



**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., veinticuatro (24) de septiembre de dos mil veinte (2020)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 13001-23-31-000-2012-00079-01 (24158)
Demandante: UNE EPM TELECOMUNICACIONES SA (Antes Costavisión SA)
Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN
Temas: Renta 2008. Deducciones. Mandato. Sanción por inexactitud.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, contra la sentencia del 30 de abril de 2018, proferida por el Tribunal Administrativo de Bolívar, que negó las pretensiones, sin condena en costas¹:

ANTECEDENTES

El 29 de junio de 2007, mediante comunicado ER11046, UNE EPM presentó ante la Comisión Nacional de Televisión -CNTV- la solicitud de autorización para la operación de integración jurídica y económica entre UNE EPM Telecomunicaciones SA. -en adelante UNE EPM-, Costavisión SA ESP y TV Cable Promisión SA ESP, integración que fue aceptada mediante Resolución 1297 del 14 de septiembre de 2007².

Posteriormente, UNE EPM, Costavisión y TV Cable Promisión celebraron contrato de colaboración empresarial integral 10010430666³.

Mediante Escritura Pública 1585 del 22 de diciembre de 2008 de la Notaría Única de Sabaneta **se solemnizó la fusión entre las sociedades UNE EPM como absorbente** de las sociedades TV Cable Promisión SA ESP y **Costavisión SA ESP**, las cuales se disolvieron sin liquidarse⁴.

El 19 de febrero de 2009, **Costavisión presentó la declaración del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2008**, en la que determinó un saldo a favor de \$688.405.000⁵.

¹ Fls. 1828-1859.

² Fls. 213-219.

³ Fls. 158-165. Del contenido del contrato no es posible establecer la fecha cierta de suscripción. Sin embargo, la actora alega que este se suscribió el 10 de octubre de 2007.

⁴ Fls. 375-392.

⁵ Fl. 359 vto.



El 3 de diciembre de 2009, la DIAN profirió el Requerimiento Especial 06238200900060, mediante el cual propuso modificar la declaración del impuesto sobre la renta del año 2008 de Costavisión, al rechazar por improcedentes costos y gastos por \$2.605.252.000⁶. El 9 de marzo de 2010, la contribuyente dio respuesta a este acto⁷.

El 6 de septiembre de 2010, la Jefe de la División de Liquidación Tributaria de la Dirección Seccional de Impuestos de Cartagena practicó la Liquidación Oficial de Revisión 06241201000040, en la que modificó la declaración privada del impuesto sobre la renta del año 2008 de Costavisión, en los siguientes conceptos: a) desconoció costos de arrendamiento por \$832.971.000 (renglón 50); b) rechazó gastos por honorarios por \$129.338.000 (renglón 52); c) desconoció gastos por publicidad de \$1.562.378.000 (renglón 53); d) rechazó gastos por intereses en la suma de \$80.565.000 (renglón 55); e) impuso sanción por inexactitud de \$1.235.891.000⁸.

Costavisión interpuso recurso de reconsideración contra el acto antes mencionado, resuelto por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la DIAN mediante la Resolución 900175 del 3 de octubre de 2011, en el sentido de confirmar el acto recurrido⁹.

DEMANDA

UNE EPM (antes Costavisión) en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones:

«A. Respetuosamente solicitamos al Honorable Tribunal que, como consecuencia de la ilegalidad de los actos acusados, se declare la nulidad total de la Liquidación Oficial de Revisión No. 06241201000040 del 6 de septiembre de 2010 y de la Resolución No. 900175 del 3 de octubre de 2011. En caso que se acepten parcialmente los argumentos de la demandante, solicitamos la nulidad parcial de los actos mencionados, en función de los argumentos aceptados.

*B. Como **restablecimiento del derecho**, solicitamos se declare la firmeza de la declaración privada del impuesto sobre la renta del año gravable 2008, presentada por COSTAVISIÓN y, por ende, se dé continuación al procedimiento de devolución del saldo a favor solicitado por mi poderdante incluyendo los intereses causados y adicionalmente se declare a COSTAVISIÓN a paz y salvo ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales respecto de las sumas objeto de discusión.*

En caso que se acepten parcialmente los argumentos de COSTAVISIÓN, solicitamos se declare la procedencia parcial de las partidas que fueron cuestionadas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, derivada de los argumentos aceptados»¹⁰.

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículos 77, 228, 230 y 333 de la CP.
- Artículos 553, 560, 647, 691, 710, 712, 714 y 730 del ET.
- Artículo 5 de la Ley 182 de 1995.

⁶ Fls. 951-975.

⁷ Fls. 998-1211.

⁸ Fls. 1320-1330.

⁹ Fls. 1288-1298.

¹⁰ Fl. 235.



- Artículos 35 y 39 del CCA.

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente¹¹:

Sostuvo que la liquidación oficial de revisión demandada fue expedida por un funcionario sin competencia, en tanto fue suscrita por el Gestor I de la DIAN, mas no por la jefe de la división de gestión de liquidación de la entidad, lo que vulneró el artículo 712 del ET. Que, en consecuencia, la misma no puede tenerse como notificada oportunamente, por lo que se encuentra en firme la declaración privada.

Adujo que los actos acusados adolecen de falsa motivación, pues interpretaron erróneamente la relación comercial surgida entre UNE EPM y Costavisión, al considerar que los ingresos de Costavisión provienen del ejercicio de un mandato legal y al reembolso de unos gastos por la venta de servicios.

Indicó que la DIAN violó el artículo 77 de la Constitución Política, al usurpar las facultades conferidas a la CNTV, y determinar que Costavisión había renunciado a prestar el servicio de concesión y no tenía licencia para vender servicios de televisión.

Manifestó que la demandada vulneró los artículos 35 y 59 del CCA, 29 de la CP y 107 del ET, porque (i) no valoró el contrato de colaboración integral 10010430666, por no contener fecha cierta de su suscripción; (ii) desconoció que la actividad económica informada corresponde con las deducciones solicitadas; (iii) desconoció los gastos de mercadeo y publicidad y los atribuyó a UNE EPM; e (iv) ignoró el nexo de causalidad existente entre la actividad desplegada y los gastos registrados.

Finalmente, dijo que no hay lugar a imponer sanción por inexactitud, porque no actuó de forma fraudulenta y los mayores valores a pagar obedecen a una diferencia de criterio.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en los argumentos que se exponen a continuación¹²:

Advirtió que en el expediente administrativo aparece copia del acto demandado, en el que consta que el mismo fue suscrito por el funcionario competente, por lo que no se configura la falta de competencia, ni tampoco la indebida notificación de la liquidación oficial de revisión.

Expuso que la actividad económica registrada en la declaración de renta de Costavisión es equivocada, pues según el contrato de mandato suscrito con UNE EPM para la comercialización, transporte y distribución de señales de televisión por suscripción, Costavisión debía poner a disposición de UNE EPM la infraestructura de redes para transportar y distribuir señales de televisión por suscripción y promover, vender, facturar y recaudar el servicio a nombre de aquella.

¹¹ Fls. 21-62 y 250-288.

¹² Fls. 297-319 y 1315-1330.



Adujo que respetaba la voluntad de las partes, plasmada en los contratos suscritos, pero que la ley regulaba el caso concreto del mandato en el artículo 29 del Decreto 3050 de 1997, el cual le imponía la obligación al mandante (UNE EPM) de declarar los ingresos y los gastos asociados, y no al mandatario (Costavisión), como ocurrió en este caso.

Expresó que las deducciones solicitadas por Costavisión no guardan relación de causalidad con la actividad productora de renta, en los términos del artículo 107 del ET, por cuanto los gastos se efectuaron a nombre del mandante, quien es el beneficiario del posicionamiento de la marca.

Por último, dijo que procedía la imposición de la sanción por inexactitud, en tanto se pudo establecer que la contribuyente en su declaración privada registró datos equivocados que dieron lugar a un mayor saldo a favor.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Bolívar negó las pretensiones de la demanda, con fundamento en las siguientes consideraciones¹³:

Señaló que los actos acusados fueron suscritos por la Jefe de la División de Liquidación Tributaria de la Dirección Seccional de Impuestos de Cartagena, con lo cual descartó la alegada incompetencia y, de contera, la aducida notificación extemporánea de la liquidación oficial.

Sostuvo que revisadas las Resoluciones 797 y 1297 de la CNTV, se podía concluir que la concesionaria del servicio de televisión durante el año 2008 fue UNE EPM, única habilitada para operar el servicio de televisión por suscripción y quien podía hacer uso de las frecuencias para la prestación del servicio.

Indicó que el contrato suscrito entre Costavisión y UNE EPM tenía dos objetivos: (i) pactar un mandato en favor de UNE EPM, para que Costavisión promoviera, vendiera, facturara y recaudara el servicio de televisión por suscripción; y (ii) contratar una prestación de servicios, en la que Costavisión ponía a disposición de UNE EPM la infraestructura de redes para transportar y distribuir señales de televisión por suscripción.

Consideró que los gastos generados para la promoción y venta del servicio de televisión por suscripción no son propios de Costavisión, pues esta realiza la actividad por mandato de UNE EPM. Que, en consecuencia, los generados por la actividad de Costavisión debía asumírselos UNE EPM, beneficiaria de los mismos y verdadera prestadora del servicio de televisión, como concesionaria.

RECURSO DE APELACIÓN

La demandante, inconforme con la decisión de primera instancia, interpuso recurso de apelación, por las siguientes razones¹⁴:

¹³ Fls. 1828-1859.

¹⁴ Fls. 1861-1884.



Alegó que el fallo desconoció la realidad de los contratos suscritos, al no valorar la totalidad de las pruebas aportadas que daban cuenta de que el proceso de fusión culminó el 22 de diciembre de 2008, fecha en la que fue debidamente protocolizado.

Al efecto, adujo que, como UNE EPM recibió la concesión para la prestación del servicio de televisión mediante Resolución 1297 y, para esa fecha, aún estaba en proceso la fusión, la sociedad celebró dos contratos con Costavisión para poder prestar los servicios de televisión e internet, toda vez que esta última contaba con la infraestructura en redes, y que esos servicios implicaron una obligación de hacer de Costavisión, sociedad que incurrió en una serie de gastos para poder ejecutarlas, los cuales podía detraer de su declaración.

Finalmente pidió que, en caso de que se llegaren a desestimar los cargos de la apelación, se aplicara el principio de favorabilidad en la tasación de la sanción por inexactitud y se redujera al 100%.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **DIAN** reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda¹⁵.

UNE EPM insistió en los argumentos del recurso de apelación¹⁶.

El Ministerio Público pidió que se revocara la decisión de primera instancia, para declarar la nulidad parcial de los actos acusados en lo concerniente a la sanción por inexactitud y su graduación al 100%, por aplicación del principio de favorabilidad. En lo demás, pidió que se confirmara el fallo de primera instancia, conforme con las pruebas obrantes en el plenario, y teniendo en cuenta la forma en la que fue exteriorizado el negocio jurídico celebrado entre Costavisión y UNE EPM¹⁷.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide sobre la legalidad de los actos administrativos, por medio de los cuales la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios presentada por **Costavisión** (hoy UNE EPM) respecto del año gravable 2008.

En los términos del recurso de apelación, la Sala deberá determinar si los gastos desconocidos por la DIAN atañen a actividades propias de Costavisión o, si corresponden a las desarrolladas por cuenta del mandato suscrito con UNE EPM, en cuyo caso solo podían ser detraídos por la mandante (UNE EPM).

Caso concreto

La sociedad demandante argumentó que la DIAN desconoció la realidad de los contratos suscritos entre Costavisión y UNE EPM, y no valoró la totalidad de las pruebas

¹⁵ Fls. 1921-1928.

¹⁶ Fls. 1929-1955.

¹⁷ Fls. 1980-1983.



aportadas, que daban cuenta de que el proceso de fusión entre las sociedades culminó el 22 de diciembre de 2008.

Adujo que, para la fecha en que UNE EPM recibió la concesión para la prestación del servicio de televisión mediante la Resolución 1297 de 2007, aún estaba en proceso la fusión, por lo que las sociedades celebraron dos contratos para poder prestar los servicios de televisión e internet, toda vez que Costavisión contaba con la infraestructura en redes. Que esos servicios implicaron una obligación de hacer por parte de Costavisión, sociedad que incurrió en erogaciones para poder ejecutarlas, las cuales podía detraer en su declaración por el periodo gravable 2008.

Al respecto, la Sala advierte que en el expediente obran las siguientes pruebas de la integración empresarial:

- Resolución 1297 del 14 de septiembre de 2007¹⁸, preferida por la CNTV, en la cual se acepta la renuncia por parte de COSTAVISIÓN, al contrato de concesión para la prestación de servicio de televisión.
- Contrato de Colaboración Empresarial Integral 10010430666, celebrado entre UNE EPM TELECOMUNICACIONES SA., ESP., - COSTAVISIÓN SA., ESP., Y TV CABLE PROMISIÓN SA., ESP¹⁹, cuyo objeto consiste en «*Determinar el marco general dentro del cual UNE EPM Telecomunicaciones, COSTAVISIÓN y TV CABLE PROMISIÓN comparten 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 e intelectual, signos distintivos, fortalezas en desarrollo de procesos comerciales 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 [...]»²⁰*
- Acta de ejecución 9 al contrato de colaboración empresarial integral 10010430666, en la cual UNE EPM y COSTAVISIÓN, disponen 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 UNE EPM TELCO los gastos que se generen por pago de salario y viáticos a dicho empleado²¹.
- Acta de ejecución 14 al contrato de colaboración empresarial integral 10010430666²². En la misma, UNE EPM y COSTAVISIÓN acuerdan que ésta última se obliga para con UNE EPM, a suministrarle los recursos, físicos, humanos y logísticos para la instalación y operación del sistema de teléfonos públicos, además del suministro de los materiales, equipos, herramientas, elementos necesarios y conexos para el proceso de mantenimiento, instalación y retiro de los teléfonos públicos. COSTAVISIÓN se compromete a la recolección de alcancías con monedas provenientes de los teléfonos públicos en las zonas de influencia de UNE EPM Telecomunicaciones en la ciudad de Cartagena y los municipios cercanos.

Entre las obligaciones suscritas por las partes, se advierte 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 UNE EPM a sus clientes. Por otra parte, UNE EPM se comprometió a reembolsar a COSTAVISIÓN los recursos que éste haya cancelado para la prestación del servicio de telefonía pública.

¹⁸ Fls. 213-219.

¹⁹ Fls. 158-165. Vale precisar que el contrato no contiene la fecha en la cual fue suscrito.

²⁰ Dicho contrato no pacta acciones concretas. Establece que, por medio de actas de ejecución, se desarrollará el objeto del contrato y estipula que las actas pueden estar suscritas por dos de los contratantes o por todos.

²¹ Fls. 713 anv. – 764.

²² Esta acta aparece como suscrita en octubre de 2008, para hacerse "retroactiva" al 1° de enero de ese mismo año.



- Contrato Marco para la Comercialización, Transporte y Distribución de Señales de Televisión por Suscripción 10010430708, suscrito entre el 26 y el 29 de diciembre de 2008, por UNE EPM, como concesionaria, y COSTAVISIÓN, como comercializador²³.

Los numerales 4 y 5 de dicho acuerdo establecen 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, UNE EPM cuenta con una concesión para prestar el servicio de televisión a nivel nacional. En el numeral 6 y ss, indican que el 1 de octubre de 2007 se formalizó la integración empresarial entre UNE EPM y COSTAVISIÓN (fusión por absorción), con la finalidad de lograr una efectiva integración de los recursos físicos, tecnológicos y humanos pertenecientes las entidades, para evitar traumatismos en el cambio de operador del servicio de televisión en las ciudades de Cartagena y Turbaco. Que la prestación del servicio en comento, se rigió por las actas 116, 217, 318 suscritas por las partes, las cuales se recogen en el contrato 10010430708, al cual se le da efecto retroactivo²⁴.

En el mismo contrato se argumenta que COSTAVISIÓN asumió actividades adicionales de mercadeo, publicidad, entre otras, con mayores costos para su operación, originadas por la estrategia desarrollada por UNE EPM, 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 UNE EPM**, y en tal sentido las partes acuerdan en desarrollo del principio de la autonomía de la voluntad, dejar sin efectos el acta de Modificación 3, en relación con el precio de transferencia, y reevaluar aquella definición (Numeral 14).

Así las cosas, como objeto del contrato se estipuló: «*PRIMERA. OBJETO. Por el presente contrato LA CONCESIONARIA [UNE EPM] confiere **mandato** a EL COMERCIALIZADOR [Costavisión] 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*».

- Acta de modificación bilateral 1 al contrato marco 10010430708, para comercialización y transporte de señal de televisión por suscripción, firmado por UNE EPM y COSTAVISIÓN; de fecha 27 de febrero de 2008²⁵, que establece la forma de retribución del comercializador (COSTAVISIÓN). Esta acta fue posteriormente recogida en el texto del contrato 10010430708 de diciembre de 2008.
- Acta de modificación bilateral 2 al contrato marco 10010430708 para comercialización y transporte de señal de televisión por suscripción, suscrito por UNE EPM y COSTAVISIÓN²⁶. Esta acta realiza modificaciones a las condiciones establecidas en el contrato principal, en cuanto a la retribución del comercializador y fue posteriormente recogida en el texto del contrato 10010430708 de diciembre de 2008.
- Acta de modificación bilateral 3 al contrato marco 10010430708 para comercialización y transporte de señal de televisión por suscripción, firmado por UNE EPM y COSTAVISIÓN²⁷. Esta acta realiza modificaciones a las condiciones establecidas en el contrato principal, en cuanto a la retribución del comercializador y fue posteriormente recogida en el texto del contrato 10010430708 de diciembre de 2008.
- Declaración extrajudicial rendida por quien fuera el Representante Legal suplente de UNE EPM, CRISTIAN JAVIER TORO LUDEKE, ante la Notaría Doce de Medellín, el 30 de abril de 2012, en la cual se expuso que UNE EPM y COSTAVISIÓN celebraron el contrato 10010430666 el 10 de octubre de 2007, y el contrato 10010430708 formalizado el 26 y 28 de diciembre de 2008, en los que se acordó: **i) un mandato:** que COSTAVISIÓN fungiría como mandatario de UNE EPM, para efectos de diligenciar los contratos de afiliación, recaudar y facturar los ingresos derivados de la

²³ Fls. 145-157.

²⁴ Contrato firmado en diciembre de 2008, con "efectos retroactivos".

²⁵ Fls. 173-177.

²⁶ Fls. 178-180. Este documento no contiene la fecha en la cual fue suscrito por las partes.

²⁷ Tampoco contiene información de la fecha de suscripción.



prestación del servicio de televisión por suscripción a los clientes de UNE 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 UNE²⁸.

- Declaración extrajudicial rendida ante la Notaría 25 de Medellín, el 9 de mayo de 2012, por quien fuera Representante Legal de COSTAVISIÓN de agosto a diciembre de 2008, WILLIAM DE JESÚS FRANCO JARAMILLO, en la cual se ratifican los hechos expuestos por CRISTIAN JAVIER TORO LUDEKE²⁹.
- Escritura Pública 1585 de diciembre 22 de 2008³⁰, por medio de la cual se protocoliza el acto de fusión por absorción entre UNE EPM TELECOMUNICACIONES SA. ESP, COSTAVISIÓN SA. ESP y TV CABLE PROMISIÓN SA. 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 10010430666 y 10010430708³¹.
- Dictamen pericial contable³², rendido por perito auxiliar de la justicia, en el que se advierte que los valores objeto de discusión no guardan relación con la actividad productora de renta de Costavisión.

Conforme con las pruebas reseñadas, en la Resolución 1297 de 2007, proferida por la CNTV, se autorizó la integración de mercado de Costavisión con UNE EPM y Cable Promisión y se aceptó la renuncia de Costavisión a la concesión de televisión. Lo anterior, porque las leyes 182 de 1995 y 335 de 1996 no permiten que una sola sociedad sea concesionaria de varias zonas para la explotación de televisión por suscripción³³.

Se resalta que el artículo 35 de la Ley 182 de 1995 establece de manera precisa quiénes son los operadores del servicio de televisión, y expone que son las personas jurídicas públicas o privadas que utilizan 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, al que se le denomina concesión.

A su turno, la concesión está definida en el artículo 46 ib. como «*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 atinente a dicho servicio*»³⁴. De ahí que, no puede otra entidad hacer uso de los canales o frecuencias de transmisión asignados a otros operadores, pues solo los concesionarios tienen esa facultad.

Conforme con lo anterior, UNE EPM, por ser la concesionaria del servicio de televisión, era la única habilitada para operar el servicio de televisión por suscripción, y quien podía

²⁸ Fl. 294.

²⁹ Fl. 295.

³⁰ FLS. 375-392.

³¹ Fls. 1451-1453.

³² Fls. 1499-1516.

³³ «[...]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[...].»

³⁴ Artículo 46 de la Ley 182 de 1995.



hacer uso de las frecuencias para la prestación del mismo. Sin embargo, al fusionarse las sociedades, la empresa resultante de dicha integración, podía hacer uso de la concesión que, en un principio, le correspondía exclusivamente a UNE EPM, pero en nombre y representación de esta.

Ahora bien, UNE EPM suscribió con Costavisión y con Cable Promisión, unos contratos que, a juicio de la demandante, pretendían crear un convenio de colaboración, para evitar la interrupción de la prestación del servicio de televisión, contratos sobre los que existe disparidad, pues una es la interpretación que les da la DIAN y otro el alcance que le otorga la actora. El contrato 10010430666 suscrito entre UNE EPM y Costavisión, no cuenta con fecha de suscripción ni fecha cierta de registro o presentación, por lo que, conforme con el artículo 767 del ET, la DIAN le restó valor probatorio.

Al respecto, así como lo señaló la demandante, en materia tributaria, el requisito de la fecha cierta de los documentos es exigible para los casos taxativos que prevé la norma tributaria (art. 767 del ET.), como, por ejemplo, para la comprobación de los pasivos de los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad³⁵. No obstante lo anterior, del objeto del contrato 10010430666³⁶, no es posible determinar la voluntad de las partes, pues no establece ninguna obligación concreta frente a la prestación de los servicios que comercializarían UNE EPM o Costavisión y en qué calidad. De ahí que, como lo advirtió la DIAN, no da cuenta de la actividad desarrollada por Costavisión.

En lo que corresponde al contrato 10010430708³⁷, puede advertirse que las sociedades UNE EPM y Costavisión suscribieron un contrato denominado "CONTRATO MARCO PARA COMERCIALIZACIÓN, TRANSPORTE Y DISTRIBUCIÓN DE SEÑALES DE TELEVISIÓN POR SUSCRIPCIÓN No. 10010430708", del que se destacan los numerales 4 y 5, indicativos de 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, UNE EPM cuenta con una concesión para prestar el servicio de televisión a nivel nacional.

Los numerales 6 y siguientes exponen que el 1 de octubre de 2007 se formalizó la integración empresarial entre UNE EPM y Costavisión, mediante fusión por absorción, con la finalidad de lograr una efectiva integración de los recursos físicos, tecnológicos y humanos pertenecientes las entidades mencionadas, y de evitar traumatismos en el cambio de operador del servicio de televisión en las ciudades de Cartagena y Turbaco. También dispone el acuerdo que la prestación del servicio en comento se regiría por las actas 1³⁸, 2³⁹ y 3⁴⁰ suscritas por las partes, las cuales se recogen en el contrato 10010430708, al cual se le da efecto retroactivo⁴¹.

³⁵ Sentencia del 2 de febrero de 2017, Exp. 20517, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

³⁶ Consistente en «Determinar el marco general dentro del cual UNE EPM Telecomunicaciones, COSTAVISIÓN y TV CABLE PROMISIÓN comparten 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 e intelectual, signos distintivos, fortalezas en desarrollo de procesos comerciales 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»,

³⁷ Fls. 145-157.

³⁸ Fls. 173-177.

³⁹ Fls. 178-180.

⁴⁰ Fls. 181-182.

⁴¹ El contrato fue firmado en diciembre de 2008 y se pretendieron retrotraer sus efectos al mes de enero del mismo año.



El objeto del contrato se describió así: «*Por el presente contrato LA CONCESIONARIA [UNE EPM] **confiere mandato** a EL COMERCIALIZADOR [Costavisión] 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 el mismo también se determinó que los contratos de afiliación, la facturación y el cobro del servicio de televisión se debían diligenciar a nombre de la concesionaria (UNE EPM), especificando que la comercializadora (Costavisión) actuaría por mandato de UNE EPM, y que las ventas de pautas publicitarias se harían por disposición de dicha sociedad. Que, en caso de venderlas Costavisión directamente, se debían facturar a nombre de UNE EPM.

Conforme con lo anterior, el contrato tenía dos objetos principales: (i) constituir un **mandato** a favor de UNE EPM (mandante), para que Costavisión (mandataria) promueva, venda, facture y recaude el servicio de televisión por cable, a nombre de UNE EPM; (ii) constituir una prestación de servicios, por parte de Costavisión a UNE EPM, poniendo a disposición de esta última la infraestructura de redes para transportar y distribuir señales de televisión por suscripción.

En anterior oportunidad, la Sala se pronunció en relación con el mandato comercial, para precisar que⁴²:

«[...] El mandato es un contrato en virtud del cual una persona denominada mandante, encarga a otra llamada mandatario, la gestión de uno o más negocios, por cuenta y riesgo del primero⁴³. Según lo acordado por las partes, puede ser gratuito o remunerado⁴⁴, lo que también puede ser definido «*por la ley, o por el juez*⁴⁵».

El artículo 1262 del Código de Comercio dispone que el **mandato comercial** «*es un contrato por el cual una parte se obliga a celebrar o ejecutar uno o más actos de comercio por cuenta de otra*», lo que puede implicar o no la representación del mandante.

En cuanto a la remuneración, el artículo 1264 del Código de Comercio establece que «*el mandatario tendrá derecho a la remuneración estipulada o usual en este género de actividades, o, en su defecto, a la que se determine por medio de peritos*» y precisa que cuando el mandato termine antes de la completa ejecución del encargo, el mandatario tendrá derecho a honorarios que se fijarán tomando en cuenta «*el valor de los servicios prestados*» y la remuneración total del mandato.

[...]

Ahora bien, para efectos fiscales, el artículo 29 del Decreto 3050 de 1997, al referirse a la retención en la fuente en el contrato de mandato, señaló que «*El mandante declarará los ingresos y solicitará los respectivos costos, deducciones, impuestos descontables y retenciones en la fuente, según la información que le suministre el mandatario, el cual deberá identificar en su contabilidad los ingresos recibidos para el mandante y los pagos y retenciones efectuadas por cuenta de éste*».

Por su parte, el artículo 3 del Decreto 1514 de 1998 reguló la facturación en el mandato, [...]

Así, en el contrato de mandato las facturas son expedidas por el mandatario y, en los eventos en que éste adquiera bienes y servicios en desarrollo del contrato, se expiden a su nombre y no al

⁴² Sentencia del 6 de diciembre de 2017, **Exp. 20070**, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

⁴³ C. C. «Art. 2142.- El mandato es un contrato en que una persona confía la gestión de uno o más negocios a otra, que se hace cargo de ellos por cuenta y riesgo de la primera. La persona que concede el encargo se llama comitente o mandante, y la que lo acepta apoderado, procurador, y en general, mandatario».

⁴⁴ C. Co. Art. 1264.

⁴⁵ «Art. 2143.- El mandato puede ser gratuito o remunerado. La remuneración es determinada por convención de las partes, antes o después del contrato, por la ley o por el juez».



del mandante quien, por su parte, «*declarará los ingresos y solicitará los respectivos costos, deducciones, impuestos descontables y retenciones en la fuente, según la información que le suministre el mandatario*». Para ello, la norma exige que la certificación esté avalada por contador público o por revisor fiscal, según el caso, y que dicha certificación consigne los conceptos constitutivos de costos, deducciones o impuestos descontables, con su respectiva cuantía.

Lo anterior, sin perjuicio de que respecto de la **remuneración por el valor de la gestión desarrollada en cumplimiento del mandato**, el mandatario debe expedir la respectiva **factura** que, de conformidad con el artículo 771-2 del Estatuto Tributario⁴⁶, es el documento idóneo para solicitar costos, deducciones o impuestos descontables, en los impuestos de renta y ventas.

En otras palabras, en los eventos en que se pacte una remuneración por los servicios prestados por el mandatario (contrato oneroso), éste deberá expedir al mandante la factura que soporte dicha remuneración, liquidando el impuesto sobre las ventas a que haya lugar, la que, en todo caso, no puede confundirse con la certificación a que se refiere el artículo 3 del Decreto 1514 de 1998».

En el mismo sentido se pronunció la Sala recientemente para precisar que, a efectos del impuesto sobre la renta, los ingresos, costos y deducciones en que incurra el mandatario, no afectarán su base gravable, sino que serán atribuibles al **mandante** de conformidad con la certificación que el primero le emita, la cual debe estar avalada por contador público o revisor fiscal, **para que el mandante pueda soportar los efectos tributarios del mandato en su declaración de renta**⁴⁷.

De acuerdo con lo expuesto, se evidencia que existe un mandato de UNE EPM (mandante) a Costavisión (mandataria) para promover y vender el servicio de televisión por suscripción, lo que implica las gestiones de mercadeo y publicidad para posicionar la marca UNE EPM, de acuerdo con las consideraciones del contrato 10010430708 (numeral 12). De ahí que, no se acepte el argumento encaminado a demostrar que los gastos generados eran propios de Costavisión, toda vez que, como ya se explicó, dicha actividad se realizaba en nombre y representación de UNE EPM.

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

Como pruebas de lo anterior, se destacan las siguientes:

- Factura RV3606 del 23 de enero de 2008, en la que COSTAVISIÓN SA. le cobra a UNE EPM TELECOMUNICACIONES SA. 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 UNE EPM TELECOMUNICACIONES y el Distrito de Cartagena⁴⁸.

⁴⁶E.T. «Art. 771-2. *Procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables. Para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, se requerirá de facturas con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f), y g) de los artículos 617 y 618 del Estatuto Tributario (...)* Cuando no exista la obligación de expedir factura o documento equivalente, el documento que pruebe la respectiva transacción que da lugar a costos, deducciones o impuestos descontables, deberá cumplir los requisitos mínimos que el Gobierno Nacional establezca».

⁴⁷ Sentencia del 18 de junio de 2020, **Exp. 22777**, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

⁴⁸ Fl. 183.



- Factura AA 0045 del 14 de enero de 2008, en la 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 2007⁴⁹.
- Factura AA 0046 del 14 de enero de 2008, en la 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 2007⁵⁰.
- Factura RV 3835 del 1 de octubre de 2008, en la cual COSTAVISIÓN le cobra a UNE EPM, el valor de \$81.892.787 por concepto de los derechos de la señal internacional, temporada de béisbol 2008, de conformidad con la cláusula 3 del contrato marco 10010430708⁵¹. Lo anterior, teniendo en cuenta que en dicha cláusula, UNE EPM, como prestadora del servicio de televisión por suscripción, se comprometió a pagar los canales internacionales por la programación. 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 RV 3890 del 30 de diciembre de 2008, en la que COSTAVISIÓN le cobra a UNE 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 referendados en el acta de ejecución 014 de 2008⁵².
- Facturas en las que COSTAVISIÓN le cobra a UNE EPM telecomunicaciones por comercialización de servicios de televisión, internet, voz Ip⁵³.
- Factura 55808-0000229934-4 del enero 5 de 2009, en la que COSTAVISIÓN le cobra a UNE EPM telecomunicaciones el valor de \$7.075.270, por concepto de alquiler de red ducto, por el periodo de 1 al 31 de diciembre de 2008⁵⁴.
- Factura 55808-0000229947-9 del enero 5 de 2009, en la 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 2008⁵⁵.
- Contrato Marco de Suministro de Mantenimiento e Instalaciones 004 de 21 de diciembre de 2007, celebrado por COSTAVISIÓN y GUSTAVO SAAD PORTO para la realización de 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 operación⁵⁶.
- Contrato Marco de Suministro e Instalaciones 004 de 18 de diciembre de 2007, celebrado por COSTAVISIÓN y FUREL SA, para realizar obras civiles para la programación de instalación del servicio de televisión por cable en la ciudad de Cartagena, con instalación del servicio de internet⁵⁷.

En el expediente se advierte que en la Factura RV 3835 del 1 de octubre de 2008, Costavisión le cobra a UNE EPM el valor de \$81.892.787 por los derechos de la señal internacional, temporada de béisbol 2008, de conformidad con la cláusula 3 del contrato marco 10010430708⁵⁸, en la que UNE EPM, como prestador del servicio de televisión por suscripción, se comprometió a pagar a los canales internacionales por su programación.

⁴⁹ Fls. 184-186.

⁵⁰ Fls. 187-193.

⁵¹ Fls. 194-196.

⁵² Fl. 197.

⁵³ Fls. 801-837.

⁵⁴ Fl. 198.

⁵⁵ Fl. 199.

⁵⁶ Fls. 732-739.

⁵⁷ Fls. 749-756.

⁵⁸ Fls. 194-196.



Ahora bien, en virtud de otros contratos, Costavisión prestaba a UNE EPM servicios diferentes a los planteados en el contrato marco 10010430708, como por ejemplo, las referidas en el Acta de ejecución 14 al contrato de colaboración empresarial integral 10010430666⁵⁹, en la que Costavisión se obligaba a suministrarle a UNE EPM los recursos físicos, humanos y logísticos para la instalación y operación del sistema de teléfonos públicos; los materiales, equipos, herramientas y 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.

Algunas de las obligaciones que aparecen suscritas por las partes dan cuenta de que Costavisión disponía, administraba y soportaba los recursos humanos, físicos y logísticos necesarios para garantizar la continuidad y calidad de la prestación del servicio de telefonía pública ofrecido por UNE EPM a sus clientes. A su turno, UNE EPM se comprometió a reembolsar a Costavisión los recursos que hubiere empleado para la prestación del servicio de telefonía pública, labor por la que Costavisión no recibiría ninguna contraprestación directa, pues de lo establecido en la cláusula tercera del contrato, solo tenía derecho al reembolso de los gastos generados por la gestión.

Igual tratamiento reciben 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 obras que dieron lugar a la expedición de las siguientes: (i) Factura 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 2007⁶⁰; (ii) Factura AA 0046 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 2007⁶¹.

A su vez, Costavisión le cobró a UNE EPM el valor correspondiente a las mismas, por medio de la Factura RV 3606 del 23 de enero de 2008, por valor de \$89.624.414, por concepto de suministro de materiales y servicios requeridos para el montaje de alumbrado navideño en Cartagena 2007. Al respecto, la demandante no justificó por qué, si la instalación del alumbrado navideño en Cartagena se realizó en diciembre de 2007, se reportó el gasto en la contabilidad de 2008.

En ese orden de ideas, Costavisión no podía deducir de su declaración de renta los gastos derivados de la actividad desarrollada en virtud del contrato de mandato, en favor de UNE EPM, toda vez que, se reitera, *«Dado que el encargo se ejecuta por cuenta y riesgo del mandante, es inherente al contrato que las deducciones derivadas del encargo sean declaradas por el mandante, como la misma normativa fiscal que regula el contrato lo prevé»*⁶².

Por todo lo anterior, la Sala considera que los gastos cuestionados se originaron en las actividades que Costavisión realizó dentro del marco del contrato de mandato 10010430708 en nombre de UNE EPM, quien además de ser la única concesionaria para prestar el servicio de televisión, en calidad de mandante era quien podía registrarlas en su declaración tributaria, y no Costavisión.

⁵⁹ Fls. 166-170.

⁶⁰ Fls. 184-186.

⁶¹ Fls. 187-193.

⁶² Sentencia del 18 de junio de 2020, **Exp. 22777**, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez.



Así, como lo concluyó el Tribunal y el Ministerio Público, se mantiene el rechazo de las deducciones efectuado por la DIAN, pues no constituyen gastos de la mandataria Costavisión, sino de la mandante UNE EPM, en desarrollo del referido mandato.

Sanción por inexactitud - Reiteración Jurisprudencial⁶³.

El artículo 647 del Estatuto Tributario establece que procede la sanción por inexactitud, entre otros eventos, cuando en la declaración se incluyen costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes, o se utilizan datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados de los que se derive un menor impuesto a cargo o un mayor saldo a favor del contribuyente.

En este caso, es procedente la sanción, porque la actora incluyó en su declaración datos equivocados de los cuales se derivó un mayor saldo a favor, lo que constituye inexactitud sancionable.

Ahora bien, la Sala advierte que en desarrollo del artículo 29 de la Constitución, el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016⁶⁴, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, estableció en el parágrafo 5 que «*el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior*».

Al respecto, se observa que la sanción por inexactitud consagrada en el artículo 647 del Estatuto Tributario⁶⁵, fue modificada por la Ley 1819 de 2016⁶⁶, al establecer una sanción más favorable, en tanto disminuyó el valor del 160% -establecido en la legislación anterior- al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en las liquidaciones oficiales y el declarado por el contribuyente. Así, la Sala dará aplicación al principio de favorabilidad y establecerá el valor de la sanción por inexactitud en el 100% y no el 160% impuesto en los actos demandados.

Por lo tanto, se revocará la sentencia apelada y se declarará la nulidad parcial de los actos demandados, solo en lo referente al valor de la sanción por inexactitud.

En consecuencia, la Sala procederá a practicar una nueva liquidación del impuesto sobre la renta del año gravable 2008, para recalcular la sanción por inexactitud, así:

| Concepto | Liquidación Oficial | Consejo de Estado |
|-------------------------------------|---------------------|----------------------|
| Base de la sanción | \$772.432.000 | \$772.432.000 |
| Porcentaje | 160% | 100% |
| Sanción determinada por inexactitud | \$1.235.891.000 | \$772.432.000 |
| Total Sanción | \$1.235.891.000 | \$772.432.000 |

⁶³ Se reitera el criterio expuesto por la Sala en sentencias del 20 de febrero de 2017, Exp. 20623, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas (E) y 9 de marzo de 2017, Exp. 19823, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, entre otras.

⁶⁴ «*Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal y se dictan otras disposiciones*».

⁶⁵ E.T. «*Artículo 647. Sanción por inexactitud. (...) 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*».

⁶⁶ Artículo 288 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 648 del E.T.



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

FALLA

1.- REVOCAR la sentencia del 30 de abril de 2018, proferida por el Tribunal Administrativo de Bolívar. En su lugar se dispone:

PRIMERO: ANULAR parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión 06241201000040, proferida el 6 de septiembre de 2010, por la División Liquidación Tributaria de la Dirección Seccional de Impuestos de Cartagena, y la Resolución 900175 del 3 de octubre de 2011, emitida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **FIJAR** la sanción por inexactitud a cargo de UNE EPM, en relación con el impuesto sobre la renta del año gravable 2008, en la suma liquidada en la parte motiva de esta providencia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta de la Sección

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ