



Cartagena de Indias D.T y C., Treinta (30) de abril de dos mil dieciocho (2018)

Acción	NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicado	13-001-23-31-000-2012-00079-00
Demandante	UNE EPM TELECOMUNICACIONES S.A.
Demandado	UAE DIAN
Magistrado Ponente	MOISÉS RODRÍGUEZ PÉREZ
Tema	<i>Sanción por inexactitud en la declaración tributaria</i>

I.- PRONUNCIAMIENTO

Incumbe a la Sala, dictar sentencia de primera instancia dentro del proceso promovido por la sociedad UNE EPM TELECOMUNICACIONES S.A., quien a través de apoderado judicial interpuso acción de Nulidad y Restablecimiento del Derecho contra la UAE DIAN,

II.- ANTECEDENTES

2.1. Demandante

La presente acción fue instaurada por la sociedad UNE EPM TELECOMUNICACIONES S.A., por conducto de apoderado judicial.

2.2.- Demandado

La acción está dirigida en contra de la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES.

2.3. La demanda¹.

A través de apoderado judicial constituido al efecto la empresa UNE EPM TELECOMUNICACIONES S.A., inició demanda de nulidad y restablecimiento del derecho en contra de la NACIÓN – DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES, para que, previo el trámite a que hubiere lugar, se accediera a las siguientes,

¹ Folios 1- 66 del C. Ppal No. 1





2.4. Pretensiones

La parte demandante solicita que esta Corporación acceda a realizar las siguientes declaraciones:

PRIMERO: Que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 062412010000040 del 6 de septiembre de 2010, mediante la cual se modificó oficialmente la declaración privada del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable de 2008, presentada por COSTAVISIÓN; y su confirmatoria, la Resolución No. 900175 del 3 de octubre de 2011.

SEGUNDA: Que, como consecuencia de lo anterior, y a título de restablecimiento del derecho, se declare la firmeza de la declaración privada del impuesto sobre la renta del año gravable 2008, presentada por COSTAVISIÓN, y se ordene la devolución del saldo a favor de la entidad accionante, incluyendo los intereses causados. Además, que se declare a COSTAVISIÓN a paz y salvo ante la DIAN, por las sumas objeto de discusión.

TERCERO: En caso de que se acepten parcialmente los argumentos de COSTAVISIÓN, solicitan que se declare la procedencia parcial de las partidas que fueron cuestionadas por la DIAN.

Los anteriores pedimentos se sustentan en los siguientes

2.5 Hechos

Narra la parte demandante que, COSTAVISIÓN S.A., inició su actividad de prestación de servicios de televisión en Cartagena de Indias en el año 1986, en virtud del contrato de concesión No. 03 del mismo año, suscrito con el gobierno nacional; por su parte, UNE EPM TELECOMUNICACIONES S.A., (en adelante EPM TELCO), contaba con un contrato de concesión con la Comisión Nacional de Televisión (contrato 206 de 1999), para la prestación del servicio de televisión nacional.

El 29 de junio de 2007, mediante comunicado ER11046, el apoderado de COSTAVISIÓN S.A., concertó con la Comisión Nacional de Televisión la solicitud de autorización de la operación de integración jurídica y económica entre EPM TELCO, COSTAVISIÓN y PROMISIÓN.





En razón de dicha integración, y conforme con la Ley 335 de 1996, COSTAVISIÓN decidió renunciar a su contrato de concesión, puesto que solo una entidad del grupo puede contar con licencia de televisión.

El 28 de agosto de 2007, por medio de la Resolución No. 797 de la misma fecha, la Comisión Nacional de Televisión decidió no objetar la integración entre las empresas antes mencionadas, condicionando dicha unión con lo siguiente:

2. EPM TELECOMUNICACIONES S.A. ESP, una vez integre los mercados de COSTAVISIÓN S.A. Y PROMOTORA DE INVERSIONES RUITOQUE S.A. - PROMISIÓN S.A., para todos los efectos de la prestación del servicio de televisión, deberá unificar la marca con la que será reconocido en el mercado nacional.

3. EPM TELECOMUNICACIONES S.A. ESP, deberá ofrecer a todos los usuarios que resulten de la operación de integración, que tengan contratos de suscripción vigentes a la fecha de expedición del presente acto administrativo y durante el término de vigencia de éstos, la mejor oferta de programación en los distintos paquetes de las tres empresas objeto de integración, sin que ello implique la variación de las condiciones económicas inicialmente pactadas en los contratos con los suscriptores.

4. EPM TELECOMUNICACIONES S.A. ESP, deberá, a partir de la fecha de ejecutoria de la presente Resolución, indicar en la facturación el valor correspondiente al servicio de televisión de manera clara e independiente de los demás servicios que preste al usuario.

5. EPM TELECOMUNICACIONES S.A. ESP, deberá mantener las condiciones contractuales a los suscriptores de las empresas COSTAVISIÓN S.A. Y PROMISIÓN S.A., hasta la fecha de vencimiento de sus respectivos contratos de suscripción, a menos que el cambio de las mismas resulte más favorable al suscriptor."

El 6 de septiembre de 2007, la Comisión Nacional de Televisión aceptó la integración jurídico-económica a la que se hizo alusión, mediante Resolución No. 1297 de 2007, y estableció las siguientes condiciones:

"ARTÍCULO TERCERO: Conforme a la Resolución No. 797 del 28 de agosto de 2007 y la Resolución No. 1161 del 6 de septiembre de 2007, por la cual se resuelve una solicitud de integración y se modificó la misma, los concesionarios EPM TELECOMUNICACIONES S.A. E.S.P. y COSTAVISIÓN S.A., se comprometen a cumplir con los condicionamientos transcritos en la parte considerativa del presente acto administrativo. "

El 10 de octubre de 2007, EPM TELCO, COSTAVISIÓN y PROMISIÓN, celebraron el CONTRATO DE COLABORACIÓN EMPRESARIAL INTEGRAL No. 10010430666, cuyo objeto era determinar el marco general para que EPM TELECOMUNICACIONES, COSTAVISIÓN Y TV CABLE PROMISIÓN compartieran





entre sí recursos, conocimiento y experiencia acumulada en la prestación de servicios de telecomunicaciones, los cuales hacen parte de su objeto y son concernientes a aspectos de tecnología destreza científica y técnica de su personal, estrategias de mercadeo, recursos de publicidad, propiedad industrial e intelectual y signos distintivos.

El 16 de octubre de 2010², tanto EPM TELCO como COSTAVISIÓN celebraron un contrato para la comercialización, transporte y distribución de la señal de televisión por suscripción. Entre las obligaciones establecidas por las partes, se determinaron las siguientes:

i) EPM TELCO:

- Mantendría la licencia de operaciones como concesionario de la Comisión Nacional de Televisión,
- Contrataría los canales correspondientes la oferta de programación
- Y cubriría el 50% de los gastos de mantenimiento de la infraestructura física de telecomunicaciones – redes- en las que se provea la señal.

ii) Por su parte **COSTAVISIÓN:**

- Pondría a disposición las redes e infraestructura física de telecomunicaciones, como lo evidencia el objeto del contrato;
- Promocionaría, comercializaría y distribuiría la señal de televisión y los servicios secundarios de telecomunicaciones (internet y voz IP);
- Suministraría servicios al cliente suscriptor;
- Se encargaría del otro 50% de los gastos de mantenimiento, reparaciones e instalaciones de redes para la prestación del servicio;
- Realizaría gestiones de mercadeo de la marca asociada con el negocio
- Y además, asumiría en calidad de mandatario la labor de la facturación de la totalidad de los ingresos derivados de la operación a los clientes afiliados, a nombre de EPM TELCO.

² Según lo expuesto por la empresa accionante, el contrato No. 10010430708 suscrito entre EPM Telco y Costavisión S.A., se formalizó el 26 y 29 de diciembre de 2008; sin embargo, por voluntad de las partes, se extendieron los efectos al mismo, de manera retroactiva, desde el 1º de octubre de 2007, de tal manera que debía entenderse que dicho contrato empezó a ser ejecutado el 16 de octubre de 2007.





Así las cosas, COSTAVISIÓN y EPM TELCO continuaron con el desarrollo del servicio de telecomunicaciones de manera conjunta, precisando para cada parte unas labores particulares.

Por la actividad a cargo de COSTAVISIÓN, dicha entidad recibiría una contraprestación correspondiente al 69% del ingreso total por mensualidad del servicio de televisión, publicidad, revista y otros conceptos. Así mismo, y de forma correspondiente, EPM TELCO contabilizaba por este mismo valor un costo inherente al ingreso total que, en su condición de concesionario, debe reflejar de manera integrada y transparente.

El 19 de febrero de 2009, COSTAVISIÓN presentó su declaración de renta por el año gravable 2008, la cual arrojó un saldo a favor por un valor de \$688.405.000, y el 10 de junio de 2009, presentó formalmente una solicitud de devolución y compensación de dicho saldo a favor.

El 23 de junio de 2009, la Autoridad Tributaria por medio del Auto de Apertura No. 060632009001292, inició investigación a COSTAVISIÓN, con relación a la devolución solicitada por el impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2008. Durante el desarrollo de la investigación tributaria COSTAVISIÓN puso oportunamente a disposición de la Autoridad Tributaria toda la información requerida en desarrollo del Auto de Verificación N°. 06238200900059 y de los requerimientos ordinarios No. 901676, 901690 y 901688, tal y como consta en el expediente administrativo.

El 27 de julio de 2009, mediante Auto de Suspensión de Términos No. 1612, la Autoridad Tributaria, suspendió el trámite de la solicitud de devolución e inició un proceso de investigación relacionada con toda la información contenida en la declaración tributaria presentada por la compañía.

El 4 de agosto de 2009, la Autoridad Tributaria notificó a COSTAVISIÓN el Auto de Inspección Tributaria No. 062382009000108. Una vez culminada la inspección tributaria, se levantó el acta de visita por parte de la Autoridad Tributaria, la cual no fue suscrita por ningún funcionario de COSTAVISIÓN.

En esta acta, se determinó, equivocadamente, que COSTAVISIÓN no presta el servicio de transmisión de programas de radio y televisión por cable, cuyo código CIU es 6425, al carecer de la licencia otorgada por la Comisión Nacional de Televisión, y 2) que conforme al Contrato No. 10010430708, algunos costos y deducciones, no cumplen con las exigencias del Artículo 107 del E.T., señalando que COSTAVISIÓN debería declarar los ingresos, costos y





deducciones relacionados con la entrega de la infraestructura y no con la prestación del servicio de televisión.

El 15 de septiembre de 2009, la Autoridad Tributaria dictó el emplazamiento para corregir No. 062382009000021, en el cual planteó el rechazo de costos y gastos por valor de \$1.772.279.902. El 19 de octubre de 2009, COSTAVISIÓN dio respuesta oportuna al emplazamiento para corregir emitido por la Autoridad Tributaria, y el 3 de diciembre de 2009 se profirió el Requerimiento Especial No. 006238200900060, el cual fue notificado el día 9 del mismo mes y año, en dicho requerimiento, la Autoridad Tributaria propuso una sanción por inexactitud equivalente a \$1.235.891.000.

El 9 de marzo de 2010, COSTAVISIÓN respondió el Requerimiento Especial oponiéndose a los argumentos propuestos por la Autoridad Tributaria; y el 6 de septiembre de 2010, la División de Gestión de Liquidación Tributaria de la Dirección Seccional de Impuestos de Cartagena profirió Liquidación Oficial de Revisión No. 06241201000040 en contra de COSTAVISIÓN, referente al impuesto sobre la renta del periodo gravable 2008 en la cual se mantuvieron las glosas propuestas en el Requerimiento Especial, dicho acto fue notificado el 8 de septiembre de 2010.

El día 8 de noviembre de 2010, COSTAVISIÓN presentó Recurso de Reconsideración, el cual fue resuelto por medio de la Resolución No. 900175 del 3 de octubre de 2011, la cual confirmó íntegramente todas las glosas impuestas en la Liquidación Oficial de Revisión.

2.6. Normas violadas y concepto de la violación

De acuerdo con lo expuesto por la entidad accionante, el acto demandado viola las normas que a continuación se relacionan:

- Artículos 77, 228, 230, 553, 333 de la Constitución Nacional.
- Artículos 560, 647, 691, 710, 712, 714 y 730 del Estatuto Tributario.
- Artículos 5 de la Ley 182 de 1995.
- Artículos 35 y 39 del CCA.

En ejercicio del derecho de defensa que le asiste, la empresa accionante sustentó el concepto de la violación así:





A.- NULIDAD DE LA LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN POR LA INAPLICACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 710, 712, 714 Y 730 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO; DE LOS ARTÍCULOS 168, 267 DEL CÓDIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y DE LOS ARTÍCULOS 251, 252 Y 264 DEL CÓDIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL.

A.1) La Liquidación Oficial notificada a la entidad demandante, fue expedida por un funcionario diferente al competente.

Sostiene la apoderada de la empresa UNE EPM Telecomunicaciones, que el día 8 de septiembre de 2010 fue recibida en la dirección Cra. 58 No. 42 - 125 Oficina 05-292 de la ciudad de Medellín, Antioquia, la copia de la Liquidación Oficial de Revisión No. 062412010000040 del 6 de septiembre de 2010, no obstante, el documento físico remitido por la entidad pública demandada carecía de la firma del Jefe de la División de Gestión de Liquidación de DIAN Cartagena, quien es el competente por ley (art. 691 del ET), para proferir el respectivo acto administrativo.

Añade, que el documento en mención solo contenía la evidencia de la simple revisión física del documento y fue suscrito por el funcionario Gestor 1, Rafael Enrique Castro Gastelbondo, quien firma el documento como quien proyecta y revisa la actuación; sin embargo, de acuerdo con la certificación expedida por el Jefe de Recursos Humanos, la Jefe de la División de Liquidación Tributaria de la Dirección Seccional de Impuestos de Cartagena, para la fecha de expedición de la liquidación oficial, era la señora Omayra Beatriz Hernández Pulgar, tal y como está demostrado con los documentos que se anexan a la demanda.

Agrega, que en materia de competencia para proferir las liquidaciones de revisión, el Estatuto Tributario en el artículo 712, señala que los actos administrativos en los cuales se determinen de forma oficial una liquidación tributaria, deben contener la firma de quien los profiere, esto con el fin de dotar de validez dichos actos y permitir que generen efectos jurídicos; y que, esta previsión, más allá de constituir un requisito formal del acto administrativo, constituye en sí mismo una condición de validez de la actuación oficial, pues solo en la medida en que el acto administrativo provenga de un funcionario público revestido de autoridad, nace a la vida jurídica.

Alega que, el ordenamiento tributario ha asignado competencias a efectos de proferir los actos administrativos, y tratándose de liquidaciones oficiales de revisión, el competente es el jefe de la unidad de liquidación, conforme con lo





establecido en los arts. 560 y 691 del Estatuto Tributario y lo dispuesto en el art. 47 del Decreto 4048 de 2008.

Al respecto concluye, que tanto las normas generales, esto es la contenidas en el Código de Procedimiento Civil, como la especiales desarrolladas en el ordenamiento tributario, prevén la firma de los documentos públicos (entre ellos la liquidación oficial demandada) como una condición para su validez, pues solo a partir de la firma del acto oficial puede predicarse su existencia; es la firma lo que realmente le imprime vida jurídica a una actuación oficial, destacando que quien debe suscribir es aquel funcionario designado por la ley para el efecto. En este orden de ideas, contrario a lo manifestado por la Autoridad Tributaria en el fallo del recurso, la firma o sello de control manual exigido por el artículo 712 del Estatuto Tributario no es un requisito formal. Es la condición de la existencia del acto administrativo, el cual de no ser observado conduce a la nulidad del acto, en los términos del literal a) del artículo 730 del Estatuto Tributario.

A.2) Notificación extemporánea

En concordancia con lo expuesto en el punto anterior, la apoderada de UNE EPM Telecomunicaciones expuso que, el documento remitido a las dependencias de la demandante el 8 de septiembre de 2010, no puede ser tenida en cuenta como Liquidación oficial de Revisión, toda vez que no fue otorgada por el funcionario facultado para ello dentro del término concedido por la Ley, por lo que en la práctica ha operado la firmeza de la Liquidación Privada presentada oportunamente por COSTAVISIÓN como quiera al vencerse el término legal con que contaba la Autoridad Tributaria para notificar la liquidación oficial de revisión, la misma no fue notificada.

Adiciona, que el artículo 710 del Estatuto Tributario determina que el término para notificar la Liquidación Oficial de Revisión es de seis (6) meses, contados a partir del vencimiento del plazo para responder el Requerimiento Especial o su ampliación, según corresponda, término que expiró el día 9 de septiembre de 2010.

B.- FALSA MOTIVACIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS DEMANDADOS, VIOLACIÓN AL DEBIDO PROCESO Y AL DERECHO DE DEFENSA

Se expone que en los actos administrativos demandados la Autoridad Tributaria ha errado su entendimiento frente a la relación comercial surtida entre PM TELCO y COSTAVISIÓN, al simplificar la misma a un contrato de mandato con





representación, hecho que dista de la voluntad manifestada por las partes en el convenio negocial.

De lo anterior, se desprenden los siguientes argumentos de nulidad:

B.1) Nulidad de los actos administrativos demandados por desconocer la realidad contractual pactada por COSTAVISIÓN y EPM TELCO.

La apoderada de la empresa demandante, alega que para la valoración de los contratos suscritos ente EPM TELCO Y COSTAVISIÓN debe tenerse en cuenta la calificación legal de los mismos, pues ésta debe corresponder con la naturaleza jurídica del convenio, la cual se prueba con la ejecución material del contrato. En ese sentido, COSTAVISIÓN, además de las obligaciones derivadas de la relación comercial existente con EPM TELCO, provenientes del contrato de mandato para facturar y cobrar, realizaba otras actividades independientes, que encuentran suficiente soporte probatorio en el expediente administrativo adelantado por la DIAN.

Expuso que COSTAVISIÓN participaba en el resultado del ingreso recibido de los suscriptores tras restar el precio de transferencia, lo cual es una muestra de la multiplicidad de las relaciones comerciales existentes entre COSTAVISIÓN Y EPM TELCO, las cuales evidentemente no se circunscriben a un mero mandato, toda vez que por cobrar y facturar no se tasa una remuneración del 69% del ingreso. En ese sentido, COSTAVISIÓN cobró a EPM TELCO por la comercialización de los servicios de Internet y de televisión por suscripción, facturó IVA sobre dichos servicios e incurrió en los costos y gastos propios al prestarlos a nombre propio y no, como erradamente ha sostenido reiteradamente la Autoridad Tributaria, amparado única y exclusivamente en un contrato de mandato.

Manifiesta que, en virtud de la Resolución No. 1297 de septiembre 14 de 2007, que autorizó la integración jurídico-económica de EPM TELCO y COSTAVISIÓN, dichas entidades cuentan con habilidad legal para desarrollar actividades de comunicaciones; en el caso de marras, COSTAVISIÓN adelantó dicha operación en nombre y representación del EPM TELCO (facturación), y por dicho concepto tal empresa percibió ingresos; en tanto que las actividades de comercialización, publicidad, entre otros, los desarrollaba directamente COSTAVISIÓN, en cumplimiento de otros compromiso contractuales frente a EPM Telco, efectuando costos y gastos que le demandan el cumplimiento de tal cometido contractual.





Argumenta la libelista, que existe un craso error por parte de la Autoridad Tributaria, puesto que no es cierto que el origen de los ingresos de COSTAVISIÓN corresponda a un mandato o a un simple reembolso de gastos, pues la realidad es que se generó un ingreso para COSTAVISIÓN y la forma como se tasó éste, fue calculando el costo más la utilidad generada (lo cual es una forma de determinación del precio por un servicio), situación que se evidencia en las facturas aportadas con la demanda, las cuales se relacionan a continuación y sobre las cuales se cobró el Impuesto sobre las Ventas correspondiente, eliminando así cualquier interpretación que concluya que se realizó un reembolso de gastos.

Añade, que para efectos de cumplir con sus obligaciones contractuales, en desarrollo del negocio conjunto con EPM TELCO, COSTAVISIÓN tuvo que incurrir en diferentes costos y gastos PROPIOS, asociados a su ingreso, como lo son el alquiler de equipos de cómputo; el pago de publicidad; la distribución de facturas; el diseño, elaboración y distribución de revistas de programación; adecuación y mantenimiento de instalaciones para la prestación del servicio; mantenimiento de la infraestructura, operación, entre otros.

Que los argumentos de la autoridad Tributaria para sancionar están totalmente alejados de la realidad, toda vez que COSTAVISIÓN no confunde los servicios prestados, pues los mismos se encuentran debidamente individualizados según el acuerdo que tenía con EPM TELCO, el cual se encuentra total respaldo en el desarrollo real de las actividades desplegadas por COSTAVISIÓN, las cuales adicionalmente cuentan con una completa acreditación probatoria en la contabilidad y en las facturas, debidamente expedidas con base en los servicios efectivamente prestados y con observancia de la normatividad fiscal aplicable a cada caso puntual.

Por otra parte manifiesta que, si en gracia de discusión se aceptase que en el presente caso simplemente existe un contrato de mandato, debe tenerse en cuenta que, en este tipo de convenios, el ingreso es del mandante, por lo cual, rechazados los costos y gastos del pretendido mandatario, debe rechazarse igualmente el ingreso asociado a esa supuesta gestión, es decir, los ingresos, con lo cual el resultado de la declaración conllevaría a un derecho de COSTAVISIÓN de solicitar la devolución de un impuesto pagado en exceso. Lo anterior, teniendo en cuenta que en los contratos de mandato, la responsabilidad se limita a la gestión del mandante, la cual debe ser determinada por la instrucción impartida por el mandatario.





C) LAS AUTORIDAD TRIBUTARIA VIOLÓ EL ART. 77 DE LA CONSTITUCIÓN NACIONAL, AL USURPAR LAS FACULTADES OTORGADAS A LA COMISIÓN NACIONAL DE TELEVISIÓN Y PRESENTAR CONCLUSIONES CONTRARIAS A LAS RECONOCIDAS OFICIALMENTE POR DICHA ENTIDAD Y FALSA MOTIVACIÓN DEL ACTO.

Sostiene la empresa demandante, que en los actos administrativos demandados, la autoridad tributaria determinó que COSTAVISIÓN no podía prestar el servicio de televisión toda vez que había renunciado a la concesión; ello, sin tener en cuenta que aunque la Ley 335 de 1996 dispone que en un grupo económico solo una de las entidades puede contar con la mencionada licencia, legalmente la función licenciada puede ser prestada por las personas habilitadas para ello por la ley y reconocidas por el estado.

○ Agrega, que, conforme con lo anterior, es la Comisión Nacional de Televisión la única autoridad facultada para determinar quién puede o no prestar el servicio de televisión, y en el caso de marras, se tiene que en efecto, tal entidad estatal avaló a COSTAVISIÓN para prestar el referido servicio, por lo que la Dian no puede desconocer los efectos fiscales de dicha decisión.

D.- FALSA MOTIVACIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS DEMANDADOS POR VIOLACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 35 Y 59 DEL CÓDIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – VIOLACIÓN DEL ARTÍCULO 29 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA POR INDEBIDA APLICACIÓN.

○ Sostiene que, la autoridad administrativa está sujeta a adoptar sus decisiones, con fundamento en las normas aplicables al caso y las pruebas aportadas al expediente administrativo, debiendo resolver de fondo todas las cuestiones planteadas por el contribuyente.

Al respecto, la DIAN incurrió en las siguientes causales de nulidad:

D.1) La autoridad tributaria decidió no valorar como prueba el contrato de colaboración integral No. 10010430666 señalando que era por la ausencia de la fecha en la cual el mismo se suscribió, este era ineficaz.

Manifiesta la accionante, que la autoridad tributaria no valoró el contrato de colaboración empresarial integral, suscrito entre COSTAVISIÓN y EPM TELCO, por considerar que el mismo carecía del dato de la fecha en la que se suscribió y que ante la ausencia de tal requisito el contrato era ineficaz.



Sostiene, que el estatuto tributario en ningún aparte hace mención de las formalidades de los actos contractuales, los cuales son eminentemente consensuales. Aunado a lo anterior, el artículo 767 del Estatuto Tributario solamente define la fecha cierta y no establece formalidades para los actos contractuales, los cuales son eminentemente consensuales, según el artículo 824 Código de Comercio. Así las cosas, la idoneidad de la prueba depende del hecho que se quiere probar, en este caso, la procedencia de los costos y gastos incurridos por COSTAVISIÓN en la ejecución de sus obligaciones contractuales, los cuales se demuestra con los soportes de las erogaciones (los cuales nunca fueron discutidos ni cuestionados por la Autoridad Tributaria).

Alega, que si bien el contrato de colaboración empresarial 10010430666 no tenía de manera visible la fecha de suscripción por las partes, dentro de la actuación administrativa se logró demostrar que dicho convenio fue registrado ante la Contraloría General de Medellín desde el momento en el que inició su ejecución, y la UAE DIAN no podía desconocer tales pruebas, como quiera que el art. 767 del Estatuto Tributario define que *"Un documento privado, cualquiera que sea su naturaleza, tiene fecha cierta o auténtica, desde cuando ha sido registrado o presentado ante un notario, juez o autoridad administrativa, siempre que lleve la constancia y fecha de tal registro o presentación".* En ese sentido la autoridad administrativa no solo debía valorar el contrato en comento, sino también las demás pruebas en conjunto.

D.2) La autoridad tributaria ignoró el contenido del contrato de colaboración empresarial.

Se expone, que la autoridad administrativa incurrió en falsa motivación de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración al señalar que en aplicación de lo dispuesto en el art. 553 del E.T., ningún acuerdo o contrato puede desconocer lo dispuesto en las normas tributarias que son de obligatorio cumplimiento, y por ello, no se puede aceptar la deducción de las sumas reclamadas como intereses reconocidos a favor de EPM, que reclama COSTAVISIÓN en virtud de un acuerdo comercial.

Al respecto, considera la entidad accionante, que los contratos suscritos por las partes tienen plenos efectos ante el fisco, a menos que se demuestre que en ellos hubo simulación. Cosa diferente son los acuerdos que versan sobre el pago de impuestos, los cuales no son oponibles a la autoridad tributaria, toda vez que los impuestos se originan en la ley y no en la voluntad de las partes.





Considera, que el argumento por medio del cual la entidad demandada pretende desconocer total o parcialmente un contrato, desborda la distribución de competencias constitucionales, pues dicha competencia está solo en cabeza de los órganos judiciales.

D.3) La autoridad tributaria sostiene que la actividad económica informada en la declaración de renta del periodo gravable 2008, no corresponde a las deducciones solicitadas, por lo que se incumple con requisitos de deducibilidad.

Manifiesta que la autoridad administrativa incurrió en falsa motivación al sostener que la deducibilidad de los costos y gastos asociados con una actividad generadora de renta debía corresponder única y exclusivamente al código CIU o actividad reportada.

La entidad accionante considera, que la actividad económica está dada por el objeto social o las actividades que realiza la compañía, que para el caso concreto, se describen o compaginan con el código 6424 reportado, pues no es necesario que COSTAVISIÓN sea la concesionaria de la licencia de televisión, pues la Comisión Nacional de Televisión le otorgó dicha autorización conjuntamente con el concesionario; sin embargo, aún bajo el entendido de que el código reportado no identificara de manera adecuada la actividad desarrollada por COSTAVISIÓN, la designación de este código, de ninguna manera limita el contenido de la declaración de renta, pues la determinación del tributo surge de la realización de los hechos económicos, no de la indicación de un código, que es un requisito puramente formal.

D.4) La autoridad tributaria desconoció los beneficios de los gastos de mercadeo y publicidad incurridos por COSTAVISIÓN – transgresión del art. 107 por indebida aplicación.

Manifiesta que la autoridad tributaria expuso de manera errada, que los gastos de mercadeo y publicidad en los que incurrió COSTAVISIÓN no son suyos sino de EPM TELCO, razón por la cual los mismos no son deducibles a favor de la primera, pues no guardan relación de causalidad y proporcionalidad con la actividad productora de renta.

Explica la citada profesional del derecho, que los gastos de publicidad y mercadeo en los que incurrió COSTAVISIÓN corresponden a erogaciones previamente pactadas y que responden a las obligaciones contractuales asumidas por COSTAVISIÓN y remuneradas por EPM TELCO, los cuales eran





necesarios para posicionar el servicio de telecomunicaciones en la ciudad de Cartagena, con lo cual, se le generaría un mayor de ingresos gravables a COSTAVISIÓN.

Añade que, a la medida que COSTAVISIÓN participó de manera conjunta con EPM, en la explotación, promoción y publicidad de la marca UNE, podría lograr un mayor impacto en el mercado de Cartagena y de esa manera, tener más usuarios y mayores ingresos a su favor, puesto que sus ingresos estaban dados en función de los ingresos que por suscriptores tenga EPM TELCO.

La distribución contractual de las funciones y gastos, no tiene otro propósito que el de aprovechar los canales de comunicación construidos desde hace 20 años por COSTAVISIÓN, y el conocimiento del mercado regional que dicha empresa tenía. Es por ello, que los gastos de mercadeo eran incurridos por COSTAVISIÓN en desarrollo de sus compromisos contractuales, y por los cuales, era remunerada, pagos sobre los cuales, se generó IVA y se declaró el impuesto sobre la renta. Es más, la orden impartida por la Comisión Nacional de Televisión, en cuanto la unificación de la marca – lo que dio nacimiento a UNE- lo que demuestra es que dicha unificación de la marca es un requisito para la ejecución del negocio conjunto.

D.5) La DIAN argumentó que las deducciones solicitadas no eran necesarias, ni proporcionales ni tenían nexo de causalidad con la actividad productora de renta de COSTAVISIÓN.

Según el argumento de la entidad accionante, la Dian yerra en sus actos administrativos pues los gastos deducibles si corresponden causalmente a la actividad desplegada por COSTAVISIÓN, y reúnen los requisitos legales para que proceda su deducción.

E.- VIOLACIÓN DEL ART. 647 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO POR INDEBIDA APLICACIÓN DE LA SANCIÓN POR INEXACTITUD:

Considera la empresa demandante, que no hay lugar imponer sanción por inexactitud en contra de COSTAVISIÓN, como quiera que para que la misma sea procedente se exige que el contribuyente haya actuado de manera fraudulenta, es decir, que tenga la intención de evadir ilegalmente el cumplimiento de sus obligaciones fiscales; lo anterior, a su parecer, no es aplicable a este caso, toda vez que la contribuyente no incluyó datos erróneos, falsos, equivocados incompletos o desfigurados, en su declaración de renta,





pues las deducciones se tomaron observando su realización, anualidad, proporción y causalidad.

Agrega, que en caso de que la posición de la DIAN sea razonable, el art. 647 del Estatuto Tributario, más es viable la sanción en referencia, y debe aplicarse la causal de exculpación que consistente en que ésta no es procedente cuando los mayores valores a pagar se deriven de diferencias de criterio de las normas aplicables.

2.7 Contestación³

La DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – UAE DIAN - dio contestación a la demanda a través de su apoderado judicial, oponiéndose a las pretensiones manifestadas por la empresa actora, y manifestando los siguientes argumentos:

2.7.1. Razones de Defensa

Expone que las causales de nulidad están taxativamente establecidas en el estatuto tributario, concretamente en el art. 730, y que la invocada por la parte actora no hace parte de las referidas. Además, en el expediente administrativo existe constancia del acto administrativo demandado, en el cual se observa la firma del funcionario competente para proferir el citado documento, y, en razón de ello, no es posible acceder a lo solicitado por UNE Telecomunicaciones.

Manifiesta la entidad demandada, que no es cierto lo manifestado en los argumentos 2 y 3 del concepto de la violación; y, para sustentar su posición expone que la sociedad contribuyente, COSTAVISIÓN S.A., se le inicio investigación por concepto de saldo a favor solicitado por valor de \$688.405.000, registrado en su declaración de renta correspondiente al año gravable 2008. Así las cosas, con el fin de verificar los datos consignados en la declaración privada del contribuyente se notificó el Auto de Verificación N° 06238200900059 y los requerimientos ordinarios N° 901676, 901690, 901689 y 901688.

Agrega la accionada, que, como resultado de las pruebas realizadas dentro de la anterior investigación administrativa, se determinó librar emplazamiento

³ Folio 297-319 C. 1





para corregir N° 062382009000021, notificado el 16 de septiembre de 2009, fundamentado entre otros aspectos, en lo siguiente:

- "El código declarado, (6424), como actividad económica es incorrecto, siendo lo preciso el código 6426, que incluye el servicio de arrendamiento de equipos de telecomunicaciones, el asesoramiento, asistencia técnica y mantenimiento de equipos y de material auxiliar; así como la facturación y el cobro de los servicios.
- Conforme las pruebas recaudadas se evidencia que COSTAVISIÓN no tiene la calidad de operador del servicio de televisión por suscripción, por lo visto en la resolución 1297 del 14 de septiembre de 2007, en la cual se le liquida el contrato de concesión y, por otro lado, se fija un término a UNE de un (1) año para unificar su marca.
- El contrato denominado por las partes como de COLABORACIÓN INTEGRAL NT 10010430666, carece de fecha cierta, conforme lo ordena el artículo 767 del E.T., de tal manera que el mismo no puede valorarse como prueba, de suerte que no es posible recurrir a normas supletorias para constatar la fecha cierta, tal como lo solicita COSTAVISIÓN, y esto por cuanto la disposición especial expresamente establece la tarifa probatoria
- Al renunciar COSTAVISIÓN a la licencia de operación del citado servicio que antes prestaba directamente a los usuarios, se modifica el origen de sus ingresos; ingresos que en el año 2008 surgen de la labor que le presta a UNE y no a los usuarios; su actividad económica incluye lograr además de efectuar la facturación a nombre del mandante, entre otros, conseguir el posicionamiento de la marca UNE y, poner a disposición su infraestructura; por consiguiente todos los costos y gastos inherentes al cumplimiento del anotado contrato le pertenecen al mandante o concesionario (UNE). Sumado a lo anterior, tenemos que de antemano las partes acuerdan previamente la fusión de las compañías, por ello, COSTAVISIÓN no puede confundir los servicios que le presta a UNE, con los que le suministra UNE a sus usuarios, pues son actividades independientes, que surgen de contratos diferentes.
- La División de Gestión de Fiscalización, considera que el contrato N° 10010430708 es de mandato con representación, ya que COSTAVISIÓN contrata a nombre de UNE, así las cosas, resulta pertinente aplicar de manera especial en lo que respecta al contrato de mandato antes





citado, lo dispuesto en el artículo 29 del Decreto 3050 de 1997, que señala... "El mandante declarará los ingresos y solicitará los respectivos costos, deducciones...", sumándose a lo anterior que las deducciones incurridos no guardan relación de causalidad y proporcionalidad con la actividad productora de renta, tal como lo exige el artículo 107 del Estatuto Tributario. La ausencia de causalidad se predica debido que los gastos de mercadeo se efectúan a nombre del mandante, quien a la postre es quien se beneficia del posicionamiento de la marca UNE, siendo independiente reiteramos, por un lado, el contrato suscrito entre UNE y los usuarios, con el celebrado entre las dos empresas. Resulta tan obvio el silencio de las partes contratantes, que es, con ocasión del contrato N° 10010430708 de fecha Diciembre 26 de 2008, que entran a regular las actividades de mercadeo, entre otras, reconociendo la existencia de gastos que han debido ser asumidos por el mandante.

- Se dice igualmente que se presenta indicio de inexactitud en lo tocante a los intereses causados a favor de UNE por la suma de \$80.564.606, ya que los "acuerdos entre particulares no obligan al fisco. La sanción impuesta a COSTAVISIÓN por no consignar oportunamente las sumas recaudadas no puede asumirla la Administración, máximo si la misma deviene de una falla Administrativa que debe asumir la comercializadora.
- En cuanto al reconocimiento de los ingresos y proceder a su desconocimiento, es imposible para la Administración Tributaria, establecer la relación directa de los ingresos declarados con la procedencia de las deducciones cuestionadas, en este sentido se hace necesario que COSTAVISIÓN, pruebe de manera idónea, la cuantía de la remuneración percibida por las labores de publicidad, todo con el objetivo de darle aplicación al debido proceso; de suerte que es dable igualmente desconocer los ingresos declarados, ya que en toda investigación se debe velar por investigar tanto desfavorable como favorable al contribuyente.
- El 21 de julio de 2008, se aprueba el compromiso de fusión entre COSTAVISIÓN, sociedad absorbida, y UNE, como sociedad absorbente, autorizándose a los representantes legales a realizar los ajustes contables pertinentes. Lo Anterior, debe cumplirse como acto previo a la formalización de la fusión. De lo anterior, se extracta que, una vez transcurrido los treinta (30) días de la fecha de publicación del citado acuerdo, todas las obligaciones incurridas por COSTAVISIÓN pertenecen





a la sociedad absorbente. Una vez agotados los pasos anotados y, sin que sea necesario formalizar el acuerdo de fusión, se presenta por mandato legal la disolución de COSTAVISIÓN, de tal forma que no es la llamada a responder por las operaciones comerciales, por ello, no podía seguir desarrollando la actividad económica que antes del acuerdo de fusión venía cumpliendo y solicitar costos y deducciones que pertenecen a UNE".

Teniendo en cuenta lo anterior, la UAE DIAN expone que: i) la actividad económica de COSTAVISIÓN, denunciada en la declaración privada de renta es equivocada, ii) la autonomía de la voluntad no es ilimitada y iii) existe un contrato de mandato con representación entre COSTAVISIÓN y EPM TELCO, para la prestación del servicio de TV; de lo cual se deriva que COSTAVISIÓN no tiene la calidad de operador del servicio de televisión por suscripción, por lo visto en la resolución 1297 del 14 de septiembre de 2007, en la cual se termina el contrato de concesión en su favor y, por otro lado, se fija un término a UNE de un (1) año para unificar su marca.

Agrega que, del objeto establecido en el contrato de mandato con representación de Comercialización, Transporte y Distribución de señales de televisión por suscripción N°10010430708, fluye que la actividad económica principal desarrollada por COSTAVISIÓN, no es otra que poner a disposición de UNE la infraestructura de redes para transportar y distribuir señales de televisión por suscripción (arrendamiento) y promover, vender, facturar y recaudar el servicio de televisión a nombre de UNE (Mediante contrato de mandato con representación). Así las cosas, al renunciar COSTAVISIÓN a la licencia de operación del citado servicio que antes prestaba directamente a los usuarios, se modifica el origen de sus ingresos, ingresos que en el año 2008 surgen de la labor que le presta a UNE y no a los usuarios; su actividad económica incluye lograr además de efectuar la facturación a nombre del mandante, entre otras actividades, conseguir el posicionamiento de la marca UNE y, poner a disposición su infraestructura; por consiguiente es congruente lo manifestado por COSTAVISIÓN al señalar que los costos resultantes del contrato con representación no son representativos, ya que su principal actividad es la entrega de la infraestructura, lo que conduce a confirmar la equivocación en la actividad económica declarada.

Manifiesta que, está probado que las partes, de antemano, conocen la estrategia para unificar el negocio en cabeza de UNE, por ello, es relevante destacar el estudio efectuado por el consultor Teletraining, que busca entre otros aspectos, que las decisiones en el negocio de las telecomunicaciones





respondan a una dirección única y centralizada, orientada sobre una base nacional, motivo por el cual UNE adquiere conforme a la planeación trazada la totalidad de las acciones de COSTAVISIÓN, por ello, el fin buscado de las dos(2) compañías es dejar el control del mercado a UNE; circunstancia que se materializa en el año 2009, mediante la formalización de la fusión. De tal manera que no resulta cierta la argumentación según la cual, lo que motiva la existencia de los contratos es la prestación conjunta del servicio, ya que no es posible sostener el argumento de que se va a prestar un servicio de manera conjunta, cuando se presenta, al mismo tiempo, el despido de 281 trabajadores de COSTAVISIÓN.

En cuanto a la vulneración de la autonomía contractual de las partes, la entidad demandada expone que la administración respeta la autonomía de la voluntad de los contratantes y su libertad contractual; pero siempre y cuando se acate lo dispuesto en la ley. La libertad contractual no es ilimitada y cuando existe silencio en ciertos contratos tipificados se pueden modificar y adecuarlos a la Ley, ya que ante el silencio de los contratantes, la Ley regula el caso en concreto; siendo así las cosas, resulta pertinente imponer de manera especial lo que respecta al contrato de mandato con representación antes citado, lo enseñado en el artículo 29 del Decreto 3050 de 1997, que le impone la obligación al mandante, de declarar los ingresos.

Argumenta, que las deducciones solicitadas por COSTAVISIÓN no guardan relación de causalidad y proporcionalidad con la actividad productora de renta, tal como lo exige el artículo 107 del Estatuto Tributario. La ausencia de causalidad se predica debido que los gastos de mercadeo se efectúan a nombre del mandante, quien a la postre es quien se beneficia del posicionamiento de la marca UNE, siendo independiente, el contrato suscrito entre UNE y los usuarios, con el celebrado entre las dos empresas. Resulta tan obvio el silencio de las partes contratantes, que es, con ocasión del contrato N° 10010430708 de fecha Diciembre 26 de 2008, que entran a regular las actividades de mercadeo, entre otras, reconociendo la existencia de gastos que han debido ser asumidos por el mandante, por ello retrotraen los efectos del contrato a situaciones causadas, un ejemplo de tal situación se presenta en los costos de instalación de agosto, septiembre y octubre, asumidos inicialmente por UNE por la suma de \$ 435.000.000 y posteriormente arrojarse los mismos por COSTAVISIÓN.(Ver acta N°13)

En lo que se refiere a la indebida aplicación de la sanción por inexactitud del artículo 647 de Estatuto Tributario, la autoridad tributaria manifiesta que tal argumento no es cierto, pues se pudo establecer que el contribuyente en su





declaración privada registró datos equivocados en los renglones de otros costos (renglón 50 de la declaración), gastos operaciones de administración (renglón 52 de la declaración), gastos operaciones de venta (renglón 53) y otras deducciones (renglón 55). Esas deducciones generaron un menor impuesto y menor saldo a pagar; hecho que configura inexactitud sancionable conforme lo establece el artículo 647 del E.T.

Por último concluye que no es cierto, que exista violación alguna de las normas constitucionales y legales, porque en el curso el proceso se le dio la oportunidad a la parte actora de ejercer el derecho de defensa, la oportunidad legal de aportar las pruebas y controvertir cada una de ellas, sin que con ello se desvirtuó en su totalidad los hechos que se desean demostrar, en este caso la parte actora omitió allegar al proceso las pruebas tendientes a probar los supuestos de hecho en que se fundamentan sus pretensiones.

III.- TRÁMITE PROCESAL

La demanda se presentó el día 10 de febrero de 2012⁴; posteriormente, se admite la misma el 10 de octubre de 2012⁵, fijándose en lista entre el 20 de noviembre de 2012 y el 3 de diciembre de ese mismo año.

El proceso se abrió a pruebas con auto del 9 de septiembre de 2013⁶, y finalmente, con auto del 28 de septiembre de 2015 se corrió traslado a las partes para que presentaran sus alegatos de conclusión⁷.

VI.- ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

4.1. Alegatos de la parte demandante⁸: La entidad demandante ratifica los argumentos expuestos en el escrito de contestación.

4.2. Alegatos de la parte demandada⁹: La entidad accionada ratifica los argumentos expuestos en el escrito de contestación.

4.3 Ministerio Público: La agente del Ministerio Público no rindió concepto.

⁴ Ver acta individual de reparto a folio 220 C. Ppal No. 1

⁵ Folio. 222

⁶ Folios 1347-1349 C. Ppal No. 6

⁷ Folios 1780 c. 8

⁸ Folio 1800-1815 C Ppal No. 8

⁹ Folios 1781-1794 C Ppal No. 8





V.- CONSIDERACIONES

5.1. Control de legalidad

Esta Corporación encuentra que no existe causal de nulidad, impedimento alguno o irregularidad que pueda invalidar lo actuado en este asunto, por lo que se procede a decidir la controversia suscitada entre las partes.

5.2. Competencia.

Es competente esta Corporación para resolver de fondo el presente asunto, de conformidad con lo establecido en el artículo 132.3 del C.C.A., por cuanto la cuantía se estimó superior a los 300 S.M.L.M.V.

5.3 Acto administrativo demandado.

Con la demanda, se pretende la nulidad de los siguientes actos administrativos:

(i) Liquidación Oficial de Revisión No. 062412010000040 del 6 de septiembre de 2010, mediante la cual se modificó oficialmente la declaración privada del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable de 2008, presentada por COSTAVISIÓN.

(ii) Resolución No. 900175 del 3 de octubre de 2011, por medio de la cual se confirmó la resolución anterior.

5.4 Problema jurídico.

Teniendo en cuenta lo expresado por las partes, encuentra la Sala que el principal problema jurídico en este asunto consiste en establecer si son o no nulos los actos administrativos por medio de los cuales la UAE DIAN modificó y sancionó a UNE EPM por inexactitud en la declaración de renta del año gravable 2008.

Ahora bien, para determinar lo anterior, se hace necesario resolver los siguientes problemas jurídicos:

- ¿La omisión en la firma de la liquidación oficial de revisión por parte de la funcionaria encargada de proferir el acto, da lugar a la declaratoria de





nulidad del mismo, y consecuencia debe tenerse por no notificada dicha liquidación?

- ¿Se modifica la actividad económica de COSTAVISIÓN S.A., al renunciar a la concesión de televisión otorgada por la Comisión Nacional de Televisión?
- ¿La ausencia de fecha cierta en la suscripción de un contrato afecta la eficacia probatoria del mismo?
- ¿La actividad desempeñada por la COSTAVISIÓN S.A., y EPM TELCO, en virtud de dicho contrato, corresponde a un convenio de colaboración entre empresas o a un contrato de mandato con representación?
- ¿Es desacertada la decisión de la UAE DIAN, en cuanto a rechazar las deducciones incluidas en la declaración de renta de COSTAVISIÓN SA., año 2008?
- ¿Es posible revocar la sanción impuesta por la DIAN, cuando existen errores de interpretación de los contratos?

5.5. Tesis

La Sala de Decisión, denegará las pretensiones de la parte accionante, por cuanto no se encuentran probadas ninguna de las causales de nulidad avocadas en la demanda, por lo tanto, o fue posible desvirtuar la presunción de legalidad de los actos demandas.

En ese sentido, se tiene que UNE EPM no logró desvirtuar ninguno de los argumentos expuestos por la DIAN, a la hora de disponer la expedición e la resolución de liquidación oficial de revisión, ni logró demostrar que los gastos incluidos en la declaración de renta de COSTAVISIÓN tenían relación de causalidad con respecto a la actividad productora de renta, ni que estos fueran necesarios y proporcionales.

La Tesis planteada se soporta en los argumentos que a continuación se exponen.

5.6. Marco normativo y Jurisprudencial





Debe tenerse en cuenta que, según la Constitución Política de Colombia, art. 150, es función del congreso hacer las leyes, y en virtud de función, se encuentra facultado para:

(...)

12) *Establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley. (...)*".

En ese orden de ideas, el Estatuto Tributario, establece en su libro primero, el impuesto sobre la renta y complementario, determinando que, el mismo se considera como un solo tributo y comprende: "i) *Para las personas naturales, sucesiones ilíquidas, y bienes destinados a fines especiales en virtud de donaciones o asignaciones modales contemplados en el Artículo 11, los que se liquidan con base en la renta, en las ganancias ocasionales, en el patrimonio y en la transferencia de rentas y ganancias ocasionales al exterior. ii) Para los demás contribuyentes, los que se liquidan con base en la renta, en las ganancias ocasionales y en la transferencia al exterior de rentas y ganancias ocasionales, así como sobre las utilidades comerciales en el caso de sucursales de sociedades y entidades extranjeras*"¹⁰.

De igual manera, el Decreto 624 de 1989 estipula de manera taxativa quienes son los sujetos pasivos del impuesto sobre la renta y complementarios, estableciendo que dicho gravamen está dirigido a: i) las personas naturales; ii) Las sociedades y entidades nacionales; iii) Las sociedades y entidades extranjeras; iv) los fondos públicos, tengan o no personería jurídica, cuando sus recursos provengan de impuestos nacionales; v) Las corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro, con excepción de las contempladas en el Artículo 23; vi) Las personas jurídicas sin ánimo de lucro que realizan actividades de captación y colocación de recursos financieros vii) cajas de compensación familiar y demás que estipulan los arts. 7 a 21 de la norma *Ibidem*.

Para efectos de establecer la base de liquidación del impuesto de renta, la norma tributaria ha dispuesto que debe tenerse en cuenta el ingreso de la persona natural o jurídica llamada a declarar, en ese orden de ideas, deben tenerse en cuenta los siguientes artículos:

"Artículo 27.- Realización del ingreso. *Se entienden realizados los ingresos cuando se reciben efectivamente en dinero o en especie, en forma que equivalga legalmente a un pago, o cuando el derecho a exigirlos se extingue*

¹⁰ Art. 5 del Decreto 624 de marzo 30 de 1989.





por cualquier otro modo legal distinto al pago, como en el caso de las compensaciones o confusiones. Por consiguiente, los ingresos recibidos por anticipado, que correspondan a rentas no causadas, sólo se gravan en el año o período gravable que se causen..."

"Artículo 28.- Causación del ingreso. Se entiende causado un ingreso cuando nace el derecho a exigir su pago, aunque no se haya hecho efectivo el cobro."

5.7. Caso concreto

5.7.1. Hechos probados

De las pruebas aportadas y presentadas de manera oportuna, se tienen como hechos probados los siguientes:

Pruebas de la integración empresarial

- Resolución 1297 del 14 de septiembre de 2007¹¹, proferida por la COMISIÓN NACIONAL DE TELEVISIÓN, en la cual se acepta la renuncia por parte de COSTAVISIÓN, al contrato de concesión para la prestación de servicio de televisión. En ella se realizan algunas precisiones frente a la autorización de integración económica entre EPM TELECOMUNICACIONES S.A., ESP., - COSTAVISIÓN S.A., ESP., Y TV CABLE PROMISIÓN S.A.
- **Contrato de Colaboración Empresarial Integral No. 10010430666, celebrado entre EPM TELECOMUNICACIONES S.A., ESP., - COSTAVISIÓN S.A., ESP., Y TV CABLE PROMISIÓN S.A., ESP.** El referido contrato no contiene dato alguno sobre la fecha en la cual fue suscrito¹².

El objeto del contrato es el siguiente:

"Determinar el marco general dentro del cual EPM Telecomunicaciones, COSTAVISIÓN y TV CABLE PROMISIÓN compartirían entre sí los recursos y las ventajas propias del conocimiento y experiencia acumulada en la prestación del servicio de telecomunicaciones que hacen parte de su objeto y concernientes a aspectos de tecnología, destreza científica y técnica de su personal, estrategias de mercadeo, recursos de publicidad, propiedad industrial

¹¹ Folio 213 -219 c. 1

¹² Folio 158-165 c. 1





e intelectual, signos distintivos, fortalezas en desarrollo de procesos comerciales y de soporte, elementos físicos, estudios, sistemas de información, procesos, asesoría financiera, tributaria, laboral, jurídica, en materia de seguros, reaseguros y demás que se consideren necesarios (...)"

En el mismo, no se pactan acciones concretas, sino que, se establece que por medio de actas de ejecución, se desarrollará el objeto del contrato. Además, se estipula que las actas pueden estar suscritas por 2 de los contratantes o por todos.

- **Acta de ejecución No. 9** al contrato de colaboración empresarial integral No. 10010430666, en la cual EPM TELECOMUNICACIONES, y COSTAVISIÓN, disponen que la primera enviará a la segunda un empleado de su plata de personal para que asuma la gerencia de COSTAVISIÓN, y a cambio, COSTAVISIÓN deberá reembolsarle a EPM TELCO los gastos que se generen por pago de salario y viáticos a dicho empleado¹³.

- **Acta de ejecución No. 14** al contrato de colaboración empresarial integral No. 10010430666¹⁴. Esta acta, aparentemente, fue suscrita en octubre de 2008, para hacerse "retroactiva" al 1º de enero de 2008.

En la misma, EPM y COSTAVISIÓN acuerdan que ésta última se obliga para con EPM TELCO, a suministrarle los recursos, físicos humano, y logísticos para la instalación y operación del sistema de teléfonos públicos, además del suministro de los materiales, equipo, herramientas, elementos necesarios y conexos para el proceso de mantenimiento, instalación y retiro de los teléfonos públicos. De igual manera, COSTAVISIÓN se compromete a la recolección de alcancías con monedas provenientes de los teléfonos públicos en las zonas de influencia de EPM Telecomunicaciones en la ciudad de Cartagena y los municipios cercanos.

Entre las obligaciones suscritas por las partes, se halla que COSTAVISIÓN, se comprometió a disponer, administrar y soportar en todo momento los recursos humanos, físicos y logísticos necesarios con el fin de garantizar la continuidad y calidad de la prestación del servicio de telefonía pública ofrecido por EPM telecomunicaciones a sus clientes.

¹³ Folio 763 rev - 764 c. 4

¹⁴ Folio 166-170 c. 1





Por otra parte, EPM telecomunicaciones se comprometía a reembolsar a COSTAVISIÓN los recursos que éste haya cancelado para la prestación del servicio de telefonía pública.

- **Contrato Marco para la Comercialización, Transporte y Distribución de Señales de Televisión por Suscripción No. 10010430708**, firmado entre el 26 y el 29 de diciembre de 2008, por EPM TELCO, como concesionaria y COSTAVISIÓN, como comercializador¹⁵.

En el numeral 4 y 5 de dicho acuerdo, las partes manifiestan que COSTAVISIÓN cuenta con una infraestructura adecuada para la prestación del servicio de telecomunicaciones, transporte y distribución de señal de televisión en la ciudad de Cartagena; y que, a su vez, EPM TELCO cuenta con una concesión para prestar el servicio de televisión a nivel nacional.

En el numeral 6 y ss, se expone que el 1º de octubre de 2007 se formalizó la integración empresarial entre EPM TELCO y COSTAVISIÓN (fusión por absorción); y que, con la finalidad de lograr una efectiva integración de los recursos físicos, tecnológicos y humanos pertenecientes las entidades mencionadas; para efectos de evitar traumatismos en el cambio de operador del servicio de televisión en las ciudades de Cartagena y Turbaco, se acuerda celebrar el acuerdo en cuestión.

Que la prestación del servicio en comento, se rigió por las **actas No. 11⁶, 21⁷, 31⁸** suscritas por las partes, las cuales se recogen en el contrato No. 10010430708, al cual se le da efectos retroactivos¹⁹.

En el mismo contrato se argumenta que, **COSTAVISIÓN venía asumiendo actividades adicionales de mercadeo, publicidad, entre otras, con mayores costos para su operación**, originadas por la estrategia desarrollada por la EPM TELCO, con el fin de aumentar su participación, lograr el posicionamiento de la marca, etc., (numeral 12).

Que las partes han venido desarrollando actividades conjuntas de comercialización de los servicios de televisión por suscripción en Cartagena y Turbaco que han generado por COSTAVISIÓN, gastos que deben ser

¹⁵ Folio 145-157 c. 1

¹⁶ Folio 173-177 c. 1

¹⁷ Folio 178-180 c. 1

¹⁸ Folio 181-182 c. 1

¹⁹ El contrato se firma en diciembre de 2008, tiene efectos retroactivos y busca, entre otras cosas, recoger lo dispuesto en las actas 1, 2, 3, suscritas a lo largo de ese año.





asumidos por EPM TELCO, y en tal sentido las partes acuerdan en desarrollo del principio de la autonomía de la voluntad, dejar sin efectos el acta de Modificación No. 3, en relación con el precio de transferencia²⁰, y reevaluar aquella definición. (Numeral 14)

Así las cosas, como objeto del contrato se estipuló el siguiente:

PRIMERA. OBJETO. Por el presente contrato LA CONCESIONARIA. **Confiere mandato a EL COMERCIALIZADOR para promover, vender, facturar y recaudar el servicio de televisión por suscripción en su zona de influencia a nombre de LA CONCESIONARIA y EL COMERCIALIZADOR pone a disposición de LA CONCESIONARIA la infraestructura de redes para transportar y distribuir señales de televisión por suscripción.**

En la cláusula 10º del contrato, se estableció la forma en la que EPM TELCO, le retribuiría a COSTAVISIÓN, el servicio prestado, fundamentado en una fórmula que incluye un precio de transferencia, explicado en el anexo 1 del contrato²¹

- **Acta de modificación bilateral No. 1** al contrato marco No. 10010430708 para comercialización y transporte de señal de televisión por suscripción, firmado por EPM TELCO y COSTAVISIÓN; de fecha 27 de febrero de 2008 (fl. 173-177 c. 1).

En esta acta, se establece la forma de retribución del comercializador (COSTAVISIÓN), y además se desarrolla el concepto de precio de transferencia y la forma de calcular el mismo, toda vez que este es uno de los valores que se debe tener en cuenta para efecto de la retribución económica de COSTAVISIÓN.

Esta acta fue posteriormente "recogida" en el texto del contrato No. 10010430708 de diciembre de 2008.

- **Acta de modificación bilateral No. 2** al contrato marco No. 10010430708 para comercialización y transporte de señal de televisión por suscripción; firmado por EPM TELCO y COSTAVISIÓN. Este documento no contiene la información de la fecha en la cual fue firmado por las partes²².

²⁰ El precio de transferencia PT, es un parámetro para el cálculo de la remuneración a COSTAVISIÓN por la prestación de los servicios a EPM

²¹ Folio 155-157

²² Folio 178-180 c. 1





Esta acta realiza modificaciones a las condiciones establecidas en el contrato principal, en cuanto a la retribución del comercializador.

Esta acta fue posteriormente "recogida" en el texto del contrato No. 10010430708 de diciembre de 2008.

- **Acta de modificación bilateral No. 3** al contrato marco No. 10010430708 para comercialización y transporte de señal de televisión por suscripción, firmado por EPM TELCO y COSTAVISIÓN. Este documento no contiene la información de la fecha en la cual fue signado por las partes²³.

Esta acta realiza modificaciones a las condiciones establecidas en el contrato principal, en cuanto a la retribución del comercializador.

Esta acta fue posteriormente "recogida" en el texto del contrato No. 10010430708 de diciembre de 2008.

- Declaración extrajudicial rendida por quien fue el Representante Legal suplente de EPM TELCO, Dr. CRISTIAN JAVIER TORO LUDEKE, ente la Notaría Doce de Medellín, el 30 de abril de 2012, en la cual se expuso EPM Telco y COSTAVISIÓN celebraron el contrato No. 10010430666 el 10 de octubre de 2007, y el contrato No. 10010430708 formalizado el 26 y 28 de diciembre de 2008, en los que se acordó i) **un mandato**: que COSTAVISIÓN fungiría como mandatario de EPM, para efectos de diligenciar los contratos de afiliación, recaudar y facturar los ingresos derivados de la prestación del servicio de televisión por suscripción a los clientes de EPM telco, y ii) **un contrato de prestación de servicios**: que COSTAVISIÓN prestaría el servicio, a título propio, de disposición de redes e infraestructura física de telecomunicaciones, la promoción comercialización y distribución de señal de televisión, ip voz e internet; la prestación del servicio cliente- suscriptor; el mantenimiento, la reparación e instalación de un porcentaje de las redes de telecomunicación y la ejecución de gestiones de mercadeo para el posicionamiento de la marca UNE²⁴.

- Declaración extrajudicial rendida por quien fue Representante Legal de COSTAVISIÓN de agosto a diciembre de 2008, Dr. WILLIAM DE JESÚS FRANCO JARAMILLO, ente la Notaría veinticinco de Medellín, el 9 de mayo de 2012,

²³ folio 181-182 c. 1

²⁴ Folio 294 c. 2





en la cual se ratifican los hechos expuestos por CRISTIAN JAVIER TORO LUDEKE²⁵ (fl. 295 c. 2).

- Escritura Pública No. 1585 de diciembre 22 de 2008²⁶, DA: 03006743, por medio de la cual se protocoliza el acto de fusión por absorción entre EPM TELECOMUNICACIONES S.A. ESP (EPM TELCO), EMTLSA S.A. ESP, COSTAVISIÓN S.A. ESP y TV CABLE PROMISIÓN S.A. ESP. En dicho documento, se explica todo el proceso de compra e integración de las entidades en comento.
- Certificado de la Contraloría General Seccional Medellín, del 7 de octubre de 2013, en el cual se hace constar la fecha de "inicio" de los contratos No. **10010430666** y No. 10010430708 (fl. 1451-1453 c. 6)
- Testimonios CRISTIAN JAVIER TORO LUDEKE, Representante Legal suplente de EPM TELCO, rendido el 28 de noviembre de 2013 ante el Juzgado Tercero Civil Municipal de Envigado²⁷.
- Representante Legal de COSTAVISIÓN de agosto a diciembre de 2008, Dr. WILLIAM DE JESÚS FRANCO JARAMILLO, rendido el 28 de noviembre de 2013 ante el Juzgado Tercero Civil Municipal de Envigado²⁸
- Dictamen pericial contable²⁹, rendido por perito auxiliar de la justicia.

Facturas de gastos y contratos con terceros

- Factura No. RV3606, del 23 de enero de 2008, en la que COSTAVISIÓN S.A., le cobra a EPM TELECOMUNICACIONES S.A. ESP., el valor de **\$89.624.414**, por concepto de suministro de materiales y servicios requeridos para el montaje de alumbrado navideño en Cartagena 2007. Generado por el Convenio interadministrativo entre EPM TELECOMUNICACIONES y el DISTRITO DE CARTAGENA³⁰.
- Factura No. AA 0045 del 14 de enero de 2008, en las que Gustavo Saad Porto, le cobra a COSTAVISIÓN el valor de **\$59.706.300**, por concepto de

²⁵ Folio 295 c. 2

²⁶ Folio 375-392 c. 2

²⁷ Folio 1445-1446 c. 6

²⁸ Folio 1435-1436 c. 6

²⁹ Folio 1499-1516 c. 7

³⁰ Folio 183 c. 1





construcción de obra eléctrica en el programa de alumbrado navideño Cartagena 2007³¹ (fl. 184-193 c. 1).

- Factura No. AA0046 del 14 de enero de 2008, en las que Gustavo Saad Porto, le cobra a COSTAVISIÓN el valor de **\$15.851.306**, por concepto de construcción de obra eléctrica en el programa de alumbrado navideño Cartagena 2007³² (fl. 184-193 c. 1).
- Factura RV3835 del 1 de octubre de 2008, en la cual COSTAVISIÓN le cobra a EPM TELCO, el valor de \$81.8923.797 por concepto del valor de los derechos de la señal internacional, temporada de béisbol 2008, de conformidad con la cláusula 3° del contrato marco No. 10010430708³³.

Lo anterior, teniendo en cuenta que en dicha cláusula, EPM TELCO, como prestadora del servicio de televisión por suscripción, se comprometió a pagar los canales internacionales por la programación de los canales.

La factura cuenta con los soportes de pago hechos por COSTAVISIÓN por concepto del valor de los derechos de la señal internacional, temporada de béisbol 2008.

- Factura No. RV3890 del 30 de diciembre de 2008, en el que COSTAVISIÓN, le cobra a EPM telecomunicaciones el valor de \$211.699.173, por concepto de suministro de recursos físicos humanos y logísticos para la instalación y operación de los teléfonos públicos referenciados en el acta de ejecución No. 014 de de 2008 (fl.197 c. 1).
- Facturas en donde COSTAVISIÓN, le cobra a EPM telecomunicaciones, por comercialización de servicios de televisión, internet voz IP³⁴
- Factura No. 55808-0000229934-4 del enero 5 de 2009, en el que COSTAVISIÓN, le cobra a UNE EPM telecomunicaciones el valor de \$7.075.270, por concepto del cobro del periodo de 1 al 31 de diciembre de 2008 por concepto de alquiler de red ducto³⁵.

³¹ Folio 184 - 186 c. 1

³² Folio 187 - 193 c. 1

³³ Folio 194 - 196 c. 1

³⁴ Folios 801-837 c. 4

³⁵ Folio 198 c. 1





- Factura No. 55808-0000229947-9 del enero 5 de 2009, en el que COSTAVISIÓN, le cobra a UNE EPM telecomunicaciones el valor de \$1.372.360, por concepto de alquiler de red ducto del periodo de 1 al 31 de diciembre de 2008³⁶.
- **Contrato Marco de Suministro de Mantenimiento e Instalaciones No. 004 de 2007**, celebrado por COSTAVISIÓN y GUSTAVO SAAD PORTO, para la realizar las obras civiles para la programación de la instalación de cable coaxial de los diferentes clientes de COSTAVISIÓN; así como las acometidas en los sitios donde indique COSTAVISIÓN; trabajos necesarios para cumplir con los requerimientos de expansión de como de operación³⁷. Contrato de fecha 21 de diciembre de 2007.
- **Contrato Marco de Suministro e Instalaciones No. 004 de 2007**, celebrado por COSTAVISIÓN y FUREL S.A, para la realizar las obras civiles para la programación de instalación del servicio de televisión por cable en la ciudad de Cartagena; además, la instalación del servicio de internet³⁸. Contrato de fecha 18 de diciembre de 2007.

Pruebas de la actuación administrativa

- Declaración de renta presentada por COSTAVISIÓN ante la DIAN, año gravable 2008, con sus anexos³⁹.
- Solicitud de devolución saldos a favor, realizado por UNE EPM TELECOMUNICACIÓN a la DIAN, en la cual se anexa la declaración de renta presentada por COSTAVISIÓN del año gravable 2008, y los soportes de la liquidación a la misma⁴⁰
- Auto de trámite de suspensión de términos No. 1612 del 27 de julio 2009, por medio del cual se ordena, la suspensión del proceso administrativo de devolución de saldos iniciado por COSTAVISIÓN, y ordena a la División de Fiscalización iniciar investigación en virtud de dicha solicitud⁴¹.

³⁶ Folio 199 c. 1

³⁷ Folio 732 rev -739 c. 3

³⁸ Folio 749-756 rev c.4

³⁹ Folio 480-704 c. 3

⁴⁰ Folio 332-352 c. 2

⁴¹ Folio 710-711 c. 3





- Emplazamiento para corregir declaración de renta año gravable 2008, con No. 062382009000021, proferido por la DIAN, el 15 de septiembre de 2009⁴²
- Liquidación Oficial de Revisión No. 06241201000040, proferido por la DIAN el 6 de septiembre de 2010, en la cual se sanciona a COSTAVISIÓN por la declaración de renta año gravable⁴³.
- Resolución No. 900175 del 3 de octubre de 2011, por medio del cual se resuelve el recurso de reconsideración interpuesto por COSTAVISIÓN S.A., contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 06241201000040, proferido por la DIAN, en la cual se sanciona a COSTAVISIÓN por la declaración de renta año gravable⁴⁴.

5.7.2. Análisis crítico de las pruebas frente al marco normativo y jurisprudencial expuesto

Para efectos de resolver todos los argumentos planteados por la parte accionante en contra de las resoluciones que corrigen de manera oficial la liquidación de la declaración de rentas de COSTAVISIÓN, se procederá a hacer el estudio de cada uno de los cargos de nulidad de la siguiente forma:

5.7.2.1 Grupo A

NULIDAD DE LA LIQUIDACIÓN OFICIAL DE CORRECCIÓN, POR HABER SIDO SUSCRITA POR UN FUNCIONARIO SIN COMPETENCIA PARA EXPEDIRLA.

El primer cargo de nulidad que manifiesta el apoderado de la parte actora, consiste en que, a su parecer, el acto administrativo contenido en la Resolución No., 062412010000040 del 6 de septiembre de 2010, y su confirmatorio, son violatorios del artículo 730 del Estatuto Tributario, por cuanto la liquidación oficial de revisión no fue suscrita por el Jefe de la División de Gestión de Liquidación de la Dian Cartagena, sino, por el señor Rafael Castro Gastelbondo, Funcionario Gestor I de dicha entidad, que no tiene competencias para ello.

En efecto, una vez verificado el art. 730 del Decreto 624 de 1989, se encuentra que una de las causales de nulidad de los actos de liquidación de impuestos y resolución de recursos, proferidos por la Administración Tributaria, es la

⁴² Folio 862-867 c. 4

⁴³ Folio 1089-1141 c. 5

⁴⁴ Folio 1288-1298 c. 6





incompetencia del funcionario que la profiere, así queda claramente establecido en la norma⁴⁵:

"Artículo 730. CAUSALES DE NULIDAD. Los actos de liquidación de impuestos y resolución de recursos, proferidos por la Administración Tributaria, son nulos

1. Cuando se practiquen por funcionario incompetente.

2. Cuando se omita el requerimiento especial previo a la liquidación de revisión o se pretermita el término señalado para la respuesta, conforme a lo previsto en la ley, en tributos que se determinan con base en declaraciones periódicas.

3. Cuando no se notifiquen dentro del término legal. (...)"

En virtud de lo anterior, UNE EPM, sostiene que la liquidación oficial de revisión por medio de la cual se modifica la declaración de renta año gravable 2008, es nula, toda vez que no fue firmada por la funcionaria competente, y solo fue suscrita por el Gestor I Grado 301-01, quien no tiene facultades para proferir este tipo de actos administrativos.

Ahora bien, entre las pruebas aportadas al proceso, encuentra esta Corporación la copia del expediente administrativo en el cual se halla el acto hoy acusado, y se verifica, que el mismo sí se encuentra suscrito por la funcionaria OMAIRA BEATRIZ HERNÁNDEZ PULGAR, folio 1089-1141⁴⁶, quien es la Jefe de la División de Liquidación Tributaria. De acuerdo con el art. 691⁴⁷ del Estatuto Tributario, el funcionario encargado de expedir las liquidaciones oficiales, por medio de las cuales se determina el valor de un impuesto a pagar,

⁴⁵ Es menester dejar claro, que si bien la norma en mención, expone que el interesado debe alegar la nulidad, dentro del término para interponer el recurso de reconsideración en contra de la liquidación, se tiene que en el caso bajo estudio, UNE EPM, cumplió con dicho requisito, pues argumentó la referida nulidad en su escrito de impugnación, visible a folio 1177 y 1178 (literal g)⁴⁵; pero dicha petición fue resuelta de manera desfavorable en la Resolución No. 900175 del 3 de octubre de 2011, folio 1288-1648 c. 3.

⁴⁶ C. 5

⁴⁷ "Artículo 691 COMPETENCIA PARA AMPLIAR REQUERIMIENTOS ESPECIALES, PROFERIR LIQUIDACIONES OFICIALES Y APLICAR SANCIONES. Corresponde al Jefe de la Unidad de Liquidación, proferir las ampliaciones a los requerimientos especiales; las liquidaciones de revisión; corrección y aforo; la adición de impuestos y demás actos de determinación oficial de impuestos, anticipos y retenciones; así como la aplicación y relliquidación de las sanciones por extemporaneidad, corrección, inexactitud, por no declarar, por libros de contabilidad, por no inscripción, por no expedir certificados, por no explicación de gastos, por no informar la clausura del establecimiento, las resoluciones de reintegro de sumas indebidamente devueltas así como sus sanciones, y en general, de aquellas sanciones cuya competencia no está adscrita a otro funcionario y se refieran al cumplimiento de las obligaciones de informar, declarar y determinar correctamente los impuestos, anticipos y retenciones,





o se corrigen/modifican las declaraciones de Impuestos presentada por los contribuyentes es el Jefe de la Unidad de Liquidación, como es del caso; en ese orden de ideas puede concluirse, que el acto en mención sí fue suscrito por el funcionario competente.

Advierte esta Corporación, que el yerro que le atribuye el apoderado de UNE a la Resolución No. 06241201000040, se limita al hecho de que la copia del acto que le fue enviado a su dirección para la notificación de la decisión, no llevaba la firma de la Dra. Omayra Beatriz Hernández Pulgar⁴⁸, solo se encontraba suscrito por el funcionario que proyectó la decisión; sin embargo en el mismo se puede verificar que, no es que el señor Rafael Castro Gastelbondo haya usurpado las competencias de la jefe de división de liquidación tributaria, pues en el mismo acto administrativo se observa la antefirma de la Dra. Hernández Pulgar, y la identificación del cargo que ocupa en la DIAN; de tal manera que es fácil inferir o determinar cuál es el funcionario que expide el acto administrativo, y quien es el que lo proyecta o redacta.

Debe tenerse en cuenta, que en la liquidación de revisión no se da a entender que el señor Rafael Castro Gastelbondo, en su calidad de Gestor I, fuera quien expidiera el acto administrativo, pues su rúbrica del mismo únicamente aparece en la antefirma que indica que él fue el servidor público que proyectó la liquidación en cuestión.

Por otra parte, es importante destacar que si bien el art. 712 del Estatuto Tributario establece como uno de los requisitos de la liquidación de revisión, "*la firma o sello del control manual o automatizado*" de quien profiere la liquidación de revisión; esta Corporación considera, que dicho requerimiento es un requisito meramente formal, y su ausencia no compromete la legalidad de la actuación surtida por la Dian, pues no es que un funcionario diferente (e incompetente) haya proferido al acto demandado, sino que la funcionaria encargada de suscribir el mismo omitió plasmar su rúbrica en la copia que fue entregada a la empresa demandante a la hora de ser notificada de dicha actuación, .

Así las cosas, y ante los argumentos expuestos en este acápite de la providencia, se concluye que no deben prosperar el cargo de nulidad propuestos por la entidad accionada en este sentido.

⁴⁸ De acuerdo con la contestación a la petición de COSTAVISIÓN, se certifica que la Dra. Omayra Beatriz Hernández Pulgar, es la jefe de la decisión de gestión de liquidación de la DIAN.





NULIDADES POR AUSENCIA DE NOTIFICACIÓN DE UN ACTO ADMINISTRATIVO VALIDO, DENTRO DEL TÉRMINO ESTABLECIDO EN EL ART. 710 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO.

De acuerdo con los argumentos de la entidad accionante, existe nulidad de los actos administrativos demandados por ausencia de notificación, dentro del término establecido en el art. 710 del Estatuto Tributario. Al respecto UNE EPM sostiene que, como la Resolución No. 06241201000040, no puede ser tenida en cuenta como una liquidación oficial de revisión, porque quien suscribió el acto administrativo no era el funcionario competente, entonces, su notificación no es válida; pues, de acuerdo con el art. 710 del Estatuto Tributario, la notificación de la referida liquidación oficial debe realizarse dentro de los 6 meses siguientes al vencimiento del plazo dispuesto para contestar el requerimiento especial, y en este caso se notificó una relación inválida.

Frente a este argumento, la Sala debe expresar que, por sustracción de materia, al no encontrarse probada la nulidad de la liquidación oficial de revisión por haber sido expedida por funcionario sin competencia, tampoco puede tenerse por demostrado que la notificación del dicho acto no es válido. Lo anterior, debido a que la parte actora, desprende o deslinda la invalidez de la notificación del asunto del hecho de que el acto que le fue notificado – oportunamente- no es legal.

En ese orden de ideas, al ser legal la resolución demandada, también es legal la notificación que la Dian hace de la misma.

5.7.2.2 Grupo B, C y D

NULIDAD POR DESCONOCIMIENTO DE LA REALIDAD CONTRACTUAL PACTADA POR COSTAVISIÓN Y EPM TELCO. - USURPACIÓN DE LAS FUNCIONES DE LA COMISIÓN NACIONAL DE TELEVISIÓN, POR PARTE DE LA UAE DIAN - FALSA MOTIVACIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS DEMANDADOS PORQUE LA DIAN NO VALORÓ LAS PRUEBAS APORTADAS AL PROCESO, Y SE DESCONOCIERON LOS BENEFICIOS POR GASTOS DE MERCADEO Y PUBLICIDAD – PROCEDENCIA DE LAS DEDUCCIONES.

De acuerdo con lo expresado en la demanda, y las pruebas allegadas al proceso⁴⁹, se tiene que, mediante comunicado 11046 del 29 de junio de 2007,

⁴⁹ A folio 213-219 del c/no 1, reposa la Resolución No. 1297 del 14 de septiembre de 2007, y en el texto de la misma, se deja constancia de las solicitudes de integración de EPM- COSTAVISIÓN –



el apoderado de los Concesionarios EPM TELECOMUNICACIONES S.A. ESP, COSTAVISIÓN S.A., y PROMOTORA DE INVERSIONES RUITOQUE – PROMISIÓN S.A., presentó ante la Comisión Nacional de Televisión una solicitud de autorización para la integración jurídico – económica de las sociedades en mención para la prestación del servicio de televisión por suscripción en todo el territorio nacional. Igualmente, mediante comunicado 11047 de la misma fecha, el representante legal de COSTAVISIÓN S.A., presentó renuncia al contrato de concesión No. 03 de 1996.

En virtud de lo anterior, la Comisión Nacional de Televisión (CNTV), profirió las Resoluciones No. 797 y 1297 del 29 de junio y el 14 de septiembre de 2007⁵⁰, respectivamente, por medio de las cuales, estableció algunas condiciones para la integración de los mercados de las sociedades antes indicadas, determinando no objetar la misma, y aceptando la renuncia a la concesión presentada por COSTAVISIÓN S.A.

Según se expone en la demanda, en virtud del proceso de integración anterior, EPM TELECOMUNICACIONES, COSTAVISIÓN S.A., y PROMISIÓN S.A., suscribieron el **Contrato No. 10010430666**⁵¹, denominado "**CONTRATO DE COLABORACIÓN EMPRESARIAL INTEGRAL**"⁵². De acuerdo con la cláusula No. 2 del contrato en referencia, las partes suscribirían actas de ejecución en las cuales se especificarían de manera precisa cuales serían las actividades a ejecutar en virtud del acuerdo marco No. 10010430666, sus condiciones particulares y el valor de las mismas. Es de resaltar que, el anterior convenio, en su texto, no especifica claramente cuáles son las obligaciones a las que se comprometen las partes para la ejecución del convenio, por lo tanto, el mismo se desarrollaría por medio de actas de ejecución; además, su vigencia era indefinida.

También debe resaltarse que, dentro del texto del citado contrato, no se observa ningún dato relacionado con la fecha en la que fue suscrito o haga que inferir la misma.

Por otra parte, las sociedades EPM TELECOMUNICACIONES S.A. ESP., y COSTAVISIÓN S.A., suscribieron un contrato denominado "**CONTRATO MARCO PARA COMERCIALIZACIÓN, TRANSPORTE Y DISTRIBUCIÓN DE SEÑALES DE TELEVISIÓN POR SUSCRIPCIÓN No. 10010430708**"; el cual tiene por finalidad,

PROMISIÓN, la renuncia a la concesión de televisión por parte de COSTAVISIÓN y la Resolución 797 de 2007.

⁵⁰ Ver Índice 15

⁵¹ Folio 158-165 c/no 1

⁵² Folio 158-165 c/no 1 ibidem





lograr la efectiva integración de los recursos físicos, tecnológicos y humanos pertenecientes a LA CONCESIONARIA (EPM TELECOMUNICACIONES S.A. ESP) y a EL COMERCIALIZADOR (COSTAVISIÓN S.A).

Sostiene la empresa demandante, que, con fundamento en los anteriores convenios y en la actividad de comercio desarrolladas por COSTAVISIÓN S.A., dicha sociedad presentó su declaración de renta, año gravable 2008, ante la UAE DIAN, el 19 de febrero de 2009⁵³; sin embargo, como la misma arrojó un saldo a favor por valor de \$688.405.000, se solicitó la devolución de dicho saldo, por medio de oficio del 10 de junio de 2009⁵⁴.

Teniendo en cuenta lo anterior, la autoridad tributaria inició el trámite administrativo correspondiente para la devolución del saldo a favor, el cual se encuentra regulado en los artículos 850 y siguientes del Estatuto Tributario.

De la revisión de los antecedentes administrativos en el asunto bajo estudio, puede advertir la Sala, que tal solicitud obtiene un trámite por parte de la DIAN, quien procede con una visita de inspección tributaria y decide, mediante auto No. 062382009000891 de fecha 29 de julio de 2009⁵⁵, archivar el expediente de devolución de saldos, advirtiéndolo, de manera expresa, que: El presente auto de archivo es por el programa Di. Siempre que exista materia revisable y la Administración Tributaria cuente con el término de revisión, podrá en cualquier tiempo iniciar una nueva investigación⁵⁶.

De manera separada, la UAE DIAN adelantó una investigación administrativa para constatar los valores reportados en la declaración de renta de COSTAVISIÓN S.A., del año 2008, la cual resultó con el acto de Liquidación Oficial de Corrección No. 06241201000040 y su confirmación, Resolución No. 900175, que son objeto de debate en este asunto.

En las citadas resoluciones la autoridad tributaria expuso lo siguiente:

- El contrato de COLABORACIÓN INTEGRAL N° 10010430666, carece de fecha cierta, no afecta a terceros, solo produce efecto entre las partes, no aporta nada al proceso por ser ambiguo y finalmente no refleja la voluntad real de las partes.

⁵³ Folio 14 c/no 1, literal I de la demanda.

⁵⁴ Folio 332-352 c. 2

⁵⁵ Folio 718-721 c. 3

⁵⁶ Folio 718 c/no de pruebas





- El origen de los ingresos de COSTAVISIÓN surge por el vínculo contractual con UNE, bajo el concepto de Comercialización, Transporte y Distribución de señales de televisión por suscripción conforme al contrato N° 10010430708, y no por la prestación de los servicios a los usuarios, esto, independiente de la fórmula utilizada por las partes contratantes (UNE y COSTAVISIÓN) para reconocer los ingresos de COSTAVISIÓN.
- Del objeto establecido en el contrato de mandato con representación de Comercialización, Transporte y Distribución de señales de televisión por suscripción N° 10010430708, fluye que la actividad económica principal desarrollada por COSTAVISIÓN, no es otra que poner a disposición de EPM TELCO (UNE) sus activos, esto es, la infraestructura de redes para transportar y distribuir señales de televisión por suscripción (arrendamiento) y promover, vender, facturar y recaudar el servicio de televisión a nombre de UNE. (Mediante contrato de mandato con representación).
- EPM TELCO (UNE) es el único que presta el servicio a los usuarios finales. COSTAVISIÓN, no prueba que presta el servicio a los usuarios. No puede acogerse el argumento de que la finalidad de COSTAVISIÓN y UNE, es prestar el servicio de manera conjunta debido al despido masivo de los trabajadores de COSTAVISIÓN, que ascienden a la suma de doscientos ochenta y un (281) empleados.
- Aparece probado que COSTAVISIÓN no tiene la calidad de operador del servicio de televisión por suscripción, por lo visto en la resolución 1297 del catorce (14) de septiembre de 2007, en la cual se liquida el contrato de concesión y, por otro lado, se fija un término a UNE de un (1) año para unificar su marca.

Al respecto, la empresa accionante UNE EPM TELECOMUNICACIONES S.A. ESP., sostiene que debe valorar el contrato N° 10010430666, pues no es cierto que le mismo carece de fecha cierta, pues de las pruebas aportadas al proceso permiten inferir que mismo fue suscrito el 10 de octubre de 2007, según consta en la certificación del registro realizada en la Contraloría General de la República; agrega también, que no se justifica por qué sí se le da valor al Contrato 10010430708, que también fue registrado en la misma forma.

Expone, que la UAE DIAN no puede enmarcar todas las actividades desarrolladas por COSTAVISIÓN S.A., como obligaciones ejecutadas en virtud del contrato No. 10010430708, como si éste fuera solo un contrato de mandato, puesto que el mandato solo comprometía a COSTAVISIÓN S.A., a facturar y





cobrar el servicio de televisión por suscripción a nombre de EPM TELCO, pero además de ello, existían entre las dos sociedades una prestación de servicios adicionales, desarrollados por COSTAVISIÓN, en nombre propio, a favor de EPM TELCO, como los son la comercialización del servicio de televisión, Internet, publicidad, etc.; servicios éstos que le generó, a COSTAVISIÓN, una serie de costos y gastos.

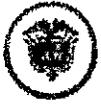
Considera la empresa actora, que no es cierto que haya existido un cambio de actividad económica por parte de COSTAVISIÓN en el año 2008, puesto que los ingresos que dicha empresa de telecomunicaciones no se deriva únicamente del mandato contratado con EPM Telecomunicaciones, sino de otras labores ejecutadas de manera independiente, en favor de EPM, lo cual le generaban ingresos y costos que debieron ser asumidos por ella; que los otros servicios prestados por COSTAVISIÓN se soportan en las obligaciones adquiridas en virtud del contrato 1001043666, al cual la DIAN no le dio valor probatorio por carecer de fecha cierta, al no encontrarse la misma dentro del texto del citado contrato.

Afirma, que solo la Comisión Nacional de Televisión es la única entidad encargada de determinar quiénes son los sujetos habilitados para prestar el servicio de televisión, y que por medio de la Resolución 1297 de 2007 la dicha comisión autorizó la continuidad en la prestación del servicio por parte de COSTAVISIÓN en compañía de EPM; por lo tanto, la autoridad tributaria extralimita su competencia al estimar que COSTAVISIÓN, por el simple hecho de haber renunciado a su concesión (en cumplimiento de la ley 335 de 1996), no puede prestar el servicio antes mencionado.

Teniendo en cuenta lo expresado por las partes, encuentra la Sala que se hace necesario el estudio, principalmente, de las disposiciones consignadas en la Resolución 1297 de 2007, a efectos de verificar si, efectivamente, como lo expone la entidad accionante, la CNTV autorizó a COSTAVISIÓN continuar operando como prestador de servicio de televisión a través de la concesión de UNE EPM., o si por el contrario, dicha entidad perdió la habilitación legal para desarrollar dicha actividad.

En segunda medida, se hace necesario determinar cuál es la voluntad de las partes consignada en los acuerdos 10010430666 y 10010430708, de modo que se pueda establecer en qué consisten cada una de las obligaciones a las cuales se comprometieron UNE EPM y COSTAVISIÓN, para ello, deberá verificarse primeramente si es o no válido tener como prueba en el asunto el contrato No. 10010430666.





Y en tercer lugar, deberá esta judicatura establecer si los valores declarados por COSTAVISIÓN S.A., corresponden o no a la actividad que dicha entidad desarrolla, o si, por el contrario, le asiste razón a la DIAN, en cuanto sostiene que los valores deducidos corresponden a una prestación de servicios diferente a la realmente realizada por el contribuyente.

- **De la autorización de integración de mercados, Resolución 1297 de 2007.**

Debe la Sala entonces, iniciar con el análisis de las disposiciones contenidas en la Resolución 1297 de 2007, por medio de la cual se acepta la renuncia de COSTAVISIÓN a la concesión de televisión y se autoriza la integración de mercado de ésta con EPM TELCO y Promisión. La parte resolutive de dicho acto administrativo expone lo siguiente:

“ARTÍCULO PRIMERO: Aceptar, de conformidad con lo señalado en el inciso segundo del art. 17 de la Ley 335 de 1996 en concordancia con el inciso 3° del artículo 6 de la Ley 680 de 2001, la renuncia del contrato 03 de 1986 para la prestación del servicio de televisión por suscripción suscrito entre la COMISIÓN NACIONAL DE TELEVISIÓN y la sociedad COSTAVISIÓN S.A., renuncia que hará efectiva el día 30 de septiembre de 2007.

ARTÍCULO SEGUNDO: Conforme a la parte considerativa, el presente acto administrativo tiene fuerza vinculante frente al concesionario EPM TELECOMUNICACIONES S.A. ESP., debido a que en la relación contractual establecida con la Comisión Nacional de Televisión y producto de la integración jurídica económica autorizada a favor de EPM TELECOMUNICACIONES S.A. ESP., y PROMISIÓN S.A. (sic), es el primero quien quedará a título de CONCESIONARIO, para todos los efectos legales en adelante.

ARTÍCULO TERCERO: Conforme con la Resolución No. 797 del 28 de agosto de 2007 y la Resolución No. 1161 del 6 de septiembre de 2007, por la cual se resuelve una solicitud de integración y se modificó la misma, los concesionarios EPM TELECOMUNICACIONES S.A., y COSTAVISIÓN S.A., se comprometen a cumplir con los condicionamientos transcritos en la parte considerativa del presente acto administrativo.

ARTÍCULO CUARTO: EPM TELECOMUNICACIONES S.A. ESP., asumirá todas las obligaciones a cargo de COSTAVISIÓN S.A., que resulten de actuaciones o procesos administrativos y/o judiciales en curso al momento de aceptarse la renuncia y de los que se inicien con posterioridad, derivados de conductas imputables a dichas empresas, realizadas con anterioridad a la aceptación de la renuncia por parte de la entidad”.

El texto del anterior acto administrativo, hace referencia a la Resolución No. 797 del 28 de agosto de 2007, y transcribe apartes en relación con las obligaciones que deberían asumir EPM TELECOMUNICACIONES S.A., ESP y COSTAVISIÓN S.A., así:





"Relacionado con el mercado:"

1. EPM TELECOMUNICACIONES S.A. ESP., una vez integre los mercados de COSTAVISIÓN S.A., y PROMOTORA DE INVERSIONES RUITOQUE S.A., - PROMISIÓN S.A., por el término de un (1) año contado a partir de la fecha de ejecutoria del acto administrativo de autorización:

Deberá enviar a la Comisión Nacional de Televisión, en forma física y en medio magnético, en formato compatible con Excel o Acces, los estados financieros trimestrales detallados a 6 dígitos del PUC, en los cuales se refleje separadamente y para cada partida, el resultado contable de la explotación de la concesión del servicio de televisión por suscripción.

Deberá reportar a la CNTV en la forma previamente acordada con la entidad, le medición periódica de las eficiencias económicas que genera la integración y evidenciar las forma en que los usuarios del operador integrado resultan beneficiarios de dicha eficiencia (...)

2. EPM TELECOMUNICACIONES S.A. ESP., una vez integre los mercados de COSTAVISIÓN S.A., y PROMOTORA DE INVERSIONES RUITOQUE S.A., - PROMISIÓN, para todos los efectos de la prestación del servicio de televisión, deberá unificar la marca con la que será reconocido en el mercado nacional.

3. EPM TELECOMUNICACIONES S.A. ESP., deberá ofrecer a todos los usuarios que resulten de la operación de integración, que tengan contratos de suscripción vigentes a la fecha de expedición del presente acto administrativo y durante el término de vigencia de éstos, la mejor oferta de programación en los distintos paquetes de las tres empresas objeto de integración, sin que ello implique la variación de las condiciones económicas inicialmente pactadas en los contratos con los suscriptores.

4. EPM TELECOMUNICACIONES S.A. ESP., deberá, a partir de la fecha, de ejecución de la presente resolución, indicar en la facturación el valor correspondiente al servicio de televisión de manera clara e independiente de los demás servicios que preste a los usuarios.

5. EPM TELECOMUNICACIONES S.A. ESP., deberá mantener las condiciones contractuales de los suscriptores de las empresas de COSTAVISIÓN S.A. y PROMISIÓN S.A., hasta la fecha de vencimiento de sus respectivos contratos de suscripción, a menos que el cambio de las mismas resulte más favorable al suscriptor.

6. EPM TELECOMUNICACIONES S.A. ESP., no podrá cobrar a los suscriptores de las empresas COSTAVISIÓN S.A. y PROMISIÓN S.A., hasta la fecha de sus respectivos contratos de suscripción, a menos que el cambio de los mismos resulte más favorable al suscriptor. (...)

Relacionados con las obligaciones contractuales con la CNTV:





1. *COSTAVISIÓN S.A., deberá someter a consideración de la CNTV la enajenación de acciones que componen el capital de la empresa a favor de EPM TELECOMUNICACIONES S.A. ESP., y obtener la autorización respectiva.*

2. *COSTAVISIÓN S.A. y PROMISIÓN S.A., deben obtener aceptación de las renunciaciones presentadas a los respectivos contratos de concesión, por medio de resolución debidamente ejecutoriada y cumplir los requisitos en la forma y plazos que la CNTV determina. (...)*

5. *EPM TELECOMUNICACIONES S.A. ESP., deberá asumir cualquier obligación a cargo de COSTAVISIÓN S.A. y PROMISIÓN S.A., que se produzca a favor de la CNTV, como resultado de los procesos administrativos y judiciales en curso al momento de efectuarse la operación de concentración anunciada".*

De lo anteriormente planteado se tiene que, la Comisión Nacional de Televisión, por medio de la resolución en comentario aceptó la integración o absorción de las compañías UNE EPM, COSTAVISIÓN Y PROMISIÓN S.A., y por ende, aceptó también la renuncia de la concesión de televisión realizada por COSTAVISIÓN, puesto que, en virtud de la Ley 182 de 1995 y la Ley 335 de 1996, no es posible que una sola entidad sea concesionaria de varias zonas para la explotación de televisión por suscripción⁵⁷.

Ahora bien, en la citada resolución, se incluyeron una serie de obligaciones en cabeza de cada una de las entidades involucradas en el proceso de integración, entre las cuales se le advierte que EPM, que es la entidad que queda con la concesión de televisión, no puede subir el costo de la prestación del servicio a los usuarios, ni puede cobrar por la migración de los clientes de COSTAVISIÓN a EPM., y sobre todo debe ofrecerle a los usuarios las mismas condiciones contractuales que tenían con las empresas a integrar, COSTAVISIÓN y Promisión.

En ese orden de ideas, advierte la Sala que las obligaciones referentes a la continuación de la prestación del servicio y a la protección de los intereses de los usuarios del servicio de televisión por suscripción fueron destinadas a EPM TELECOMUNICACIONES, en calidad de operador de televisión por suscripción,

⁵⁷ Ley 182 de 1995, art. 43. Modificado por el art. 8, Ley 335 de 1996 Régimen de prestación del servicio de televisión por suscripción. (...) "Los concesionarios de servicio de televisión por suscripción no podrán ser titulares o productores, directamente o por interpuesta persona o en asociación con otra empresa, de más de una concesión del servicio de televisión cerrada. Esta limitación se extiende a los cónyuges, compañera o compañero permanente y a los parientes de éstos dentro del cuarto grado de consanguinidad, segundo de afinidad y primero civil. Igualmente, a las sociedades en que participen los socios de una persona jurídica titular del servicio de televisión por suscripción, y a aquellas en que participen las personas que tengan con dichos socios los vínculos aquí previstos".





mas no a las entidades destinadas a ser adsorbidas en el proceso de integración.

Frente a lo anterior, es importante destacar, que el art. 35 de la ley 182 de 1995, establece de manera precisa quiénes son los operadores del servicio de televisión, y al respecto establece:

"ARTICULO 35. Operadores del servicio de televisión. Se entiende por operador la persona jurídica pública o privada, con o sin ánimo de lucro, que utiliza directamente las frecuencias requeridas para la prestación del servicio público de televisión en cualquiera de sus modalidades, sobre un área determinada, en virtud de un título concedido por ministerio de la ley, por un contrato o por una licencia.

Para los efectos de la presente ley son operadores del servicio público de televisión las siguientes personas: el Instituto Nacional de Radio y Televisión al que hace referencia la presente ley, las organizaciones regionales de televisión, actualmente constituidas y las que se constituyan en los términos de la presente Ley, las personas jurídicas autorizadas en virtud de contrato para cubrir las zonas que más adelante se describen, las organizaciones comunitarias y personas jurídicas titulares de licencias para cubrir el nivel local, y las personas autorizadas para prestar el servicio de televisión cerrada o por suscripción".

La norma en cita expone, que son operadores de servicio de televisión, las personas jurídicas pública o privada que utiliza **directamente** las frecuencias requeridas para la prestación del servicio público de televisión, en virtud de un título concedido, entre otras cosas, por un contrato o licencia, el cual se le denomina concesión.

Se encuentra entonces, que la concesión es "el acto jurídico en virtud del cual, por ministerio de la ley o por decisión reglada de la Junta Directiva de la Comisión Nacional de Televisión, se autoriza a las entidades públicas o a los particulares a operar o explotar el servicio de televisión y a acceder en la operación al espectro electromagnético afín a dicho servicio"⁵⁸

Así las cosas, no puede otra entidad hacer uso de los canales o frecuencias de transmisión asignados a otros operadores, pues son solo los concesionarios quienes tienen tal facultad.

En ese orden de ideas, aplicando los anteriores conceptos al caso concreto, y analizando las obligaciones establecidas por la CNTV a EPM se puede concluir que dicha entidad, por ser la concesionaria del servicio de tv, es a quien se encuentra habilitada para ser operador de televisión por suscripción, y es quien

⁵⁸ Artículo 46 de la Ley 182 de 1995





puede hacer uso de las frecuencias para la prestación del servicio, cosa diferente es que por medio de una integración de sociedades, COSTAVISIÓN esté destinada a hacer parte de la empresa absorbente, y, en virtud de esa transformación, pueda ser beneficiaria y hacer parte de la explotación económica del mercado de la televisión por suscripción.

Debe entenderse entonces que, no es que la Comisión Nacional de Televisión le haya dado autorización a COSTAVISIÓN, de hacer uso de una concesión que no le pertenece, toda vez que dicha empresa ya renunció a su propia concesión; sino que, al efectuarse la unión de las tres sociedades EPM TELECOMUNICACIONES SA ESP, PROMISIÓN SA y COSTAVISIÓN SA, la empresa que resulte de dicha integración, podrá hacer uso de la concesión que en un principio le correspondía exclusivamente a EPM TELECOMUNICACIONES.

Teniendo en cuenta lo anterior, debe concluirse que no es cierto que la administración haya tomado, de manera arbitraria, las atribuciones o competencias de la Comisión Nacional de Televisión, al exponer que COSTAVISIÓN no puede ejercer las calidades de un operador directo del servicio de televisión por cable, por cuanto no cuenta con la concesión necesaria para ello, puesto que como ya se evidenció, sólo la concesionaria es la empresa autorizada para ejercer dicha labor; cosa diferente es que la concesionaria contrate a otras empresas para que presten el servicio de televisión en su nombre, o arriende la infraestructura de una empresa de servicios públicos para realizar dicha prestación, sin que ello dé lugar a que estas últimas puedan alegar que ostentan la calidad de operadoras del servicio de televisión.

i) Del contratos 10010430666

Como anteriormente se expuso, EPM telecomunicaciones suscribió con COSTAVISIÓN SA y PROMISIÓN SA., unos contratos que, en palabras de la empresa demandante, tenían por finalidad crear un convenio de colaboración entre entidades, para efectos de evitar la interrupción de la prestación del servicio de televisión.

Ahora bien, en el caso en comento existe disparidad entre lo que la UAE DIAN interpreta y lo que argumenta la empresa accionante UNE EPM TELECOMUNICACIONES, en relación con el contrato marco 10010430708; de igual manera, existe controversia en relación a la posibilidad de tener o no como prueba de las obligaciones contraídas por COSTAVISIÓN con EPM, el contrato marco 10010430666, toda vez que el mismo no cuenta con fecha





cierta, y según los argumentos de la DIAN, la ausencia de dicho requisito hace que el acuerdo sea inoponible a terceros.

Para sustentar su tesis, la autoridad administrativa acudió al artículo 767 del estatuto tributario, el cual establece lo siguiente:

Artículo 767. FECHA CIERTA DE LOS DOCUMENTOS PRIVADOS. Un documento privado, cualquiera que sea su naturaleza, tiene fecha cierta o auténtica, desde cuando ha sido registrado o presentado ante un notario, juez o autoridad administrativa, siempre que lleve la constancia y fecha de tal registro o presentación.

En ese orden de ideas, y una vez analizada la norma anterior, se encuentra que, de acuerdo con la DIAN, para que un documento privado tenga valor probatorio en materia tributaria, el mismo debe contener una fecha cierta; que para el caso, corresponde a aquella en la cual se registró lo presentado ante notario, juez o autoridad administrativa (alcalde), el respectivo contrato o documento. La norma en cita, también expone que la constancia de presentación o registro debe constar en el documento.

Al respecto, el H. Consejo de Estado ha expuesto que:

"La Sala advierte que el contrato por medio del cual el actor pretende soportar el costo declarado, registra como fecha de suscripción el 13 de diciembre de 1999, sin embargo no contiene fecha cierta, toda vez que no fue registrado o presentado ante notario, juez o autoridad administrativa.

En la Resolución No. 320662006000002 del 27 de febrero de 2006, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto en contra de la liquidación oficial de revisión demandada la Administración precisó:

"...la entidad con el propósito de determinar el costo fiscal de los bienes adquiridos por el contribuyente, consistentes en las sopladoras, procedió a tomar declaraciones juradas al señor Claus Heinrich Dienes (folios 359 a 371) y así dar la oportunidad para que presentara al despacho la declaración de importación de dichos bienes. Igualmente, se solicitó a la División de Estadística de la entidad respecto de (sic) importación de las sopladoras (folio 434), sin que se hubiere logrado obtener prueba alguna; pues la única prueba documental válida para demostrar el costo de la maquinaria enajenada por el señor Adaulfo, es la declaración de importación, documento que no fue aportado al proceso". Así las cosas, para que proceda aceptar como prueba de la adquisición de la maquinaria por parte del recurrente, el documento idóneo es la factura de adquisición de la misma, ó en su defecto el contrato de compraventa debidamente registrado ante la autoridad competente, razón por la cual no es procedente aceptar dicho costo".





La Sala precisa que en el ámbito tributario, la exigencia de fecha cierta para ciertos documentos se encuentra prevista en el artículo 770 del Estatuto Tributario, para el caso de los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad, pues éstos solo podrán solicitar pasivos que estén debidamente respaldados por documentos de fecha cierta. Y, se entiende que un documento privado tiene fecha cierta o auténtica desde cuando ha sido registrado o presentado ante un notario, juez o autoridad administrativa, siempre que lleve la constancia y fecha de tal registro o presentación (artículo 767 del E.T.). La previsión sobre la autenticidad de los documentos, que se pretendan hacer valer como prueba, se entiende para toda clase de documentos privados y no solamente para demostrar los pasivos (E.T. artículo 770) como lo pretende el demandante".

Ahora bien, el Consejo de Estado, en sentencia de febrero de 2017, se ha referido al tema de la prueba en materia tributaria, determinando que:

"Respecto al contrato de asociación, el actor alega que en el acto demandado se sostuvo que no tenía fecha, que es distinto a afirmar que no tiene fecha cierta con fundamento en el artículo 767 del E.T, norma que el Tribunal aplicó para desconocer valor probatorio a dicho contrato.

Sobre el particular, se advierte que, en efecto, en la liquidación oficial de revisión se indicó que el contrato de asociación a riesgo compartido no tenía fecha y que la mención al requisito previsto en el artículo 767 del Estatuto Tributario se hizo en la contestación de la demanda.

Sin embargo, en materia tributaria el requisito de la fecha cierta es exigible para los casos taxativos que prevé la norma tributaria, como la comprobación de los pasivos para los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad.

Es importante precisar que el hecho de que para efectos tributarios no sea necesario que todas las pruebas documentales o contables tengan fecha cierta, no significa que los documentos aportados por el contribuyente tengan el mérito probatorio para demostrar lo manifestado en sus actuaciones, pues deben analizarse junto con las demás pruebas que existan en el expediente.

En consecuencia, en el caso en estudio, el contrato de asociación a riesgo compartido aportado por el actor, no requería tener «fecha cierta» para ser admitido como prueba. No obstante, como se precisó, será analizado en conjunto con las demás pruebas existentes en el proceso"⁵⁹.

De acuerdo con lo anterior, el requisito de fecha cierta establecido en el artículo 767 del ET., solo puede ser exigido para aquellos casos que la ley disponga, como es el caso del art. 770 del mismo estatuto, en el que se exige la fecha cierta en los documentos que pretendan demostrar la existencia de un pasivo⁶⁰.

⁵⁹ CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA, Consejero Ponente (E): HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Bogotá, D.C., dos (2) de febrero de dos mil diecisiete (2017). Radicación: 05001-23-31-000-2011-01299-01.

⁶⁰ Artículo 770. PRUEBA DE PASIVOS. Los contribuyentes que no estén obligados a llevar libros de contabilidad, sólo podrán solicitar pasivos que estén debidamente respaldados por





En el caso bajo estudio, se observa que el contrato 10010430666 suscrito entre EPM TELCO y COSTAVISIÓN S.A., no cuenta con fecha de suscripción y mucho menos, con la fecha cierta de registro o presentación, conforme al art. 767 del ET., razón ésta por la cual la UAE DIAN le resta valor probatorio.

Ahora bien, la parte accionante, asegura que, para valorar la prueba antes mencionada, debe tenerse en cuenta el art. 280 del C.P.C., que establece que *"la fecha del documento privado no se cuenta respecto a de terceros, sino desde el fallecimiento de uno de los que lo han firmado, o desde el día en que ha sido inscrito en un registro público o en que conste haberse aportado en un proceso, o en que haya tomado razón de él un funcionario competente en su carácter de tal, o desde que haya ocurrido otro hecho que le permita al juez adquirir certeza de su existencia"*. En ese sentido, argumenta que no pueden dejarse de lado las pruebas aportadas al proceso que indican la fecha en la cual fue suscrito el contrato en discusión, las cuales comprenden: i) la constancia de la publicación en el registro corporativo de contrataciones de EPM TELCO, y ii) la certificación de la Contraloría de Medellín.

Adicionalmente manifiesta, que el contribuyente en este caso no se le pueden imponer cargas probatorias establecidas únicamente para probar pasivos, conforme con el art. 770 del ET.

De acuerdo con lo hasta ahora estudiado, la Sala considera que le asiste razón a la parte accionante, en sus argumentos, pues el Consejo de Estado ha sido claro en establecer que el requisito establecido en el art. 767 del ET., solo se exigible para los casos taxativamente determinados en la ley. Ahora bien, no puede perderse de vista, que el contrato en mención no contiene, ni siquiera, un indicio de la fecha en la cual fue suscrito, sin embargo, la parte actora, sostiene que existen otras pruebas de las cuales se puede deducir la fecha de su formalización.

Al respecto, le llama la atención a la Sala que, una vez verificadas las constancias aportadas al expediente, con las cuales se pretende probar la fecha de suscripción del contrato en referencia, se observa que, el certificado expedido por la Contraloría General de Medellín visible a folio 1451-1453 c. 6, expone lo siguiente:

documentos de fecha cierta. En los demás casos, los pasivos deben estar respaldados por documentos idóneos y con el lleno de todas las formalidades exigidas para la contabilidad.





"EPM Telecomunicaciones S.A., ESP., rindió en la cuenta correspondiente al año 2007 los contratos 10010430666 Y 10010430708 celebrados entre EPM Telecomunicaciones S.A., ESP., y COSTAVISIÓN S.A., los cuales tienen como fecha de inicio el 16 de octubre de 2007"

De igual manera, en la copia del registro corporativo de contratos, aportado con el expediente administrativo, folio 1238 rev y 1239, se da cuenta como la fecha de inicio de los mencionados contratos fue el 16 de octubre de 2007.

Sin embargo, llama la atención de este Tribunal, la contradicción existente entre dichas pruebas, frente a lo consagrado en el contrato No. 10010430708 (visible a folio 145-157), y lo expuesto en el texto de dicho acuerdo. Lo anterior, debido a que, en dicho contrato consta que fue suscrito el 26 y 29 de diciembre de 2008, pero sus efectos se retrotrajeron, por voluntad de las partes, hasta el 1º de octubre de 2007⁶¹.

Por otra parte, se hallan en el plenario las dos actas de ejecución No. 09 y 014, signadas por COSTAVISIÓN y EPM TELCO, en junio y octubre de 2008, en las cuales se hace referencia al contrato No. 10010430666, que hacen concluir a la Sala, que el contrato marco 10010430666 fue anterior a ella; sin embargo, como más adelante se verá, existe una gran contradicción entre las supuestas fechas en las que se firman los contratos y las actas parciales, y otras pruebas que se encuentran aportadas al proceso (facturas), que tiene una vigencia anterior a la suscripción de los contratos y hacen referencia a cobros de valores resultados de los mismos.

Por otra parte, se encuentran en el proceso las declaraciones extrajudiciales de los señores CRISTIAN JAVIER TORO LUDEKE y WILLIAM DE JESÚS FRANCO JARAMILLO, quienes para el año 2007 y 2008 eran directivos de las empresas EPM TELCO y COSTAVISIÓN, quienes manifestaron que el contrato No. 10010430666, se firmó el 16 de octubre de 2007; sin embargo, a pesar de que las mencionadas personas rindieron testimonio en el proceso judicial de referencia, no se ratificaron sobre los aspectos concernientes a la fecha de los contratos. Además, por ser directivos de las entidades involucradas en el litigio puede presumirse que los mismos tienen interés en resultado de éste y son testigos sospechosos.

Ahora bien, independientemente de la fecha en la que se haya suscrito el contrato No. 10010430666, observa esta judicatura que éste no especifica de manera clara cuáles son las obligaciones de cada una de las partes para

⁶¹ Folio 154 c/no 1



efectos de ejecutar el citado contrato, por el contrario, lo que se hace es un marco general frente al objeto contractual y las finalidades del mismo, que para el caso se refería a la colaboración y/o cooperación entre empresas para compartir conocimiento y experiencia en la prestación del servicio de telecomunicaciones; actividad que se llevaría a cabo mediante actas de ejecución, que no fueron aportadas a este proceso en su totalidad, pues, solo se observan, en el expediente las actas de ejecución No 9 y 14, desconociéndose las actividades pactadas en las actas anteriores.

De todo lo expuesto, se concluye que, le asiste razón a la DIAN cuando expone que el acuerdo No. 10010430666, por sí solo, no expresa de manera clara cuál es la voluntad de las partes, pues como ya se expuso, no se establecen en el mismo ningunas obligaciones concretas frente a la prestación de los diversos servicios que comercializarían las empresas, y solo por medio de actas de ejecución, con objetos específicos, es que se logra dar ejecución a dicho contrato; sin embargo, como antes se expuso, solo una de las actas de ejecución fue aportada al proceso, por lo que no es posible determinar de manera clara que otras actividades contrataron empresa involucradas en este asunto, frente al Convenio de Colaboración Integral No. 10010430666.

ii) Del contrato 10010430708⁶²

Por otro lado, las sociedades EPM TELECOMUNICACIONES S.A. ESP., y COSTAVISIÓN S.A., también suscribieron un contrato marco denominado "CONTRATO MARCO PARA COMERCIALIZACIÓN, TRANSPORTE Y DISTRIBUCIÓN DE SEÑALES DE TELEVISIÓN POR SUSCRIPCIÓN No. 10010430708".

En el numeral 4 y 5 de dicho acuerdo, las partes manifiestan que COSTAVISIÓN cuenta con una infraestructura adecuada para la prestación del servicio de telecomunicaciones, transporte y distribución de señal de televisión en la ciudad de Cartagena; y que, a su vez, EPM TELCO cuenta con una concesión para prestar el servicio de televisión a nivel nacional.

En el numeral 6 y ss, se expone que el 1º de octubre de 2007 se formalizó la integración empresarial entre EPM TELCO y COSTAVISIÓN (fusión por absorción); y que, con la finalidad de lograr una efectiva integración de los recursos físicos, tecnológicos y humanos pertenecientes las entidades mencionadas; para efectos de evitar traumatismos en el cambio de operador del servicio de televisión en las ciudades de Cartagena y Turbaco, se acuerda celebrar el

⁶² Folio 145-157 c. 1





acuerdo en cuestión. Que la prestación del servicio en comento, se rigió por las **actas No. 1⁶³, 2⁶⁴, 3⁶⁵** suscritas por las partes, las cuales se recogen en el contrato No. 10010430708, al cual se le da efectos retroactivos⁶⁶.

En el numeral 8º se dispone que una de las finalidades del contrato era "lograr la efectiva integración de los recursos físicos, tecnológicos y humanos pertenecientes a LA CONCESIONARIA (EPM TELECOMUNICACIONES S.A. ESP) y a EL COMERCIALIZADOR (COSTAVISIÓN S.A.), en aras de obtener sinergia y ahorro en sus operaciones y gestión, así como para capitalizar la experiencia alcanzada por EL COMERCIALIZADOR y evitar traumatismos en el cambio de operador del servicio de televisión en las ciudades de Cartagena y Turbaco", en ese sentido se expuso que **"las partes han acordado celebrar el presente Contrato Marco para la comercialización y transporte y distribución de las señales de televisión por suscripción y uso de signos distintivos"**.

En el mismo contrato se argumenta que, COSTAVISIÓN venía asumiendo actividades adicionales de mercadeo, publicidad, entre otras, con mayores costos para su operación, originadas por la estrategia desarrollada por la EPM TELCO, con el fin de aumentar su participación, lograr el posicionamiento de la marca, etc., (numeral 12).

Que las partes han venido desarrollando actividades conjuntas de comercialización de los servicios de televisión por suscripción en Cartagena y Turbaco que han generado por COSTAVISIÓN, gastos que deben ser asumidos por EPM TELCO, y en tal sentido las partes acuerdan en desarrollo del principio de la autonomía de la voluntad, dejar sin efectos el acta de Modificación No. 3, en relación con el precio de transferencia⁶⁷, y reevaluar aquella definición. (Numeral 14)

El objeto del contrato en comento, consiste en lo siguiente:

PRIMERA. OBJETO. Por el presente contrato LA CONCESIONARIA. **Confiere mandato a EL COMERCIALIZADOR para promover, vender, facturar y recaudar el servicio de televisión por suscripción en su zona de influencia a nombre de LA CONCESIONARIA y EL COMERCIALIZADOR pone a disposición de LA CONCESIONARIA la infraestructura de redes para transportar y distribuir señales de televisión por suscripción.**

⁶³ Folio 173-177 c. 1

⁶⁴ Folio 178-180 c. 1

⁶⁵ Folio 181-182 c. 1

⁶⁶ El contrato se firma en diciembre de 2008, tiene efectos retroactivos y busca, entre otras cosas, recoger lo dispuesto en las actas 1, 2, 3, suscritas a lo largo de ese año.

⁶⁷ El precio de transferencia PT, es un parámetro para el cálculo de la remuneración a COSTAVISIÓN por la prestación de los servicios a EPM





De igual manera, en el texto del contrato en cita, se expusieron los parámetros de la actividad de comercialización, determinando que los contratos de afiliación, la facturación y el cobro del servicio de televisión deberán ser diligenciados a nombre de la concesionaria, especificando que la comercializadora actúa por mandato de EPM TELECOMUNICACIONES S.A. ESP; además, se estableció que las ventas de pautas publicitaria se harán por disposición de la concesionaria, y si las hace COSTAVISIÓN directamente, éstas se deberán facturar a nombre de EPM TELECOMUNICACIONES,

Teniendo en cuenta lo antes expuesto, advierte esta Corporación que, las empresas antes mencionadas suscribieron un contrato que tenía dos objetos principales:

- Crear un MANDATO CON REPRESENTACIÓN a favor de EPM TELCO, para que COSTAVISIÓN: **promueva, venda, facture y recaude**, el servicio de televisión por cable, a nombre de EPM TELCO.
- Crear UNA PRESTACIÓN DE SERVICIOS, toda vez que se compromete a COSTAVISIÓN a poner a disposición de EPM TELCO la infraestructura de redes para transportar y distribuir señales de televisión por suscripción

Seguidamente, en el convenio anterior, se establecen cada una de las obligaciones a cargo de las Intervinientes, explicándose que:

Le corresponde a EPM TELCO:

- Contratar los contenidos con los programadores internacionales, nacionales, regionales y locales.
- Pagar los derechos a los programadores internacionales.
- Cumplir con el contrato de concesión No. 206 de 1999 y sus otros sí, signado con la COMISIÓN NACIONAL DE TELEVISIÓN.
- Realizar la autoliquidación de la compensación y reportar el número de suscriptores a la CNTV
- Pagar la compensación por la prestación del servicio



- Pagar el porcentaje por pauta publicitaria, conforme a la normatividad vigente.
- Proveer de forma gratuita el servicio de televisión a las entidades sin ánimo de lucro que señala el artículo 49 del Acuerdo 10 de 2006 expedido por la CNTV.
- EPM TELCO es la obligada principal y única del cumplimiento de las obligaciones impuestas a los concesionarios del servicio de televisión.

Por su parte, a COSTAVISIÓN le corresponde:

a) Realizar las actividades de comercialización del servicio:

- Diligenciar los contratos de afiliación a nombre de EPM TELCO (marca UNE).
- Realizar la facturación y de recaudar los cobros, por la vía judicial o extra judicial, a nombre de EPM TELCO.
- En la facturación del servicio se advertirá que EL COMERCIALIZADOR factura a nombre y por mandato de LA CONCESIONARIA
- EL COMERCIALIZADOR deberá cumplir los Acuerdos de Niveles de Servicio y las demás normas de Protección al usuario.
- En los Centros de Atención al cliente EL COMERCIALIZADOR deberá ceñirse a los parámetros de manejo de imagen y signos distintos de LA CONCESIONARIA.
- EL COMERCIALIZADOR deberá disponer de un sistema de información comercial que garantice la adecuada atención a los clientes y solución sus quejas y reclamos.

b) Obligaciones de COSTAVISIÓN como dueño de la infraestructura.

- El mejoramiento de redes deberán estar conformes a los planes de negocios aprobados por las respectivas Juntas Directivas de LA CONCESIONARIA y de EL COMERCIALIZADOR.



- En caso que COSTAVISIÓN se sirva de la infraestructura de terceros para expandir el servicio, será obligación suya sostener los estándares exigidos por LA CONCESIONARIA.
- COSTAVISIÓN estará obligado a utilizar los signos distintivos de LA CONCESIONARIA en sus establecimientos de comercio; deberá ceñirse a las instrucciones sobre diseños de logos, frases promocionales y demás formas publicitarias impartidas por LA CONCESIONARIA.

De acuerdo con lo hasta ahora explicado, esta Corporación considera que existe un mandato con representación para promover y vender el servicio de televisión por suscripción, lo que implica las gestiones de mercadeo y publicidad para posicionar la marca UNE, de acuerdo con las consideraciones del contrato (numeral 12). Así las cosas, no es de recibo el argumento de que los gastos generados por publicidad y mercadeo para la promoción y venta del servicio de televisión por suscripción, son propios de COSTAVISIÓN, toda vez que, como ya se explicó, dicha actividad la realiza ésta entidad, por mandato de EPM TELCO.

En ese orden de ideas, se tiene que, si COSTAVISIÓN S.A., prestaba los servicios a EPM TELCO, en calidad de mandatario con representación, para efectos de promover, vender, facturar y recaudar el servicio de televisión por cable, y posicionar la marca UNE en el Mercado de Cartagena y Turbaco, los gastos generados partir de dicha actividad le corresponde asumirlos es a EPM quien es la empresa directamente beneficiada con los mismos, y la verdadera prestadora del servicio de televisión por suscripción en las zonas de influencia ya mencionada.

Como prueba de lo anterior, se evidencia la Factura RV3835 del 1 de octubre de 2008, en la cual COSTAVISIÓN le cobra a EPM TELCO, el valor de \$81.8923.797 por concepto del valor de los derechos de la señal internacional, temporada de béisbol 2008, de conformidad con la cláusula 3º del contrato marco No. 10010430708⁶⁸. Lo anterior, teniendo en cuenta que en dicha cláusula, EPM TELCO, como prestadora del servicio de televisión por suscripción, se comprometió a pagar a los canales internacionales por la programación de los canales.

Ahora bien, queda demostrado para la Sala que, en virtud de otros contratos, COSTAVISIÓN ejercía otras funciones diferentes a las planteadas en el Contrato marco 10010430708; un ejemplo de ellas, es el Acta de ejecución No. 14 al

⁶⁸ Folio 194 - 196 c. 1



contrato de colaboración empresarial integral de EPM TELECOMUNICACIONES S.A. ESP., - COSTAVISIÓN S.A., ESP., - TV CABLE PROMISIÓN S.A., ESP No. 10010430666⁶⁹; en la que COSTAVISIÓN se obligaba, a suministrarle a EPM TELCO los recursos, físicos humano, y logísticos para la instalación y operación del sistema de teléfonos públicos, además del suministro de los materiales, equipo, herramientas, elementos necesarios y conexos para el proceso de mantenimiento, instalación y retiro de los teléfonos públicos, y a realizar la recolección de alcancías con monedas provenientes de dichos teléfonos

Entre las obligaciones suscritas por las partes, se halla que COSTAVISIÓN, se comprometió a disponer, administrar y soportar en todo momento los recursos humanos, físicos y logísticos necesarios con el fin de garantizar la continuidad y calidad de la prestación del servicio de telefonía pública ofrecido por EPM telecomunicaciones a sus clientes; por otra parte, EPM telecomunicaciones se comprometía a **REEMBOLSAR** a COSTAVISIÓN los recursos que éste haya cancelado para la prestación del servicio de telefonía pública.

De lo anterior, se puede concluir que, este es otro contrato de prestación de servicios, en el cual, EPM TELCO, asumiría todos los gastos de las actividades desarrolladas por COSTAVISIÓN para desplegar el objeto contractual convenido. Pero, COSTAVISIÓN no recibiría ninguna contraprestación directa por sus servicios, pues de lo establecido en la cláusula tercera del contrato, COSTAVISIÓN solo tiene derecho al reembolso de los gastos generados por la gestión.

Otro ejemplo muy claro, son los gastos correspondientes a las obras de alumbrado navideño 2007 de la ciudad de Cartagena, en cuyas facturas, se destaca que, COSTAVISIÓN contrató con Gustavo Saad Porto, la ejecución de las obras anteriores, generándose las siguientes facturas:

- Factura No. AA 0045 del 14 de enero de 2008, en las que Gustavo Saad Porto, le cobra a COSTAVISIÓN el valor de **\$59.706.300**, por concepto de construcción de obra eléctrica en el programa de alumbrado navideño Cartagena 2007⁷⁰.
- Factura No. AA0046 del 14 de enero de 2008, en las que Gustavo Saad Porto, le cobra a COSTAVISIÓN el valor de **\$15.851.306**, por concepto de

⁶⁹ Folio 166-170 c. 1

⁷⁰ Folio 184 - 186 c. 1





construcción de obra eléctrica en el programa de alumbrado navideño Cartagena 2007⁷¹.

Y que a su vez, COSTAVISIÓN le cobró a EPM TELCO, el valor correspondiente a las mismas, por medio de la siguiente factura:

- Factura No. RV3606, del 23 de enero de 2008, en la que COSTAVISIÓN S.A., le cobra a EPM TELECOMUNICACIONES S.A. ESP., el valor de **\$89.624.414**, por concepto de suministro de materiales y servicios requeridos para el montaje de alumbrado navideño en Cartagena 2007. **Generado por el Convenio Interadministrativo entre EPM TELECOMUNICACIONES y el DISTRITO DE CARTAGENA**⁷².

En la factura anterior, COSTAVISIÓN cobra a EPM TELECOMUNICACIONES \$70.597.230 por el alumbrado navideño de 2007, más IVA por \$11.295.557.

Ahora bien, como lo expone la DIAN, se desconoce por qué si la instalación del alumbrado navideño en Cartagena es de diciembre de 2007, el cobro correspondiente lo realiza SAAD PORTO en enero de 2008; y resulta reportándose un gasto de 2007, en la contabilidad de 2008.

En ese orden de ideas, como ya se explicó, COSTAVISIÓN SA., solo podía deducir de su declaración de renta, los costos derivados de la actividad que desarrolla en favor de EPM TELCO, sin incluir en ellos, los costos propios de la actividad de un operador de televisión, pues en realidad no lo es.

De lo expuesto, se concluye que tiene razón la DIAN cuando establece que los gastos realizados por COSTAVISIÓN no provienen de la actividad que se declaró, por lo tanto, no es posible realizar deducciones que son propias de la actividad "*erróneamente declarada*". En otras palabras, COSTAVISIÓN declaró sus gastos como si fuera una operadora de televisión, pero en realidad se constató que dicha entidad solo actuaba en calidad de mandataria de EPM TELCO, que es la verdadera concesionaria; por ende, los costos que COSTAVISIÓN pretende deducir solo pueden corresponder a los costos propios de la ejecución del contrato de mandato y de la puesta a disposición de la infraestructura a favor de EPM TELCO.

Así las cosas, se tiene por demostrado que, los gastos de publicidad frente a los cuales existe controversia, no corresponden a la actividad económica de

⁷¹ Folio 187 - 193 c. 1

⁷² Folio 183 c. 1





COSTAVISIÓN, puesto que dicha entidad solo se limitaba a cumplir el mandato con representación pactado en el objeto del contrato 10010430708, y que lo obligaba a realizar actuaciones de promoción y venta del servicio de televisión por suscripción.

iii) De la procedencia de las deducciones

En lo que se refiere a la procedencia de la deducción de costos el estatuto Tributario expone:

Artículo 107. LAS EXPENSAS NECESARIAS SON DEDUCIBLES. Son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad.

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

En ese sentido se tiene que, como antes se expuso, según el art. 107 ET., establece que las deducciones deben cumplir con 3 requisitos esenciales: i) deben tener una relación de causalidad con los ingresos, ii) deben ser necesarios, iii) deben ser proporcionales. Al respecto el Consejo de Estado ha expuesto que:

"Tratándose de deducciones en renta, la regla general está prevista en el artículo 107 del Estatuto Tributario, según el cual: "Son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad"; además, precisa que "la necesidad y proporcionalidad de las expensas debe determinarse con criterio comercial, teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad y las limitaciones establecidas en los artículos siguientes".

Según la disposición legal, para que "las expensas necesarias" sean deducibles en el impuesto sobre la renta, se requiere que se hayan "realizado" en el respectivo período gravable y que, entre éstas y la actividad productora de renta, exista relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad. Sobre estos requisitos esenciales, la Sala reitera:

"La relación de causalidad significa que los gastos, erogaciones o simplemente salida de recursos deben guardar una relación causal con la actividad u ocupación que le genera la renta al contribuyente. Esa relación, vínculo o correspondencia debe establecerse entre la expensa (costo o gasto) y la actividad que desarrolla el objeto social (principal o secundario) pero que en todo caso le produce renta, de manera que sin aquélla no es posible obtener ésta, que en términos de otras áreas del derecho se conoce como nexo causal o relación causa - efecto.





"El **gasto es 'necesario'** cuando es el normal para producir o facilitar la obtención de la renta bruta y el acostumbrado en la respectiva actividad comercial, es decir, que sea normal así sea esporádico, requerido para comercializar, prestar un servicio, y en general obtener el ingreso por el desarrollo económico propio de la labor a la que se dedica el administrado. Por ello, no se permite que se deduzcan gastos, erogaciones o salidas de recursos, que sean suntuarios, innecesarios o superfluos que no coadyuven a producir, comercializar o mantener el bien o el servicio en condiciones de utilización, uso o enajenación, es decir, que no se requiera incurrir con miras a obtener una posible renta.

"Por otro lado, la **proporcionalidad** de las expensas, es decir la magnitud que aquellas representen dentro del total de la renta bruta (utilidad bruta) deberá medirse y analizarse en cada caso de conformidad con la actividad lucrativa que se lleve a cabo, conforme con la costumbre comercial para ese sector, de manera que la rigidez normativa cederá ante los gastos reiterados, uniformes y comunes que se realicen, sin perjuicio de la causalidad y necesidad que también deben cumplir.

"Sobre los requisitos de necesidad y proporcionalidad, la reiterada jurisprudencia de la Sala, ha expresado:

"...Es claro y determinante el texto del artículo 107 del Estatuto Tributario, al establecer que para que las expensas sean deducibles se requiere que el gasto sea 'necesario' o sea, el normal para producir o facilitar la generación de la renta por parte de la actividad generadora de la misma, y lo acostumbrado en la correspondiente actividad empresarial, vale decir, proporcional de acuerdo a la actividad, y que exista una 'relación de causalidad' la cual está referida al vínculo que debe existir entre la actividad productora de renta y el motivo de las expensas..."⁷³.

Aterrizando en el caso concreto, se encuentra que la DIAN, mediante la Liquidación Oficial de Revisión, rechazó los siguientes gastos:

Concepto	Cuantía
Propaganda publicidad	\$769.693.109
Reparto facturas	\$102.859.703
Servicios recaudados cliente	\$80.639.193
Agencia de publicidad	\$96.576.101
Material gráfico publicitario	\$72.620.062
Impresión Revista	\$330.619.000
Rifas juegos y espectáculos	\$109.370.486
Honorarios	\$129.337.642
Intereses moratorios	\$80.564.606
Arrendamiento postes	\$278.651.616

⁷³ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Consejera Ponente: Martha Teresa Briceño de Valencia. Bogotá, D.C., trece (13) de marzo de dos mil catorce (2014). Radicación: 250002327000200900219 01 [19416]





Arrendamiento red subterránea	\$121.234.499
Arrendamiento fibra óptica	\$433.084.988
TOTAL	\$2.605.252.000

En lo que se refiere a los gastos rechazados, se encuentra que, ni los gastos de propaganda publicidad, reparto de facturas, servicios recaudados clientes, agencia publicidad, material gráfico publicitario; juegos, rifas y espectáculos; arrendamiento de postes, arrendamiento red subterránea, arrendamiento fibra óptica, pueden constituir gastos de la mandataria, COSTAVISIÓN SA., puesto que su actividad productora de renta se reduce a un mandato con representación otorgado por EPM TELCO, y al arriendo de su infraestructura, hechos éstos que benefician es la mandante EPM TELCO en la prestación de sus servicios como operadora de televisión, pues como ya se expuso, es ésta la autorizada por la Comisión Nacional de Televisión para continuar con la prestación del servicio de televisión por suscripción.

Al proceso se allegó el dictamen pericial rendido por el Auxiliar de la Justicia ELÍAS JOSÉ VALENZUELA⁷⁴ en el que éste determinó que efectivamente, los gastos reportados por COSTAVISIÓN corresponden a los establecidos en la contabilidad de tal entidad; sin embargo., el asunto aquí se enmarca en determinar si los gastos corresponden a la actividad que presta COSTAVISIÓN, porque de ello es que depende su incidencia o no en la declaración de renta; y la respuesta a esa pregunta, es negativa, de acuerdo con lo que hasta ahora se ha estudiado.

En lo que se refiere las deducciones por gastos en el pago de honorario, se tiene que, de acuerdo con el Acta de ejecución No. 9 al contrato de colaboración empresarial integral de EPM TELECOMUNICACIONES S.A. ESP., - COSTAVISIÓN S.A., ESP., - TV CABLE PROMISIÓN S.A., ESP No. 10010430666, EPM TELECOMUNICACIONES, y COSTAVISIÓN, acordaron que la primera enviará a la segunda un empleado de su planta de personal para que asuma la gerencia de COSTAVISIÓN, y a cambio, COSTAVISIÓN deberá reembolsarle a EPM TELCO los gastos que se generen por pago de salario y viáticos a dicho empleado⁷⁵.

En este aspecto, tiene razón la DIAN cuando expone que dicho gasto, tiene origen es en la necesidad de EPM TELCO de Administrar a la compañía COSTAVISIÓN, pues como se puede ver de las pruebas aportadas al proceso,

⁷⁴ Folio 1499-1516 c. 7

⁷⁵ Folio 763 rev - 764 c. 4





específicamente la Escritura Pública No. 1585 de diciembre 22 de 2008, DA: 03006743, por medio de la cual se protocoliza el acto de fusión entre EPM TELECOMUNICACIONES S.A. ESP (EPM TELCO), EMTLSA S.A. ESP, COSTAVISIÓN S.A. ESP y TV CABLE PROMISIÓN S.A. ESP; la empresa EPM TELCO compró en octubre de 2007 las acciones de COSTAVISIÓN, e inició las actuaciones correspondientes para dar cumplimiento a lo establecido en las Resoluciones 797 y 1297 de 2007⁷⁶, proferida por la COMISIÓN NACIONAL DE TELEVISIÓN, en las cuales se indican las condiciones para el ejercicio de fusión de las empresas involucradas, así como la operación de la licencia de concesión para la prestación de servicio de televisión.

En ese orden de ideas, se tiene que, el gasto en referencia no es un gasto que cumpla con el requisito de necesidad, que establece el art. 107 del ET, puesto que el pago de los honorarios por parte de COSTAVISIÓN a EPM TELCO, no guarda relación directa con la actividad mercantil desarrollada por COSTAVISIÓN, sino que, por el contrario, es el resultado de un ejercicio de fusión de empresas que favorece a EPM TELCO.

En los que se refiere a los intereses moratorios, la empresa demandante sostiene que éstos no son una sanción, sino que se generaron el pago tardío, por parte de COSTAVISIÓN, de los recursos generados por la prestación del servicio de televisión por suscripción a EPM TELCO.

Por su parte, la DIAN dice que desconoce el valor pagado por intereses moratorios, toda vez que los acuerdos establecidos entre particulares no afectan al fisco, y la sanción impuesta a COSTAVISIÓN por no consignar oportunamente a EPM las sumas recaudadas de los afiliados al servicio de televisión, no pueden ser asumidas por la administración, mucho menos si provienen de una falla administrativa de la entidad.

Al respecto, el contrato Marco 1001043708 establece:

DÉCIMA PRIMERA. TRANSFERENCIA DE FONDOS. A partir del primero de octubre del 2007 y hasta el 31 de marzo del 2008, la transferencia de fondos se realizará siguiendo el siguiente procedimiento: Dentro de los diez (10) días siguientes a la fecha de envío de la conciliación mensual, EL COMERCIALIZADOR transferirá a LA CONCESIONARIA el Precio de Transferencia por cada Usuario Afiliado, más el IVA. En el evento en que la transferencia no se haga dentro del plazo fijado, EL COMERCIALIZADOR pagará un interés moratoria equivalente al DTF + 12 puntos

(...)

⁷⁶ Folio 213 -219 c. 1





Dentro de los diez (10) días siguientes a la fecha de envío de la conciliación mensual, EL COMERCIALIZADOR transferirá a LA CONCESIONARIA el valor facturado por cada Usuario Afiliado más el IVA recaudado. En el evento que la transferencia no se haga dentro del plazo fijado, EL COMERCIALIZADOR pagará un interés moratoria equivalente a la tasa DE 10,55% EA.

Sobre este tema, también hizo referencia el contador auxiliar de la justicia en su informa, manifestando que es improcedente el gasto por intereses moratorios de la cuenta 539540, "por valor de \$80.761.173", puesto que esta erogación se origina por el incumplimiento de COSTAVISIÓN frente al contrato 1001043708, y fiscalmente una erogación es deducible si es necesaria para la generación de la renta, una sanción no cumple ese propósito.

Esta Sala concluye que los mismos no pueden ser tenidos en cuenta, puesto que, de acuerdo con lo manifestado por las partes, éstos se causaron por concepto de una sanción impuesta a COSTAVISIÓN, al incumplir una de las obligaciones contractuales del acuerdo 1001043708, por no realizar la transferencia de fondos de COSTAVISIÓN a EPM TELCO, dentro de los términos establecidos en la cláusula 11 del referido contrato.

En ese sentido, se tiene que dichos conceptos no tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta y mucho menos son necesarios para dicha actividad; por el contrario, solo corresponden a una sanción por el retardo en el cumplimiento de una obligación.

iv) Sanción por inexactitud

Alega la empresa accionante, que debe declararse la nulidad de la sanción por inexactitud, por cuanto el hecho a sancionar es inexistente; sin embargo, en el caso de que se halle razón en los argumentos de la DIAN, no es posible sancionar a COSTAVISIÓN ahora UNE EPM toda vez que el error en la declaración de renta consistió en una diferencia de criterio en cuanto a la interpretación de los contratos celebrados con COSTAVISIÓN, puesto que las cifras denunciadas son verdaderas.

Ahora bien, como quiera que ya se determinó que le asiste razón a la Dian en cuanto a la inaplicabilidad de las deducciones realizadas por COSTAVISIÓN S.A., en esta oportunidad, esta Corporación se limitará a hacer el estudio frente a la nulidad de la de la sanción impuesta en atención a lo previsto en el art. 647 del ET, el cual expone que:

Artículo 647. SANCIÓN POR INEXACTITUD. Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las



operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes, y, en general la utilización en las declaraciones tributarias o en los informes suministrados a las oficinas de impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, **de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable**. Igualmente, constituye inexactitud, el hecho de solicitar compensación o devolución, sobre sumas a favor que hubieren sido objeto de compensación o devolución anterior.

La sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial, y el declarado por el contribuyente o responsable. Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente.

(...)

No se configura inexactitud, cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias, se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.

Al respecto, el H. Consejo de estado ha expuesto:

"El artículo 647 del Estatuto Tributario dispone lo siguiente: [...]. El artículo citado tipifica como infracción administrativa varias conductas, entre ellas las de omitir ingresos, incluir deducciones o costos inexistentes y utilizar datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados en las declaraciones tributarias, ente otros. La acepción natural del verbo "incluir" significa "Poner algo dentro de otra cosa o dentro de sus límites.". Ese algo, al que se refiere el artículo 647 del E.T. son los costos, las deducciones, los descuentos, las exenciones, los pasivos, los impuestos descontables, las retenciones o los anticipos. Y se ponen o consignan en la declaración privada o en los informes que el contribuyente suministre a las Oficinas de Impuestos. Es por eso que, el artículo 647 del Estatuto Tributario complementa la tipificación de la falta, precisando que, en general, lo que se sanciona es la utilización de las declaraciones tributarias o de los informes suministrados a la autoridad tributaria. Ahora bien, para que se perfeccione la infracción, la inclusión se ejecuta para cumplir un único propósito: reportar datos inexistentes para obtener un provecho que se traduce en el menor pago de impuestos o en la determinación de un mayor saldo a favor. De ahí que el artículo 647 ibídem prevea que, en general, lo que se quiere sancionar es la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las Oficinas de Impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, puesto que todos estos adjetivos, en últimas, implican la inexistencia de los egresos que se llevan como costo, deducción, descuento, exención, pasivo, impuesto descontable, retención o anticipo, sin serlo, por una de las siguientes razones: o porque en realidad no existen esos egresos; o porque, aún existiendo, no se probaron; o porque, aún probados, no se subsumen en ningún precepto jurídico del Estatuto Tributario que les dé valor y fuerza para tener el efecto invocado".





"[...] el inciso final del Estatuto Tributario también previó que no se configuraría la falta "cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias, se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las Oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos". La interpretación del derecho constituye uno de los temas más complejos y el menos pacífico, pues "no existe una teoría o metodología que genere consenso ni entre los estudiosos ni entre los prácticos del derecho". La interpretación jurídica ha sido definida como "El proceso o el resultado de la determinación del sentido de las normas jurídicas o de sus elementos". En cuanto al objeto de la interpretación jurídica, la doctrina explica que "al interior de la categoría de interpretación operativa cabe distinguir la interpretación del derecho propiamente dicha, concretamente la interpretación de las normas jurídicas válidas, de la interpretación de los hechos, que, en la mayoría de los casos, funcionan como condiciones para la aplicación de las normas en un caso concreto. La importancia de la interpretación de los hechos es puesta de relieve por M. Atienza para quien la argumentación que se efectúa en la vida jurídica es, en gran parte, una argumentación sobre hechos, mientras que la teoría estándar de la argumentación jurídica y de la interpretación se ocupan, casi con exclusividad, de cuestiones de tipo normativo". Para la Sala, cuando el artículo 647 citado se refiere a la interpretación del derecho aplicable, claramente se refiere a "la interpretación del derecho propiamente dicha" a que alude la cita referida. El artículo 647 no se refiere a la interpretación de los hechos. **Por eso, no es posible exonerar de la sanción por inexactitud cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias se derive de errores de hecho.** Por interpretación errónea, la Sala Plena ha precisado que "consiste en aplicar la disposición pertinente a la controversia, pero dándole un sentido y alcance que no tiene; se sitúa siempre en un error de hermenéutica jurídica." Ahora bien, identificar cuándo se está en presencia de un error de hermenéutica jurídica no es tarea fácil, pero sirve como pauta identificar la metodología y las pautas legales y de doctrina judicial utilizadas por el contribuyente para arribar a la interpretación que lo indujo a declarar de determinada manera las cargas tributarias. De tal manera que cuando el menor valor a pagar se derive de los errores de derecho en que incurra el contribuyente por indebida interpretación, el artículo 647 del E.T. exige que "**los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos**". De manera que, así se advierta el "error de interpretación" que indujo al contribuyente a incluir en la declaración tributaria correspondiente erogaciones a título de costos o deducciones, el contribuyente no está exonerado de probar la existencia de los hechos y cifras que declaró, pues ante la ausencia de esa prueba, igual se aplicará la sanción"⁷⁷.

De conformidad con lo antes expuesto, puede concluirse que, no existe lugar a sanción por inexactitud, cuando se encuentra demostrado que el error en la inclusión de valores por concepto de costos, gastos o deducciones se haya hecho por error de hermenéutica jurídica, es decir, por una indebida interpretación de la norma; ello quiere decir, que en el proceso deberá

⁷⁷ CONSEJO DE ESTADO SALA DE LO CONTENCIOSO. ADMINISTRATIVO SECCION CUARTA Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS Bogotá D.C., primero (1) de noviembre de dos mil doce (2012) Radicación número: 17001-23-31-000-2006-00788-01(18109)





probarse que los gastos o deducciones son reales y existentes, pero se incluyeron en la declaración de tributos con ocasión a un error en la interpretación de la norma que regula el caso y no, por circunstancias ajenas.

En el asunto bajo estudio, se advierte que la Dian rechazó algunas de los gastos deducidos por COSTAVISIÓN, en la declaración de renta del año gravable 2008, por cuanto los mismos no correspondían a la actividad productora de renta, es decir, las mismas no tenían relación de causalidad frente a la actividad productora de renta. Ahora bien, la autoridad tributaria en ningún momento desvirtuó o alegó la inexistencia de dichos gastos. Sin embargo, los mismos fueron rechazados porque en realidad quien puede aducirlos en su declaración de renta sería EPM TELCO, y no COSTAVISIÓN.

En ese orden de ideas, no evidencia este Tribunal que, en el caso en concreto exista un error de interpretación frente a una norma jurídica, en los parámetros expuestos por la empresa accionante, como quiera que, la confusión en la interpretación de la empresa demandante se derivó fue de la interpretación de los contratos y no frente a la interpretación de una norma legal.

Así las cosas, no es posible para la Sala acceder a las pretensiones de la demanda, por lo cual se denegarán las mismas.

VII.- COSTAS

Toda vez que no se evidencia temeridad, ni mala fe de las partes, la Sala se abstendrá de condenar en costas de conformidad con lo reglado en el artículo 171 del C.C.A., modificado por el artículo 55 de la Ley 446 de 1998.

VIII.- DECISIÓN

En mérito de lo expuesto, el Tribunal Administrativo de Bolívar, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

IX.- RESUELVE

PRIMERO: DENEGAR las pretensiones de la demanda instaurada por la sociedad UNE EPM TELECOMUNICACIONES, contra de la UAE DIAN, por las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia.

SEGUNDO: SIN COSTAS en esta instancia.



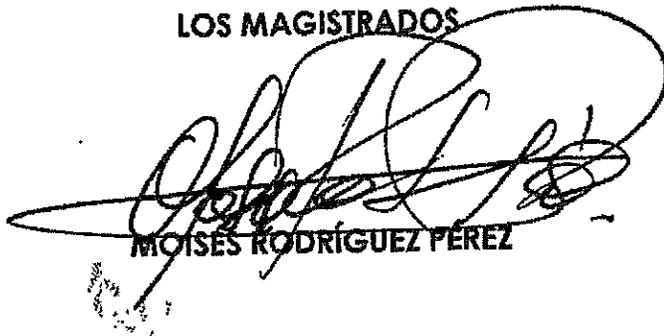


TERCERO: Si esta providencia no fuere apelada, una vez en firme, **ARCHÍVESE** el expediente previas las anotaciones de ley en los libros y sistemas de radicación.

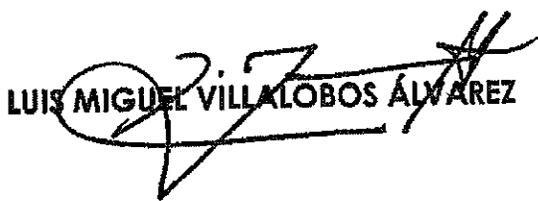
NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE

Constancia: El proyecto de esta providencia fue estudiado y aprobado en sala No 33 de la fecha.

LOS MAGISTRADOS


MOISÉS RODRÍGUEZ PÉREZ

EDGAR ALEXI VÁSQUEZ CONTRERAS
AUSENTE CON EXCEUSA.


LUIS MIGUEL VILLALOBOS ÁLVAREZ

