemplados en el artículo 25"*.

Según el artículo 25, no generan renta de fuente dentro del país: a) Los siguientes créditos obtenidos en el exterior, los cuales tampoco se entienden poseídos en Colombia: [...] **5. los créditos que obtengan en el exterior las empresas nacionales, extranjeras o mixtas establecidas en el país, y los patrimonios autónomos administrados por sociedades fiduciarias establecidas en el país, cuyas actividades se consideren de interés para el desarrollo económico y social del país, de acuerdo con las políticas adoptadas por el Consejo Nacional de Política Económica y Social, Conpes**".[7] (Resalta la Sala).

Según lo estableció la DIAN y de acuerdo con el objeto social de AVANTEL S.A., que consiste en la operación de sistemas de telecomunicaciones y otros servicios de telecomunicaciones, a la sociedad le era aplicable el artículo 31 del Decreto 836 de 1991 según el cual:

"ARTÍCULO 31. COSTOS EN TELECOMUNICACIONES. *En la prestación del servicio de telecomunicaciones que genere ingresos gravables en Colombia, se aceptarán los costos en que se ha incurrido para la prestación del mismo, sin que opere la limitación a que se refiere el artículo 122 del Estatuto Tributario, así sobre tales costos no se haya efectuado retención en la fuente por no existir obligación legal para hacerlo" (Subraya la Sala).*

Pues bien, para la Sala, de acuerdo con las anteriores disposiciones, la procedencia de este tipo de gastos como deducción no tiene como exigencia que la liquidación privada del contribuyente arroje renta líquida o, que no sea procedente la deducción en caso de que haya una pérdida líquida.

En efecto el artículo 122 del Estatuto Tributario establece como limitación a los costos y deducciones por expensas en el exterior para la obtención de rentas de fuente dentro del país, que **no pueden exceder del quince por ciento (15%) de la renta líquida del contribuyente**, computada antes de descontar tales costos o deducciones, **salvo cuando se trate de los siguientes pagos: a) [...] c. los contemplados en el artículo 25 [...]f) [...]**.

Es decir, en primer término, esta disposición no consagra para los literales a) a f) ninguna condición o limitación, precisamente los excluye de la limitación general que consagra la norma, es decir, del 15% de la renta líquida del contribuyente, computada antes de descontar tales costos o deducciones. En consecuencia, los gastos a que se refieren tales literales tienen el tratamiento general de las deducciones de depurarlas de la renta bruta en un 100%, independientemente de que, con o sin ellas, el resultado del ejercicio sea renta líquida o pérdida líquida (artículo 26 Estatuto Tributario).

En segundo lugar, en el caso específico del artículo 25 del Estatuto Tributario - créditos obtenidos en el exterior - respecto de los cuales los pagos al exterior proceden en un 100% conforme con el literal c) del artículo 122 en concordancia con el artículo 31 del Decreto 836 de 1991, se debe tener en cuenta que dichos créditos no se consideran de fuente nacional, es decir, no generan renta de fuente dentro del país, luego, no es dable exigir que tales gastos hayan generado una renta líquida de la cual se puedan restar.

Lo anterior, porque como lo ha considerado la Sala, la finalidad legislativa en las normas transcritas, al aceptar el 100% de los gastos efectuados en el exterior, es estimular fiscalmente aquellas actividades encaminadas al desarrollo económico y social del país[8]; luego exigir que el contribuyente, que incurra en ellos, tenga una renta líquida de la cual pueda detraerlos, sería ir contra la finalidad de la norma.

De acuerdo con lo expuesto, la decisión del Tribunal se considera ajustada a derecho, pues ni el artículo 122 del Estatuto Tributario establece la exigencia pretendida por la DIAN, ni la misma corresponde al contenido y alcance de los artículos 25 del Estatuto Tributario y 31 del Decreto 836 de 1991. En consecuencia, el recurso de apelación de la demandada no está llamado a prosperar.

2. Deducción del impuesto de avisos y tableros por \$148.755.000. El Tribunal rechazó la deducción porque para el año 2003 el artículo 115 del Estatuto Tributario, según la Ley 788 de 2002, no incluía dentro de los impuestos deducibles el impuesto de avisos y tableros. Que aunque el impuesto de avisos y tableros fuera complementario del impuesto de industria y comercio, su naturaleza independiente permitía identificarlo de manera autónoma, por lo tanto, no se le podía aplicar el mismo tratamiento del impuesto de industria y comercio del citado artículo 115.

La Sala advierte que el tema ya ha sido objeto de estudio en la Sección y en la sentencia del 2 de abril de 2009, dictada dentro del expediente 16595, con ponencia de la Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia se expusieron los siguientes argumentos, que se retoman en esta providencia, en los cuales se consideró que aún antes de la vigencia de la Ley 1111 de 2006 la interpretación correcta del artículo 115 del Estatuto Tributario era que la deducción total de los

impuestos de Industria y Comercio integraba un solo gravamen con su complementario de el de avisos y tableros, así:

*"Disiente en cambio la Sala respecto del rechazo del **impuesto de Avisos y Tableros**, solicitado como deducción, por cuanto si bien el aludido gravamen fue creado como autónomo por el literal k) del artículo 1o de la ley 97 de 1913, en 1983 con el artículo 37 de la ley 14 se ordenó su incorporación como "Complementario" al de Industria y Comercio, determinando además como hecho generador del mismo a partir de la fecha de su promulgación, el ejercicio de actividades comerciales, industriales o de servicios, o sea el mismo que origina la responsabilidad del ICA. (El impuesto de Avisos y tableros autorizado por la ley 97 de 1913 y la ley 84 de 1915, se liquidará y cobrará en adelante a todas las actividades comerciales, industriales y de servicios como complementario del impuesto de industria y Comercio, con una tarifa del quince por ciento (15%) sobre el valor de éste, fijada por los Concejos municipales).*

Define el Diccionario de la Real Academia Española, la acepción "Complemento" como una "Cosa, cualidad o circunstancia que se añade a otra para hacerla íntegra y perfecta" y "Complementario", es lo "Accesorio, secundario o añadido a algo principal". Desde luego es condición sine qua non para que subsista lo accesorio, la existencia de un principal, de donde sin impuesto de Industria y Comercio, no puede generarse el de Avisos y Tableros, por depender en todo de éste (Diccionario de la Lengua - publicado por la Real Academia Española - 22a edición).

A Contrario sensu, si una persona que coloca vallas o avisos publicitarios no es sujeto pasivo del impuesto de Industria y Comercio, no tendrá la obligación de liquidar y pagar el tributo de Avisos y Tableros a no ser que estos cuenten con las especificaciones incluidas en el artículo 14 de la ley 140 de 1994 para tener la obligación de cancelar el impuesto a la "Publicidad Exterior Visual", el cual se determina como un gravamen autónomo e independiente del tratado.

Aclarado lo anterior, y en virtud del principio general de Derecho, según el cual "Lo accesorio sigue la suerte de lo principal", es perentorio concluir que al no poder el impuesto de avisos y tableros subsistir por sí mismo, por exigir para su generación el ejercicio de actividades gravadas con el ICA y además estar supeditada la base para su liquidación a dicho impuesto, dar la interpretación correcta al texto del artículo 115 del Estatuto Tributario -ya transcrito- cuando ordena "Son deducibles en su totalidad los impuestos de Industria y Comercio", en el entendido que el mismo integra un solo gravamen con su complementario el de avisos y tableros, que en tanto haya sido cancelado dentro de la anualidad fiscal correspondiente, debe ser fiscalmente deducible, de donde procede la pretensión del demandante en éste punto.

Es tan acertado que el espíritu de la norma desde su inicio era ese y no uno diferente, que el mismo artículo contentivo de la deducción, fue complementado en su texto mediante el artículo 4o de la Ley 1111 de 2006, cuando reza: "Es

deducible el ciento por ciento (100%) de los impuestos de Industria y Comercio, Avisos y Tableros y Predial..."

Ajuicio de la Sala, las consideraciones transcritas resultan suficientes y aplicables a este caso, en virtud de que en esa oportunidad se discutió la deducción del impuesto de avisos y tableros en el año gravable 2002, es decir, antes de la modificación introducida por la Ley 1111 de 2006 al artículo 115 del Estatuto Tributario, norma que regula igualmente la presente litis. De acuerdo con lo anterior y sin que sea necesario hacer más consideraciones sobre el tema, se modificará la decisión del Tribunal que no aceptó la deducción y se aceptará la deducción del impuesto de avisos y tableros pagado por la actora por el año gravable 2003, como lo solicitó en su declaración.

En consecuencia, como en la liquidación de revisión se hicieron otras modificaciones a la declaración de renta que no fueron cuestionadas en la demanda, la Sala no declarará la firmeza de la liquidación privada, sino que practicará una nueva liquidación que incluya los valores aquí aceptados.

La liquidación queda en los siguientes términos:

CONCEPTO	DECLARACIÓN PRIVADA	Liquidación de Revisión	LIQUIDACIÓN C. DE E.
Total Ingresos Netos	121.552.114.000	121.552.259.000	121.552.259.000
Total Costos	83.557.170.000	83.557.133.000	83.557.133.000
Total Deducciones*	67.594.410.000	63.775.172.000	67.593.789.000
Renta Líquida	0	0	0
Pérdida Líquida	29.599.466.000	25.780.046.000	29.598.663.000
Renta Presuntiva	9.468.462.000	9.468.462.000	9.468.462.000
Renta Líquida Gravable	9.468.462.000	9.468.462.000	9.468.462.000
Impuesto sobre la Renta Gravable	3.313.962.000	3.313.962.000	3.313.962.000
Descuentos Tributarios	828.363.000	828.363.000	828.363.000
Impuesto Neto de Renta	2.485.599.000	2.485.599.000	2.485.599.000
Total Impuesto a cargo	2.485.599.000	2.485.599.000	2.485.599.000
Total Retenciones año gravable	5.932.133.000	5.932.133.000	5.932.133.000
Sobretasa impuesto de renta	248.560.000	248.560.000	248.560.000
Anticipo sobretasa	177.129.000	177.129.000	177.129.000

año gravable			
Anticipo a la sobretasa	124.280.000	124.280.000	124.280.000
Total saldo a favor	3.250.823.000	3.250.823.000	3.250.823.000

*Se aceptan las deducciones por: Impuesto de avisos y tableros \$148.755.000
Pagos al exterior \$3.669.862.000

En este orden de ideas, se confirmará el numeral primero de la sentencia apelada que anuló parcialmente la liquidación de revisión y se modificará el numeral segundo, para disponer, a título de restablecimiento del derecho, que el impuesto de renta de la demandante por el año gravable de 2003 es el determinado en la anterior liquidación, que arroja una pérdida líquida de \$29.598.663.000 y un saldo a favor de \$3.250.823.000.

En mérito a 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,

FALLA

1. CONFÍRMASE el numeral primero de la sentencia apelada.

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

*"En consecuencia y a título de restablecimiento del derecho, **TÉNGASE** como liquidación del impuesto de renta de AVANTEL S.A. por el año gravable de 2003 la practicada en esta providencia que arroja una pérdida líquida de \$29.598.663.000 y como total saldo a favor la suma de TRES MIL DOSCIENTOS CINCUENTA MILLONES OCHOCIENTOS VEINTITRÉS MIL PESOS MONEDA LEGAL (**\$3.250.823.000**) M/L".*

3. RECONÓCESE personería a la abogada Flori Elena Fierro Manzano como apoderada de la DIAN.

Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase. La anterior providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha

(Fdo.) MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA,
Presidente de la Sección.

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS.

WILLIAM GIRALDO GIRALDO.

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ.

[1] Determinó una pérdida líquida de \$29.449.908.000.

[2] Si bien el rechazo fue por \$149.412,000, la demanda solicita la procedencia de la deducción por \$148.755.000.

[3] C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa

[4] Artículos 25 y 122 del Estatuto Tributario y 31 del Decreto 831 de 1991.

[5] Folio 100 c. ppal.

[6] Folio 101 c. ppal.

[7] El artículo 1 del Decreto Reglamentario 2105 de 1996 señala que para los efectos del numeral 5o del literal a) y del literal c) del artículo 25 del Estatuto Tributario, considerase como actividades de interés para el desarrollo económico y social del país, todas las actividades pertenecientes a los sectores primario, manufacturero y de prestación de servicios, siendo entendido que dentro del sector de servicios quedan incluidas actividades tales como las de transporte, ingeniería, hotelería, turismo y salud, y las actividades de comercio y construcción de vivienda.

[8] Sentencia del 12 de diciembre de 2007, Exp. 15856, C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa.