



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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., veintiuno (21) de septiembre de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2016-01150-01 (26508)
Demandante: ATC SITIOS DE COLOMBIA SAS
Demandado: DIAN
Temas: IVA bimestres 4 y 5 de 2011. Principio de correspondencia. Bien intangible. No sujeción. Exoneración sanción de inexactitud

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 18 de junio de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que resolvió¹:

«PRIMERO: DECLÁRESE la nulidad parcial de las Liquidaciones Oficiales de Revisión No. 312412014000132 del 17 de diciembre de 2014 y No. 312412014000134 del 17 de diciembre de 2014, así como las Resoluciones No. 012675 del 23 de diciembre de 2015 y No. 012676 del 23 de diciembre de 2015, proferidas por la U.A.E. DIAN, por medio de las cuales se modificaron las declaraciones del impuesto sobre las ventas por los períodos 4º y 5º del año gravable 2011, presentadas por la sociedad contribuyente ATC SITIOS DE COLOMBIA S.A.S., de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.

SEGUNDO. En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho, TÉNGASE como liquidaciones oficiales del impuesto de IVA por los períodos 4º y 5º del año gravable 2011 de la sociedad actora, las efectuadas por este Tribunal y que obran en la parte motiva de la presente providencia.

TERCERO. Sin condena en costas [...]».

ANTECEDENTES

El 12 de septiembre de 2011 ATC SITIOS DE COLOMBIA SAS², presentó la declaración de IVA del bimestre 4 de 2011, en la que registró un saldo a favor susceptible de devolución de \$448.406.000³, el cual, previa solicitud de devolución⁴, fue reintegrado por medio de la Resolución 6032 del 5 de junio de 2012⁵.

¹ CD 3. c.p. 1

² Uno de los actos que ejecuta en desarrollo de su objeto social es «la adquisición, arrendamiento, explotación, uso, tenencia, reparación y construcción de torres o estructuras metálicas para la instalación de antenas y equipos de comunicaciones, así como la ejecución o celebración de cualquier acto o contrato relacionado con los anteriores, incluyendo pero sin limitarse a la adquisición de cualquier bien mueble o inmueble o derecho sobre los mismos, bien sea a título oneroso o gratuito, que sea requerido para efectos de desarrollar el objeto social [...]». Fl. 27 c.p. 1

³ Fl. 25 c.a. 1

⁴ Fl. 15 c.a. 1

⁵ Fls. 112-113 c.a. 1



El 11 de noviembre de 2011 presentó la declaración de IVA del bimestre 5 de 2011, donde registró un saldo a favor susceptible de devolución de \$353.845.000⁶ que, previa solicitud de devolución⁷, fue reconocido en la Resolución 4769 del 2 de mayo de 2012⁸.

El 18 de febrero de 2014, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes expidió los autos de apertura 312382014000139⁹ y 312382014000144¹⁰, mediante los cuales inició investigación por el programa «POSTDEVOLUCIONES».

El 28 de marzo y el 3 de abril de 2014, la misma División formuló los Requerimientos Especiales 312382014000036¹¹ y 312382014000040¹², en los que propuso rechazar impuestos descontables (\$1.136.738.000 y 782.794.000) e imponer sanciones por inexactitud (\$1.818.781.000 y \$1.252.470.000). La sociedad dio respuesta a estos actos¹³.

Mediante las Liquidaciones Oficiales de Revisión 312412014000132¹⁴ y 312412014000134¹⁵ del 17 de diciembre de 2014, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes acogió las glosas propuestas en los requerimientos especiales.

Contra los actos de determinación la sociedad interpuso recursos de reconsideración¹⁶, decididos por las Resoluciones 012675¹⁷ y 012676¹⁸ del 23 de diciembre de 2015, emitidas por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, en el sentido de confirmar las liquidaciones de revisión.

DEMANDA

ATC SITIOS DE COLOMBIA SAS, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho formuló las siguientes¹⁹:

«A. Pretensiones principales:

1. Nulidad de los actos administrativos objeto del presente Medio de Control

- a. Que se declare la **nulidad total** de las Liquidaciones Oficiales de Revisión No. 312412014000132 y No. 312412014000134 del 17 de diciembre de 2014, expedidas por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN en relación con el Impuesto sobre las Ventas correspondiente a los Bimestres 4º y 5º de 2011, respectivamente.

⁶ Fl. 17 c.a. 1

⁷ Fl. 8 c.a. 1

⁸ Información tomada de la liquidación de revisión 312412014000134 del 27 de diciembre de 2014. Fl. 543 vto. c.a. 3

⁹ Fl. 1 c.a. 1

¹⁰ Fl. 1 c.a. 1

¹¹ Fls. 432 a 452 c.a. 3

¹² Fls. 409 a 428 c.a. 3

¹³ Fls. 464 a 497, y 441 a 472 c.a. 3

¹⁴ Fls. 31 a 44 c.p. 1

¹⁵ Fls. 46 a 59 c.p. 1

¹⁶ Fls. 592 a 643 y 560 a 612 c.a. 3

¹⁷ Fls. 61 a 79 c.p. 1

¹⁸ Fls. 82 a 100 c.p. 1

¹⁹ Fl. 7 c.p. 1



- b. Que se declare la **nulidad total** de las Resoluciones que resuelven los recursos de reconsideración número 012675 y 012676 de 23 de diciembre de 2015 notificadas el 06 de enero de 2016 y proferidas por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN mediante las cuales se confirmaron las liquidaciones oficiales.

2. Que a título de restablecimiento del derecho se reconozca:

Que las declaraciones privadas de los bimestres 4º y 5º correspondientes al Impuesto sobre las ventas del año gravable 2011 se encuentran en firme, no existiendo razón alguna para que se desconozca el impuesto sobre las ventas tomado como impuesto sobre las ventas descontable en dichas declaraciones.

3. Condena en Costas

En caso de que la parte demandada en el presente Medio de Control sea vencida como producto de una sentencia que declare la ilegalidad de los actos administrativos en el caso sub-judice, ésta sea condenada a las costas y resultas en que se haya incurrido a lo largo del proceso.

B. Pretensiones subsidiarias:

En caso de que ese Tribunal concluya que mi representada no tenía derecho a tomar el IVA pagado en los servicios prestados por Telefónica Telecom, como impuesto descontable en sus declaraciones de IVA por los Bimestres IV y V de 2011, confirmando la liquidación oficial, bajo el argumento de que la operación no era de servicios y no se encontraba gravada con IVA, solicito:

1. Se declare que mi representada no ha causado ningún daño al Estado, y que por el contrario, su conducta fue diligente y conservadora y por configurarse adicionalmente una clara diferencia de criterios y en consecuencia, se revoque la sanción por inexactitud impuesta mediante las Liquidaciones Oficiales de Revisión No. 312412014000132 y No. 312412014000134 del 17 de diciembre de 2014, expedidas por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN en relación con el Impuesto sobre las Ventas correspondiente a los Bimestres 4º y 5º de 2011, respectivamente y confirmada mediante las Resoluciones que resuelven los recursos de reconsideración número 012675 y 012676 de 23 de diciembre de 2015 notificadas el 06 de enero de 2016 y proferidas por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, por no haber hecho sancionable,
2. Se ordene a la DIAN devolver a mi representada, el Impuesto sobre las Ventas equivalente a las sumas que a continuación se señalan, con intereses legales desde que los dineros fueron pagados por mi representada, y consignados por parte de Telefónica a la DIAN:

Fecha de facturas (fecha de pago por parte de ATC)	I.V.A. (Valor a devolver)
29 de julio de 2011	\$ 617.995.129
29 de agosto de 2011	\$ 617.993.760
23 de septiembre de 2011	\$ 782.794.101
Total	\$ 2.018.782.990 [...]».

La demandante invocó como normas violadas, las siguientes:



- Artículos 29 y 228 de la Constitución Política
- Artículos 420, 483, 485, 647 y 711 del Estatuto Tributario
- Artículo 1618 del Código Civil
- Artículo 882 del Código de Comercio
- Artículo 1.º del Decreto 1372 de 1992

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

Violación al artículo 711 del Estatuto Tributario por desconocimiento del principio de correspondencia en el contenido de los actos administrativos de fiscalización y determinación del impuesto sobre las ventas del IV y V bimestre del año gravable 2011, así como del derecho fundamental al debido proceso consagrado en el artículo 29 de la Constitución Política de Colombia. No existe congruencia entre el requerimiento especial, la liquidación de revisión y la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, pues mientras el acto preparatorio estimó que el negocio jurídico celebrado por la actora consistió en la venta de torres, sobre la que no se cumplía el hecho generador del impuesto por tratarse de activos fijos, la liquidación de revisión indicó que, aunque se generaba el IVA en cuanto se transfirieron los derechos de uso y goce sobre las torres, era un mayor valor del bien y no un descuento. Y la resolución que resolvió el recurso de reconsideración reconoció que se configuró un usufructo.

Si la Administración quería incluir nuevos hechos y argumentos para sustentar la glosa, debió proferir, en cumplimiento del artículo 708 del ET, una ampliación al requerimiento especial, para permitirle a la actora ejercer su derecho de defensa.

Violación de los artículos 420 del Estatuto Tributario, artículo 228 de la constitución política, artículo 1618 del código civil y artículo 1o del decreto 1372 de 1992. Desconocimiento del hecho generador del impuesto sobre las ventas, del principio de prevalencia de la esencia sobre la forma, de la autonomía de la voluntad, de la libertad en la determinación de la forma de los negocios jurídicos para la estructuración de un proyecto que involucra la prestación de un servicio como hecho generador del impuesto sobre las ventas. Los contratos entre ATC y Telefónica Telecom para la utilización de unas torres de telefonía corresponden a la prestación de un servicio conforme al artículo 420 [b] del ET²⁰, por lo que el IVA pagado por la actora, discriminado en las facturas expedidas para tal efecto, podía ser tomado como descontable en las declaraciones de los bimestres 4 y 5 de 2011.

La DIAN, al desconocer que dicho IVA fuera detraído como descontable, violó el artículo 420 [b] del ET, pues del objeto y la remuneración pactados en los contratos que le otorgaron a la sociedad el uso y goce de las torres se evidenció el derecho sustancial de tomar como descontable el IVA causado y pagado, que no puede desconocerse, incluso por terceros, entre ellos, la Administración, acudiéndose a rigorismos tendientes a obviar el objeto y el alcance dado por las partes, en cuanto al derecho privado lo rigen principios como el de libertad de formas y estipulaciones contractuales asociados a la autonomía de la voluntad, cuyo único límite es el orden público.

La denominación del contrato refleja la obligación pactada por las partes, que se materializó en el otorgamiento del uso y goce de las torres en diferentes sitios, con la infraestructura adecuada para ello, por parte de Telefónica Telecom a ATC, constituyéndose en una obligación de hacer enmarcada en la definición de servicios contenida en el artículo 1.º del Decreto 1372 de 1992, en cuanto (i) no hay un contrato

²⁰De acuerdo con el texto vigente para la época de los hechos.



de trabajo, (ii) hay una remuneración pactada y detallada en facturas, sobre la cual se pagó IVA, y (iii) existe una obligación de hacer al otorgar el uso y goce de las torres.

En la determinación del tributo la DIAN calificó dicho contrato como de usufructo para considerarlo no gravado, basada en el Oficio 37150 de 2008, doctrina que contradice al Concepto Unificado 01 de 1993, en el cual se diferencia la transferencia o venta de un intangible (*know how*) no gravada con IVA, con la de permitir su explotación a título de arrendamiento o usufructo, caso en el que considera se está ante la prestación de un servicio gravado; aunque el contrato se enmarcara como usufructo, el artículo 476 del ET no lo excluye como no gravado.

Desde el punto de vista del impuesto sobre las ventas, la DIAN equipara los contratos de usufructo a los de arrendamiento, en cuanto al contener una obligación de hacer, consistente en permitir el uso y goce de un bien, están gravados con IVA, salvo la excepción prevista en el artículo 476 [5] del ET.

El uso (*facultad de servirse de las torres*) y goce (*beneficiarse con las utilidades y productos de estas*) así definidos, corresponden al alcance que le dieron las partes al contrato marco fase II en el cual se desarrolla; en un primer estadio, un contrato de arrendamiento y, transcurrido un tiempo, una compraventa con el otorgamiento a ATC de los derechos de señor y dueño que la transferencia final acarrea. Por ello, el referido contrato equivale a un contrato de arrendamiento.

La sociedad no pretende que el contrato se tenga como de arrendamiento con opción de compra, pues comprende dos negocios jurídicos independientes consistentes, por un lado, en el otorgamiento del uso y goce de las torres y, por el otro, en la compraventa de estas, sin que pueda confundirse con un leasing, ya que la compraventa pactada es independiente a la concesión del uso y goce de las torres.

La afirmación de la DIAN, según la cual no se está ante un contrato de arrendamiento, porque el pago de los cánones se realizará hasta el 2028, no está demostrado pues, la ausencia de pago del canon en el primer bimestre de 2012, no indica que no se hayan pagado otros cánones por el término del contrato; las partes pactaron que el pago de los cánones por el otorgamiento del derecho de uso y goce hasta el 2028, se hiciera de manera anticipada, razón por la cual también se pagó de esta forma el IVA generado.

El otorgamiento del uso y el goce corresponde a una obligación de hacer y, por ende, a un servicio para que se utilizó como vehículo jurídico el contrato de arrendamiento que, si se presta en el territorio nacional, causa el IVA y, en virtud del artículo 485 del ET da lugar a ser tratado como impuesto descontable.

Violación de los artículos 483 y 485 del Estatuto Tributario y 882 del Código de Comercio por el desconocimiento del derecho patrimonial a las sumas de dinero que por impuesto sobre las ventas se pagaron por los periodos IV y V del año gravable 2011, configurándose un enriquecimiento sin causa en favor de la administración. De persistir la Administración en su posición de no causación del IVA, incurriría en una arbitrariedad que ocasionaría un enriquecimiento sin causa en su favor frente al empobrecimiento de la actora.

Telefónica Telecom le facturó a ATC un IVA por el servicio que le prestó frente al uso y goce de las torres, pagado por la sociedad para la obtención de sus ingresos gravados provenientes de suministrar infraestructura a los operadores del servicio de telecomunicación, por lo que el mismo podía ser tomado como descontable.



La demandada no solo desconoce los artículos 483 y 485 del ET, en relación con la determinación del impuesto sobre las ventas a pagar, y los conceptos de IVA descontable, sino que parte de una premisa errónea al pretender que un responsable de IVA, como lo es la actora, no pueda tomar como descontable el impuesto pagado en la adquisición de un servicio, respaldado en facturas, que fue debidamente pagado.

Si la jurisdicción comparte la anterior posición, en virtud del artículo 95 de la CP debe reconocer el valor pagado y facturado pues, de lo contrario, se configura un pago de lo no debido en relación con el IVA de los bimestres 4 y 5 de 2011, y un enriquecimiento sin causa a favor de la Administración; si no había causa legal para ello, por no haberse originado en criterio de la DIAN el IVA, no se entiende por qué no ha devuelto dicha suma indexada y con los intereses.

El descuento de los impuestos indebidamente pagados en las declaraciones tributarias es un procedimiento jurídico apropiado para evitar el enriquecimiento sin causa a favor del Estado, sin que pueda obligarse al adquirente (ATC), a corregir declaraciones y pagar sanciones por inexactitud e intereses moratorios por haber puesto en las arcas del Estado un impuesto que, aunque para la DIAN no se causa, fue recaudado por uno de sus agentes (*Telefónica Telecom*) y puesto a disposición de la Administración.

De no aceptarse lo anterior, se debe reconocer la diferencia de criterios para liberar a la actora de la sanción por inexactitud, y ordenar el reintegro de los pagos efectuados por la sociedad con los respectivos intereses, ya que no existe la posibilidad de que *Telefónica Telecom* le devuelva estos valores a ATC, en cuanto recaudó, declaró y consignó a favor de la DIAN el impuesto, quien además no podría devolver dichas sumas en cuanto tendría que corregir declaraciones que ya están en firme e imposibilitan el proyecto de corrección.

Violación del artículo 647 del Estatuto Tributario al existir una diferencia de criterio legal y jurisprudencialmente fundamentada. Existe una diferencia de criterios no solo entre el contribuyente y la Administración, sino entre la División de Gestión de Fiscalización y la División de Gestión de Liquidación, dado que, para la primera no se generó el IVA y para la segunda sí. Además, al imponer la sanción, la DIAN no se pronunció sobre los argumentos presentados respecto de la diferencia de criterios, ni sobre por qué no procedía esta causal de exculpación, cuando existe una clara diferencia de apreciación respecto a la causación del impuesto sobre las ventas.

OPOSICIÓN

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda, con los siguientes argumentos²¹:

La correspondencia a que alude el artículo 711 del ET, se refiere a la conexidad entre la declaración investigada y los hechos contemplados en el requerimiento especial y la liquidación de revisión, sin que ello implique coartar el derecho de la Administración a mejorar argumentos frente a las mismas glosas.

Para afirmar que en la liquidación de revisión se incluyó un hecho nuevo, es menester la variación sustancial del concepto de rechazo o de su valor, en cuyo caso se debe ampliar el requerimiento especial; los hechos que dieron lugar a la modificación de las

²¹ Fls. 203 a 215 c.p. 1



declaraciones de IVA de los bimestres discutidos *-rechazo de impuestos descontables e imposición de la sanción por inexactitud-* se mantuvieron en los requerimientos, las liquidaciones de revisión y las resoluciones que resolvieron recursos, por lo que carecen de sustento las afirmaciones de la actora, en cuanto hubo correspondencia entre dichos actos, y se respetó su derecho de defensa y el debido proceso.

Conforme al artículo 491 del ET y la valoración en sana crítica de las pruebas del proceso, la actora no podía tratar como descontable el IVA relacionado en facturas por los derechos de uso y goce de las torres cuya propiedad se le transferirá en los términos pactados contractualmente, ya que los contabilizó como un activo intangible amortizable en 20 años, clasificado como activo fijo, sin que en la demanda aludiera a este aspecto, pues afirmó que se trató de una obligación de hacer.

Lo anterior deja sin piso lo dicho por la demandante, en el sentido de que los contratos tienen elementos propios de la prestación de un servicio y que, en virtud del principio de la autonomía de la voluntad debe reconocerse la intención de los contratantes de otorgar unos derechos de uso para prestar el servicio de telecomunicaciones, porque de la literalidad del contrato y de los registros contables se evidencia un activo fijo.

Como el objeto del contrato marco fase II alude (i) al uso y goce de las torres y, (ii) a la transferencia de estas, no es posible considerar que el IVA se origina en la prestación de servicios, pues se demostró que se refiere a la adquisición de intangibles tratados por la contribuyente como activos fijos. Y no se trata de un contrato de arrendamiento, en tanto el derecho de uso y goce de las torres no significó su entrega, sino la potestad de utilizarlas, figura asimilable a un usufructo conforme al artículo 823 del Código Civil.

La alusión al Concepto 01 de 2003, no tiene asidero jurídico, toda vez que los actos acusados se fundamentaron en la ley y en el Oficio DIAN 37150 de 2008, posterior al referido concepto, vigente y aplicable a la fecha de ocurrencia de los hechos.

Sobre lo planteado por la actora, que de que al avalarse la actuación de la DIAN se generaría un pago de lo no debido y se configurarían los elementos de un enriquecimiento sin causa, se precisa que, en las modificaciones a las declaraciones cuestionadas no se cambió el renglón del saldo a favor con derecho a devolución y, quien está legitimado para solicitarlo en los términos del artículo 853 del ET, es quien funge como responsable del impuesto, es decir, quien recaudó el IVA *-Telefónica Telecom-*, por lo que no está probada la legitimidad activa, ni los presupuestos del enriquecimiento sin causa.

Procede la sanción por inexactitud, porque la actora declaró impuestos descontables a los que no se tenía derecho, de los cuales se derivó un menor valor a pagar, sin que se configure una diferencia de criterios, en tanto la actora incurrió en el desconocimiento del derecho aplicable, siendo improcedente la causal de exculpación. No hay lugar a condenar en costas, porque el asunto discutido es de interés público.

AUDIENCIA INICIAL

En la audiencia inicial del 21 de noviembre de 2017²², se precisó que no se presentaron irregularidades procesales o nulidades, no se solicitaron medidas cautelares, ni se

²² Fls. 260 a 267 c.p. 1



propusieron excepciones previas, se tuvieron como pruebas las allegadas con la demanda y la contestación, y se dio traslado a las partes para alegar de conclusión.

El litigio se concretó en: «1. Examinar si los actos demandados violan el principio de correspondencia y no guardan coherencia con la actuación administrativa surtida. 2. Determinar si el contrato suscrito entre la demandante y Telefónica Telecom es un contrato de compraventa o un contrato de prestación de servicios para poder establecer si había lugar a descontar el IVA que se generó con su suscripción, y las obligaciones contenidas en el mismo, de conformidad con los artículos 483 y 485 del Estatuto Tributario. 3. Analizar si es procedente la liquidación y cobro de la sanción por inexactitud».

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, anuló parcialmente los actos acusados para fijar, como restablecimiento del derecho, la sanción por inexactitud en el 100 % en aplicación del principio de favorabilidad, sin condenar en costas, por las siguientes consideraciones²³:

No le asiste razón a la actora sobre la falta de congruencia entre los requerimientos especiales y las liquidaciones oficiales, porque en los primeros se propuso desconocer las sumas declaradas como impuesto descontable por operaciones gravadas, al considerarse que el IVA pagado por la transferencia de unas torres no corresponde a la prestación de un servicio, sino a una venta de activos, sin que pudiera descontarse el IVA generado en dicha transacción, hecho reiterado en estas últimas, que mejoraron los argumentos, al precisar que el IVA pagado por la transferencia de las torres debía tratarse como mayor valor del activo, reforzando el argumento de que dicha transacción no es una prestación de servicios, sino un usufructo que posteriormente se concretará en una venta; argumentos acogidos, a su vez, en los actos que resolvieron los recursos de reconsideración.

En consecuencia, los actos señalados guardaron correspondencia, pues sobre la misma glosa se basaron en los argumentos y material probatorio allegado al proceso, como lo exige el artículo 711 del ET, con lo cual no se acreditó la violación al principio de correspondencia, ni la vulneración al debido proceso.

De la normativa aplicable, el análisis de las pruebas recaudadas y la definición de servicios establecida por la jurisprudencia, se advierte que la operación pactada con *Colombia Telecomunicaciones SA ESP*, en el Contrato 71.1-0704- 2010, denominado contrato marco del 31 de agosto de 2010, no es una prestación de servicios, pues su objeto se encamina a la entrega de una cosa (*torres*), sin que se acordara una obligación de hacer, descartando que dicha actividad comercial se equipare a un servicio.

Conforme a la normativa civil y comercial sobre usufructo, el Decreto 1615 de 2003²⁴ y el contrato de explotación celebrado el 31 de agosto de 2003, la actora tiene los derechos de uso y goce de las torres que, al cumplirse la condición de tiempo (2028) y la remuneración acordada, serán transferidas a la demandante, cuyo uso y goce fueron entregados en el año 2011.

²³ Con aclaración de voto del magistrado Luis Rodríguez Montaña. CD 3. c.p. 1.

²⁴ Por el cual se suprime la Empresa Nacional de Telecomunicaciones – Telecom y se ordena su liquidación.



En virtud del contrato, la actora recibe los derechos de uso y goce sobre las torres y, en el año 2028, previo cumplimiento de la remuneración *-que ya se cumplió con los pagos de las facturas-*, recibirá la propiedad de estas. Aunque el contrato no se denomine venta, de sus elementos se concluye que la intención de las partes fue transferir la propiedad de los bienes a cambio de un pago, lo que evidencia que lo pactado es una venta de bienes muebles, sujeta a condición, donde se entregó el uso y goce de la cosa, para luego perfeccionarse la venta con la entrega del dominio en el año 2028, lo cual denota que la esencia del contrato marco del 31 de agosto de 2010, es la de una venta.

De las notas a los estados financieros del 2011, se advierte que la actora declaró en el activo los pagos por la adquisición del usufructo de las torres, que denominó intangibles. Y el contrato 71.1-0704-2010, denominado contrato marco del 31 de agosto de 2010, definió en la cláusula segunda las torres como el bien mueble o activo objeto de este.

Como la actora tiene por objeto social la adquisición, arrendamiento, explotación, uso, tenencia, reparación y construcción de torres o estructuras metálicas para la instalación de antenas y equipos de comunicaciones, las torres adquiridas con el referido contrato hacen parte de su activo fijo para emplearlas en forma permanente, para la producción o suministro de otros bienes y servicios, dentro de la actividad económica que realiza.

Dado que el carácter de los bienes denominados «torres», corresponde a activos fijos de la sociedad actora, los actos acusados son acordes a derecho, pues se comprobó que el IVA pagado por la transferencia de las torres no corresponde a una prestación de un servicio, sino a la venta de un activo, sin que sea posible descontar el IVA generado en dicha transacción, por la prohibición establecida en el artículo 491 del ET.

En cuanto a la tesis de que se generaría un pago de lo no debido por el pago del IVA en la adquisición del activo fijo denominado torres, se advierte que quien está legitimado para solicitar su devolución, en los términos del artículo 853 del ET, es el responsable del impuesto que, en este caso, es quien recaudó el IVA, no estando probada la legitimidad para este reclamo por parte de la actora.

Procede la imposición de la sanción por inexactitud, pues se probó que las cifras declaradas en el renglón 53 «Impuestos descontables por operaciones gravadas» no eran reales, así como el saldo a favor liquidado en los denuncios fiscales de los periodos 4 y 5 de 2011, cuestionados y modificados por la DIAN, sin que se configure una diferencia de criterio en relación con la interpretación del derecho aplicable, porque las pretensiones de la actora se despacharon desfavorablemente por falta de comprobación de la veracidad de los argumentos aducidos en la demanda.

No se condena en costas a la parte vencida en el proceso, dado que no se demostró sumariamente su causación, presupuesto necesario para establecer el pago de este concepto, conforme a los pronunciamientos del Consejo de Estado.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** interpuso recurso de apelación en el cual solicitó revocar la sentencia de primera instancia²⁵.

²⁵ Fls. 309 a 317 c.p. 1.



Se violó el principio de correspondencia por la inclusión de nuevos argumentos, pues mientras el requerimiento especial señaló que la operación no generaba IVA por corresponder a la venta de un activo fijo, en las liquidaciones y en los actos que las confirmaron se consideró que se generaba el tributo, por asimilar el otorgamiento de uso y goce a una venta de bien mueble sujeta a condición, lo que le impidió a la actora ejercer un adecuado derecho de defensa, porque si bien, solo se enfocó en una única glosa *-rechazo de IVA descontable-*, se generaron cargas probatorias y argumentativas transversalmente diferentes.

De seguir la discusión conforme al argumento planteado en el requerimiento especial, se hubiera concluido que, al ser un activo fijo para *Telefónica Telecom*, la operación no generaba IVA, lo cual llevaría a un pago de lo no debido por la actora; no obstante, con la posición de la DIAN, apoyada por la sentencia impugnada, se desprotege a la contribuyente, porque en las liquidaciones oficiales la discusión giró en torno al contrato celebrado, sin tener en cuenta la calidad del activo para el vendedor y, en su lugar, se analizó la calidad del activo en cabeza de la sociedad, que es irrelevante para determinar si se generó o no el IVA en la operación pactada por las partes.

Por ello, todo nuevo argumento que incluya nuevos hechos o conceptos sobre los cuales el contribuyente no haya tenido la oportunidad de discutirlos en la respuesta al requerimiento especial, no puede ser incluido en la liquidación de revisión, *so pena* de incurrir en la violación al debido proceso y al derecho de defensa, Así, se debió expedir la ampliación al requerimiento especial en los términos del artículo 708 del ET.

Aunque el contrato entre ATC y *Telefónica Telecom*, por su denominación y alcance fue concebido como un negocio jurídico tendiente a la prestación de un servicio, en virtud del cual se otorgó el uso y goce de unas torres de telefonía, que generó una obligación de hacer al tener que cumplir unas condiciones de infraestructura y requisitos técnicos para el respectivo manejo por ATC como contratante, para el *a quo* el contrato no correspondió a la prestación de un servicio, sino a uno de usufructo con posterior venta.

Existen dos negocios jurídicos independientes entre sí, consistentes en el otorgamiento del uso y goce de las torres y, en la compraventa de ellas, lo cual ocurrirá cuando se cumpla la condición establecida. Contrario a lo señalado por el Tribunal, el alcance del primer negocio jurídico revalida la razón por la que *Telefónica Telecom* recibió la contraprestación dineraria, quien al no tener de por medio una relación de subordinación con ATC, ni otro elemento del contrato de trabajo, genera que el servicio prestado se deba remunerar por la utilización de la infraestructura de las torres telefónicas bajo ciertas condiciones técnicas, causándose el impuesto sobre las ventas conforme al artículo 420 [b] del ET.

Es erróneo que el *a quo* señale que el primer negocio jurídico es una compraventa, teniendo como sustento que, en el futuro, se dará el traslado de la propiedad de *Telefónica Telecom* a ATC; esta interpretación refleja un error técnico al aplicar una condición futura, que puede que ocurra o no, a un contrato celebrado en los años 2010 y 2011. Lo que debió analizar el Tribunal fue la voluntad de las partes al momento de la celebración del contrato, que corresponde al otorgamiento de uso y goce de unas torres de telefonía por parte de la entidad contratada.

Si al ocurrir la condición futura se consolida el traslado de las torres, será en ese momento en el que las partes deberán reconocer la existencia de rentas líquidas o



ganancias ocasionales sujetas a las reglas tributarias aplicables, y a las normas de reconocimiento del costo, por tratarse de una transferencia de bienes a título gratuito, comoquiera que las rentas asociadas a los derechos de uso y goce ya han sido reconocidas por las partes.

Tal fue el entendimiento del primer negocio jurídico, que en las facturas generadas por la prestación del servicio de uso de la infraestructura condicionada -*obligación de hacerse* discriminó el IVA, con lo cual surge el derecho sustancial de tomar el impuesto como descontable, el cual no puede desconocerse acudiéndose a rigorismos tendientes a desconocer el objeto y el alcance dado por las partes en cuanto al derecho privado lo rigen principios como el de libertad de formas y de estipulaciones contractuales, asociados a la autonomía de la voluntad, cuyo único límite es el orden público.

Contrario a lo indicado por el Tribunal, se probó la obligación de hacer, en la medida en que *Telefónica Telecom* debía permitir u otorgar el derecho a usar las torres, y a otorgar adecuadamente y con características físicas especiales, la infraestructura de las torres en los términos pactados, obligándose a no perturbar su uso y goce, mientras al final del contrato le es transferida la propiedad a ATC, solo si se cumple la condición.

El contrato suscrito entre las partes comporta una obligación de hacer, que se enmarca en la definición de servicios contenida en el artículo 1.º del Decreto 1372 de 1992, y el contrato de otorgamiento de uso y goce se equipara al contrato de arrendamiento, que causa el IVA, impuesto descontable para la actora conforme al artículo 485 del ET.

Se insiste en la vulneración de los artículos 483 y 485 del ET, y 882 del Código de Comercio, porque la posición del *a quo* de desconocer el IVA como descontable y tratarlo como mayor valor, generaría un enriquecimiento sin causa y un pago de lo no debido, y ATC, como responsable económico del IVA pagado por la prestación del servicio, estaría legitimada para solicitar la devolución por pago de lo no debido, al haber sufragado un impuesto que, conforme a la DIAN, no debió facturarse por *Telefónica Telecom*, ni pagarse por ATC.

La sanción de inexactitud es improcedente, al existir una diferencia respecto a la interpretación del derecho aplicable, en cuanto a la causación del IVA. Además, la actora demostró que, (i) cumplió lo dispuesto en los artículos 107, 485 y 488 del ET para llevar como descontables los IVA pagados en los bimestres discutidos; (ii) los datos declarados no responden a falsedad, desfiguraciones o datos equivocados; (iii) se actuó de manera transparente y el tratamiento dado por el vendedor y el comprador está justificado; (iv) existe diferencia de criterios entre la misma autoridad tributaria, cuando las respectivas divisiones variaron el tratamiento que debían otorgarle al acuerdo celebrado entre ATC y *Telefónica Telecom*, divergencia que se acentúa con la aclaración de voto del magistrado Luis Rodríguez Montaña, en el cual señala que no comparte el tratamiento dado por el Tribunal al contrato celebrado por las partes.

TRÁMITE DE SEGUNDA INSTANCIA

Por auto del 22 de junio de 2022, se admitió el recurso de apelación y se concedió el término establecido en el artículo 247 [4 a 6] del CPACA, para que los sujetos procesales se pronunciaran en relación con el mismo²⁶, sin manifestación de las partes.

²⁶ Índice 4 en Samai.



El **Ministerio Público** pidió confirmar la sentencia apelada, al compartir el análisis del Tribunal frente a los cargos de la demanda²⁷. Agregó que, como ATC realizó pagos en los bimestres discutidos para la adquisición de las torres que, en principio, fueron entregadas para su uso y goce, para luego ser transferidas en 2028, no se trató de una prestación de servicios sino de una compraventa de un activo sujeta a condición; la obligación principal no era de «hacer», sino de «entregar» un bien. Por tratarse de activos fijos que no serían vendidos en el giro ordinario de los negocios de la actora, sino para la prestación posterior de otros servicios, el IVA pagado en la adquisición de estos es un mayor valor del activo, siendo improcedente el descuento del IVA.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se discute la legalidad de los actos administrativos que modificaron las declaraciones del impuesto sobre las ventas de los bimestres 4 y 5 de 2011, presentadas por ATC SITIOS DE COLOMBIA SAS.

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante, como apelante única, se debe establecer si se vulneró el principio de correspondencia de que trata el artículo 711 del ET y, consecuentemente, el debido proceso y el derecho de defensa. Determinado lo anterior, se analizará la procedencia del IVA tomado como descontable en las declaraciones de los periodos discutidos, por el otorgamiento de los derechos de uso y goce de torres, y de la imposición de la sanción por inexactitud.

Principio de correspondencia

Para la actora no hubo correspondencia entre los requerimientos especiales, las liquidaciones de revisión y las resoluciones que resolvieron los recursos de reconsideración, porque mientras en los actos previos se estimó que el negocio jurídico celebrado por la sociedad consistió en la venta de activos fijos (*representados en las torres*), que no generaba IVA, en las liquidaciones de revisión se consideró que sí se causaba el IVA, en cuanto se transfirieron los derechos de uso y goce sobre las torres, por lo que el impuesto pagado era un mayor valor del activo, y no un descuento. Y en las resoluciones que resolvieron los recursos de reconsideración se reconoció la configuración de un usufructo. Que, si la DIAN quería incluir nuevos argumentos para sustentar la glosa, debió proferir, en cumplimiento del artículo 708 del ET, una ampliación al requerimiento especial, para permitirle ejercer su derecho de defensa, toda vez que los argumentos expuestos en cada actuación conllevaban cargas probatorias y argumentativas transversalmente diferentes.

El artículo 703 del ET prevé que, previo a la expedición de la liquidación de revisión, la Administración debe expedir al contribuyente un requerimiento especial que contenga los puntos que propone modificar con la explicación de las razones en que se sustenta.

La **ampliación del requerimiento**, por su parte, es un acto que puede expedir la Administración, por una sola vez, después de conocer la respuesta al requerimiento especial, y **tiene como propósito incluir hechos y conceptos no contemplados en el requerimiento**, para lo cual la Administración puede decretar las pruebas que

²⁷ Índice 11 en Samai.



considere necesarias o proponer una nueva determinación oficial de impuestos, anticipos, retenciones y sanciones, conforme al artículo 708 del ET²⁸.

La Sala precisó²⁹ que el artículo 711 del ET³⁰ exige que la liquidación oficial guarde correspondencia con los **hechos** contemplados en el requerimiento especial o su ampliación, pues en el acto preparatorio se fijan por primera vez los puntos que se consideran inexactos en la declaración. Este principio también debe ser acatado en la resolución que resuelve el recurso de reconsideración, debido a que agota la sede administrativa y, por lo tanto, debe guardar coherencia con los **hechos** controvertidos en toda la actuación.

Asimismo, ha señalado³¹ que *«la relación, enlace o concatenación que se exige respecto de esos actos jurídicos se debe derivar de los “hechos” de manera que, si los reportados en el denuncia privado son los mismos glosados en el requerimiento especial y en la liquidación oficial, no se configura la violación del principio de correspondencia»*.

La congruencia entre el acto previo y el definitivo se refiere pues, a los hechos que sirven de fundamento a la Administración para modificar la declaración privada.

En este caso, los requerimientos especiales³² propusieron desconocer impuestos descontables en las sumas de \$1.136.738.000 -*bimestre 4 de 2011*- y \$782.794.000 -*bimestre 5 de 2011*-, correspondientes al IVA pagado por la actora por el otorgamiento de uso y goce de unas torres, e imponer sanciones de inexactitud. La DIAN consideró que ese IVA debía ser tratado como mayor valor del activo, porque los contratos marco y marco fase II de *«otorgamiento de derechos de uso y goce de torres [...]»* suscritos entre la actora y Colombia Telecomunicaciones SA ESP -*Telefónica Telecom*- en los años 2010 y 2011, correspondieron a la venta de activos fijos que no generaban IVA conforme al artículo 420 [parágrafo 1] del ET, por lo que no procedía el descuento del impuesto pagado, según el artículo 491 *ib.*, derivándose una inexactitud sancionable.

En las respuestas a los actos preparatorios, la actora indicó que el IVA generado en el contrato marco fase II, -*suscrito en el año 2011*-, era descontable, pues corresponde a la adquisición de un servicio consistente en el otorgamiento del uso y goce de las torres, con lo cual podía pedir el descuento del impuesto conforme al artículo 485 del ET. Precisó que el contrato fijó dos obligaciones: una de hacer, por otorgar los derechos de uso y goce de las torres, y una de dar, al transferir las torres en el año 2028. Explicó que el otorgamiento de uso y goce de las torres constituye una obligación de hacer equiparable al contrato de arrendamiento, y no a uno de usufructo, y que el mismo incorpora un segundo contrato de compraventa sujeto a plazo y condición. Asimismo, advirtió que, si la operación no estuviera gravada, habría un pago de lo no debido susceptible de devolución. Por ello, consideró improcedente la sanción por inexactitud.

Las glosas propuestas en los requerimientos especiales, esto es, el rechazo de impuestos descontables y la imposición de las sanciones por inexactitud, fueron replicadas en las liquidaciones oficiales de revisión.

²⁸ Sentencias del 24 de octubre de 2013, Exp. 18191, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia, del 10 de octubre de 2018, Exp. 20751, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez y del 11 de junio de 2020, Exp. 22269, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto

²⁹ Sentencia del 18 de marzo de 2021, Expediente 23743, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, reiterada en la sentencia del 10 de junio de 2021, Exp. 24283, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.

³⁰ Art. 711 ET. *«La liquidación de revisión deberá contraerse exclusivamente a la declaración del contribuyente y a los hechos que hubieren sido contemplados en el requerimiento especial o en su ampliación si la hubiere»*.

³¹ Sentencia del 21 de febrero de 2019, Exp. 22510, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, que reiteró la sentencia del 10 de marzo de 2011, Exp. 17075, CP. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

³² Fls. 142 a 153 c.p. 1



Frente al desconocimiento de impuestos descontables, los actos liquidatorios aludieron, en primer término, a la forma como se contabilizaron los pagos realizados por la actora a *Telefónica Telecom*, para afirmar que, al haber sido registrados en el activo como intangibles, correspondieron a la adquisición de las torres, activos que si bien le serán transferidos en el año 2028, se catalogaban como fijos, por lo que el IVA pagado debía considerarse como mayor valor del activo, en cuanto la operación por la cual se entregaron los derechos de uso y goce consistió en una venta sujeta a condición.

También explicaron las razones por las que no se está ante un contrato de franquicia o de concesión *-como nominalmente fueron registrados los pagos en la contabilidad de la contribuyente y en los que la obligación es la de revertir los bienes a su titular-*, o ante un contrato de arrendamiento, en cuanto no se concedió opción de compra, no se evidenciaron impuestos descontables en el primer bimestre de 2012 y no existió una remuneración periódica, sino un pago realizado de forma anticipada. Señalaron que no procedía el pago de lo no debido, porque el IVA facturado por Colombia Telecomunicaciones SA ESP, estaba dentro del hecho generador del impuesto, según el artículo 420 [a] del ET.

Las resoluciones que desataron los recursos de reconsideración reiteraron, en esencia, lo expuesto en los requerimientos especiales y en las liquidaciones de revisión y agregaron que «el *“otorgamiento de uso y goce” de las torres es asimilable a un usufructo*».

La Sala advierte que en los actos definitivos la Administración expuso nuevos argumentos jurídicos para mantener la glosa, a partir de la denominación de la cuenta en la que se contabilizó los pagos y de las respuestas a los requerimientos especiales, lo cual no desconoce el principio de correspondencia, ya que, como lo ha sostenido³³, lo que está vedado es incluir hechos nuevos o glosas diferentes de las propuestas en el requerimiento especial, lo cual no ocurrió en este caso, pues en los actos preparatorios, en las liquidaciones de revisión y en las resoluciones que resolvieron los recursos de reconsideración se mantuvo la glosa tendiente a desconocer impuestos descontables con fundamento en el artículo 491 del ET.

El entendimiento de la DIAN del negocio jurídico que dio origen al IVA pedido como descontable en las declaraciones objetadas, que la llevaron a incurrir en contradicciones al afirmar en los actos preparatorios que, **«No habría IVA, al ser las torres consideradas como activos fijos, hecho sobre el cual expresamente el artículo 420 del E.T. expresamente dijo [...]»³⁴**, en las liquidaciones oficiales que **«el IVA facturado por Colombia Telecomunicaciones SA ESP se encuentra dentro de los hechos generadores del impuesto, según el literal a) del artículo 420 del Estatuto Tributario y para la sociedad ATC Sitios de Colombia SAS al momento del pago y/o de su causación, debe ser registrado como un mayor valor del bien [...]»³⁵**, y en las resoluciones que resolvieron los recursos de reconsideración que **«y si el IVA solicitado y rechazado como impuesto descontable consta en factura sobre *“otorgamiento de uso y goce de las torres” es sobre la adquisición de derechos intangibles por parte del contribuyente, que no son los corporales del literal a) citado, y por razón de usufructo de las torres, no equivale a los servicios del literal b) mencionado [...]»³⁶***, entre otras inconsistencias, no significa que se generara un cambio fáctico, pues lo que originó la actuación fue el rechazo de impuestos descontables sustentado en el artículo 491 del ET, lo cual se mantuvo en la misma, sin que se requiriera expedir una ampliación al requerimiento.

³³ Sentencias del 2 de febrero de 2012, Exp. 16760, CP Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, y de 1 de junio de 2016, Exp. 20276, CP. Marha Teresa Briceño de Valencia.

³⁴ Fls. 442 c.a. 3, y 418 c.a. 3

³⁵ Fls. 585 c.a. 3, y 553 c.a. 3

³⁶ Fls. 670 c.a. 3, y 642 vto. c.a. 3



En ese contexto, no se desconoció el principio de correspondencia, ni los derechos al debido proceso y a la defensa de la demandante, porque los hechos contenidos en las glosas propuestas en los requerimientos especiales se mantuvieron en las liquidaciones de revisión y en las resoluciones confirmatorias. No prospera el cargo.

Impuestos descontables

Se precisa que, para determinar la procedencia del IVA solicitado como descontable en los periodos discutidos, se debe dilucidar el objeto del contrato suscrito por la actora, así como las obligaciones y derechos que de él se derivaron, para establecer si se está ante un hecho sujeto o no al impuesto sobre las ventas, aspecto necesario para establecer el derecho al descuento alegado por la actora.

La recurrente sostiene que es erróneo que el *a quo* señaló que el primer negocio jurídico (*otorgamiento de los derechos de uso y goce de las torres*) es una compraventa, teniendo como sustento que, en el futuro, se dará el traslado de la propiedad de *Telefónica Telecom* a ATC; que esta interpretación refleja un error técnico al aplicar una condición futura, que puede que ocurra o no, a unos contratos celebrados en los años 2010 y 2011. Lo que debió analizar el Tribunal fue la voluntad de las partes al momento de la celebración del contrato, el cual corresponde al otorgamiento de uso y goce de unas torres de telefonía por parte de la entidad contratada.

Para la actora, el negocio jurídico correspondió a la prestación de un servicio, esto es, a una obligación de hacer, con lo cual surge el derecho sustancial de tomar el IVA como descontable, que no puede desconocerse acudiéndose a rigorismos tendientes a desconocer el objeto y el alcance dado por las partes, en cuanto al derecho privado lo rigen principios como el de libertad de formas y de estipulaciones contractuales, asociados a la autonomía de la voluntad, cuyo único límite es el orden público.

Por su parte, la DIAN consideró que lo que se realizó fue una venta de activos fijos, sujeta a condición, que hace improcedente el descuento del IVA pagado de acuerdo con el artículo 491 del ET, decisión compartida por el *a quo* y el *Ministerio Público*.

El artículo 420 del ET, en la redacción vigente para el periodo discutido (2011), incluía como hechos generadores del IVA: a) las ventas de bienes corporales muebles, no excluidas expresamente, b) **la prestación de servicios en el territorio nacional**, c) la importación de bienes corporales, no excluidos expresamente y d) la circulación, venta u operación de juegos de suerte y azar, con excepción de las loterías.

Tratándose de la venta de bienes, el artículo 421 [a] *ib.*, vigente para la época de los hechos, consideraba venta «*todos los **actos que impliquen la transferencia del dominio a título gratuito u oneroso de bienes corporales muebles independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes [...].*** Se resalta.

Por su parte, el artículo 485 del ET, vigente durante los hechos sometidos a discusión, señala que es descontable «*a.- El impuesto sobre las ventas facturado al responsable por la adquisición de bienes corporales muebles y **servicios** (...)*»³⁷.

Conforme a las anteriores disposiciones, para el año 2011, el impuesto sobre las ventas

³⁷ Artículo modificado por el artículo 56 de la Ley 1607 de 2012.



facturado por prestación de servicios en el territorio nacional era objeto de descuento.

Obra en el expediente el contrato que la actora suscribió el 28 de junio de 2011, con Colombia Telecomunicaciones SA ESP -*Telefónica Telecom*-, empresa creada por el Decreto 1616 de 2003, con el propósito de garantizar la continuidad en la prestación de los servicios de telecomunicaciones que prestaban las extintas Telecom y sus Telesociadas, en el cual convinieron lo siguiente³⁸:

**«CONTRATO No. 71.1-0584.2011
CONTRATO MARCO FASE II**

**CONTRATO DE OTORGAMIENTO DE DERECHOS DE USO Y GOCE DE TORRES Y OTROS
ACUERDOS FASE II [...]**

CONSIDERANDO,

4. Que en cumplimiento de lo ordenado por los decretos de liquidación (de Telecom y sus telesociadas) y de creación (de Colombia Telecomunicaciones SA ESP), el 13 de agosto de 2003, «se suscribió el Contrato de Explotación de Bienes, Activos y Derechos (...) a través del cual se le otorgó a esta última el derecho de uso y goce de todos los bienes que la Empresa Nacional de Telecomunicaciones y las Telesociadas destinaban a la prestación del servicio de telecomunicaciones, a cambio de una contraprestación.

5. Que en virtud del contrato de explotación se estableció como obligación de la Empresa Nacional de Telecomunicaciones y las Telesociadas (i) suscribir un contrato de fiducia en virtud del cual se constituyera el patrimonio autónomo denominado "Parapat" con los bienes que se destinaban a la prestación de los servicios de telecomunicaciones una vez Colombia Telecomunicaciones S.A. E.S.P. los hubiese identificado, y (ii) transferir al Parapat la propiedad de los bienes que Colombia Telecomunicaciones S.A. ESP hubiera identificado como afectos a la prestación del servicio. (...)

9. Que en virtud de la modificación No. 2 al Contrato de Explotación, el Parapat³⁹ deberá transferir la totalidad de los bienes objeto del Contrato de Explotación a Colombia Telecomunicaciones S.A. ESP una vez pague la contraprestación».

En cuanto al objeto del contrato, se pactó en la cláusula tercera⁴⁰ que *Telefónica Telecom* «**otorga a ATC los derechos de uso y goce de las Torres** y se obliga a transferir su propiedad una vez *Telefónica Telecom* reciba del Parapat la transferencia de los bienes, activos y derechos objeto del Contrato de Explotación, para ello las Partes harán constar la transferencia de la propiedad en un documento a ser suscrito entre las partes (...). Por su parte, **ATC se obliga a pagar a Telefónica Telecom el precio**⁴¹ que se establece en el presente contrato». Se resalta.

Se destaca, además, que desde los decretos de liquidación de Telecom y sus telesociadas, y de creación de *Telefónica Telecom*, a esta última le fue otorgado el derecho de uso y goce de los bienes de aquella -que incluyen las torres en discusión-, y que la propiedad de tales bienes correspondía al patrimonio autónomo denominado

³⁸ Fls. 115 a 120 c.p. 1

³⁹ Según el literal j de las definiciones del contrato, Parapat «Es el patrimonio autónomo constituido por las extintas Empresa Nacional de Telecomunicaciones Telecom y las Telesociadas, para la administración y explotación de los bienes afectos a la prestación del servicio, objeto del Contrato de Explotación».

⁴⁰ Fl. 241 c.a.

⁴¹ La cláusula quinta en su numeral 5.1. estableció que «el precio por el otorgamiento de los derechos de uso y goce de los Sitios que incluye las obligaciones de transferencia del derecho de dominio sobre las mismas una vez *Telefónica Telecom* reciba la transferencia de la propiedad de la totalidad de los activos, bienes y derechos objeto del Contrato de Explotación, dependerá del número de sitios que ATC acepte hasta el segundo cierre, de conformidad con lo establecido en la Cláusula Séptima del presente contrato, por lo cual el precio es indeterminado, pero determinable (...)



Parapat, concepto que, conforme con el considerando 6 del contrato, se consolidó el 30 de enero de 2006.

En ese entendido y bajo el concepto de dominio o propiedad establecido en el artículo 669 del Código Civil⁴², para la fecha de suscripción del contrato *Telefónica Telecom* solo tenía el uso y el goce de las torres, pero no la disposición de estas, que recaía en el patrimonio autónomo Parapat, quien acreditaba la calidad de nudo propietario.

El 8 de julio de 2013, en el acta de visita efectuada al contribuyente *PATRIMONIOS AUTÓNOMOS DE LA SOCIEDAD FIDUCIARIA DE DESARROLLO AGROPECUARIO SA*, quien administra el patrimonio autónomo *Parapat*, se comprobó que «*los bienes administrados por COLOMBIA TELECOMUNICACIONES SA ESP, los cuales incluyen las torres de comunicación son propiedad del PARAPAT (las torres se encuentran contabilizadas en la cuenta “7199095 -otros activos diversos otros”, ver balances de prueba), y que este patrimonio no realiza operaciones de ningún tipo con el contribuyente ATC SITIOS DE COLOMBIA. Los bienes propiedad del PARAPAT, al final del contrato de fiducia, el cual se estima concluye en el año 2028, se trasladarán definitivamente a COLOMBIA TELECOMUNICACIONES SA [...]»⁴³. Se resalta.*

Telefónica Telecom, en virtud del contrato, expidió a la actora las siguientes facturas:

NÚMERO	NOMBRE	FECHA	PRECIO	IVA	TOTAL	FOLIOS
90334859	Otorgamiento y goce	29/07/2011	3.862.469.559	617.995.129	4.480.464.688	95 c.a.
90342972	Otorgamiento y goce	29/08/2011	3.862.461.003	617.993.760	4.480.454.763	93 c.a.
90349343	Otorgamiento y goce	23/09/2011	4.892.463.130	782.794.101	5.675.257.231	33 c.a.
Total			12.617.393.692	2.018.782.991	14.636.176.683	

De acuerdo con los comprobantes de contabilidad del 19 de junio de 2013, las facturas se contabilizaron en la cuenta 16200501 «*OTORGAMIENTO Y GOCE CONTRATOS*⁴⁴».

En la nota g *-intangibles-* de los estados financieros de la compañía al 31 de diciembre de 2011, se explica que las sumas contabilizadas por concepto de intangibles «*corresponde principalmente a la compra de los derechos de uso de las torres, los cuales se amortizan en 20 años a partir del momento de su adquisición por el método de línea recta (...)»⁴⁵. Y en el numeral 8 «*-INTANGIBLES, NETO Concesiones y franquicias (1)*» se precisa que «*Al 31 de diciembre de 2011, corresponde a los derechos adquiridos por el uso y goce en 706 Sitios, de los cuales 198 sitios se adquirieron en 2011 (...)»⁴⁶.**

Los días 12 de septiembre y 11 de noviembre de 2011, la actora presentó las declaraciones de IVA de los bimestres 4 y 5 de 2011, en las que registró impuestos descontables en las sumas de \$1.136.738.000 *-bimestre 4 de 2011-* y \$782.794.000 *-bimestre 5 de 2011-*, correspondientes al IVA pagado por el otorgamiento de uso y goce de unas torres, sumas desconocidas en los actos acusados.

Del anterior acervo probatorio se advierte que es errado afirmar que el contrato suscrito por la actora en el año 2011 consistió en una venta de activo fijo, pues para ese año *Telefónica Telecom* no tenía la disposición del bien que, se recuerda, estaba en cabeza del patrimonio autónomo Parapat, quien los contabilizó en la cuenta 7199095 *-otros*

⁴² «Art. 669.- Concepto de dominio. El dominio que se llama también propiedad es el derecho real en una cosa corporal, para gozar y disponer de ella no siendo contra ley o contra derecho ajeno. La propiedad separada del goce de la cosa se llama mera o nuda propiedad».

⁴³ Fl. 328 c.a. 2

⁴⁴ Fls. 160 c.a. 1, y 119 c.a. 1

⁴⁵ Fl. 103 c.a. 1

⁴⁶ Fl. 106 c.a. 1



activos diversos otros-.

Por ello, como se indicó expresamente en la nominación y en el objeto del contrato, la operación radicó en el otorgamiento a ATC de los derechos de uso y goce de las torres por parte de quien los detentaba y no de una venta, la cual solo ocurriría en el año 2028, cuando *Telefónica Telecom*, previo cumplimiento de una condición, recuperara la disposición de esos bienes, circunstancia que denota la existencia no de una, sino de dos negociaciones diferentes.

Todo, porque la condición establecida en el contrato sobre la transferencia de las torres corresponde a un hecho futuro e incierto, que puede acontecer o no, siendo impropio decir que el objeto del contrato consistió en una venta o adquisición de un activo fijo que, en los términos del artículo 491 del Estatuto Tributario, no da lugar al descontable.

Ahora bien, el artículo 1973 del Código Civil define el arrendamiento como «*un contrato en el que las dos partes se obligan recíprocamente, la una a conceder el goce de una cosa, o a ejecutar una obra o prestar un servicio, y la otra a pagar por este goce, obra o servicio un precio determinado*». La parte que entrega **el goce de la cosa se llama arrendador, y la que da el precio arrendatario**⁴⁷; el precio se puede determinar en los mismos modos que en el contrato de venta⁴⁸, pudiendo consistir en dinero⁴⁹ y, la entrega de la cosa arrendada «*podrá hacerse bajo cualquiera de las formas de tradición*⁵⁰ reconocidas por la ley⁵¹». Se destaca.

Entre las obligaciones del arrendador se encuentran la entrega de la cosa al arrendatario, mantenerla en estado de servir para el fin a que ha sido arrendada y librar al arrendatario de «*toda turbación o embarazo en el goce de la cosa arrendada*⁵²», en tanto que las obligaciones del arrendatario se concretan, de forma general, en usar la cosa en los términos acordados, conservarla en debida forma y pagar el precio o renta⁵³ pactado.

Pues bien, al verificar el contenido del contrato, se advierte que este se enmarca en la naturaleza jurídica de un arrendamiento, pues *Telefónica Telecom* se obligó para con ATC SITIOS a otorgar los derechos de uso y el goce de unas torres, a cambio del precio que esta última se comprometió a pagar, y que está detallado en el anexo 1 del acuerdo.

Para tal efecto, *Telefónica Telecom* adquirió obligaciones propias de un arrendador, pues se comprometió no solo a la entrega de la cosa (*Torres*), sino además a librar a ATC de toda turbación en el goce de esta.

Así, en el numeral 2.6 de la Cláusula 2 -*Antecedentes*-, se acordó que *Telefónica Telecom* «*Obtendrá las autorizaciones necesarias y mantendrá vigente hasta el 31 de diciembre de 2023 los contratos o documentos de arrendamiento necesarios para permitir a ATC un título legal de ocupación sobre aquellas Áreas en las cuales se encuentran construidas las Torres cuyo derecho de uso y goce se transfiere a ATC y que cumplan en todo momento con los términos y condiciones pactados en el presente contrato*».

⁴⁷ Artículo 1977 del CC.

⁴⁸ Artículo 1976 del CC.

⁴⁹ Artículo 1975 del CC.

⁵⁰ Artículos 754 y siguientes del CC.

⁵¹ Artículo 1978 del CC.

⁵² Artículo 1982 y siguientes del CC.

⁵³ Se denomina renta cuando el pago es periódico.



De igual forma, en la cláusula de obligaciones especiales de las partes, *Telefónica Telecom* se comprometió a «11.1.2- *Abstenerse de realizar cualquier acto o negocio que pueda afectar el uso, goce y explotación de Sitios, las Áreas y/o inmuebles, así como garantizar a ATC el uso, goce y explotación pacífica e ininterrumpida de los Sitios, las áreas y/o los inmuebles, en ambos casos hasta la transferencia de la propiedad de las Torres a ATC (...)*». Consecuentemente, en la cláusula 12.7 -*Saneamiento e Indemnidad Especial*-, *Telefónica Telecom* debía, hasta tanto se transfiriera la propiedad de las Torres, garantizar el uso, goce y explotación pacífica e ininterrumpida de las mismas; indemnizar y mantener indemne a ATC en caso de cualquier daño o perjuicio por la perturbación en el uso, goce y explotación de estas.

Lo anterior, también se corrobora en las obligaciones accesorias a cargo del titular de los derechos para dar cumplimiento al objeto del contrato que, en su mayoría, aludieron a garantizar la legal ocupación y adecuación de los predios donde están ubicadas las torres, todo para que este permiso que se le concedió a la demandante pudiera llevarse a cabo.

Por ello, se considera que la anterior negociación denota la existencia de un contrato de arrendamiento, y de una obligación de hacer, que para efectos del impuesto sobre las ventas comporta «*toda actividad, labor o trabajo prestado por una persona natural o jurídica, o por una sociedad de hecho, sin relación laboral con quien contrata la ejecución, que se concreta en una obligación de hacer, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual, y que genera una contraprestación en dinero o en especie, independientemente de su denominación o forma de remuneración*⁵⁴».

Por lo expuesto, en los términos de los artículos 420 y 485 del Estatuto Tributario, había lugar a descontar el IVA pagado derivado del contrato de otorgamiento de uso y goce de las torres referido con anterioridad y que consta en las facturas referidas, por corresponder a un contrato de arrendamiento.

En consecuencia, la Sala revocará la sentencia apelada para, en su lugar, anular los actos acusados y, a título de restablecimiento del derecho, declarar en firme las declaraciones de IVA por los bimestres 4 y 5 de 2011, presentadas por la demandante.

Finalmente, a la luz de los artículos 188 del CPACA y 365 [8] del CGP, no procede la condena en costas en esta instancia (*agencias en derecho y gastos del proceso*), porque en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen.

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

FALLA

1.- REVOCAR la sentencia del 18 de junio de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A. En su lugar se dispone:

«*PRIMERO. ANULAR las Liquidaciones Oficiales de Revisión 312412014000132 del 17 de diciembre de 2014 y 312412014000134 del 17 de diciembre de 2014, proferidas por la*

⁵⁴ Artículo 1.º del Decreto 1372 de 1992, Compilado en el artículo 1.3.1.2.1 del Decreto 1625 de 2016.



División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, y sus confirmatorias, las Resoluciones 012675 del 23 de diciembre de 2015 y 012676 del 23 de diciembre de 2015, proferidas por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN.

SEGUNDO. A título de restablecimiento del derecho, declarar en firme las declaraciones del impuesto sobre las ventas de los bimestres 4 y 5 del año 2011, presentadas por ATC SITIOS DE COLOMBIA SAS».

2.- Sin condena en costas en esta instancia.

3.- Reconocer personería a la abogada Lina Constanza Villareal Peña como apoderada de la parte demandada, en los términos del poder conferido que obra en el índice 13 en Samai.

Notifíquese. Comuníquese. Devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase. La anterior providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN