



Radicado: 25000-23-37-000-2012-00324-01 (21771)
Demandante: Comunicación Celular S.A.

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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá, D.C., quince (15) de diciembre de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2012-00324-01 (21771)
Demandante: COMUNICACIÓN CELULAR S.A. – COMCEL
Demandado: DIAN

Temas : Impuesto sobre la renta año gravable 2008. Precios de transferencia. Adición de ingresos. Ajuste a la mediana. Deducciones. Pagos al exterior por comisiones. Sanción por inexactitud. Principio de favorabilidad en materia sancionatoria tributaria.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por las partes contra la sentencia del 25 de febrero de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A” que declaró la nulidad parcial del acto demandado y no condenó en costas.

La parte resolutive de la sentencia apelada dispuso lo siguiente¹:

“PRIMERO: ANÚLASE PARCIALMENTE la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412012000024 de 15 de junio de 2012, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, mediante la cual modificó a la sociedad COMUNICACIÓN CELULAR S.A. - COMCEL S.A.- identificada con NIT 800.153.993-7, la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año 2008.

SEGUNDO: A TÍTULO DE RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO, MODÍCASE la Liquidación Oficial del impuesto sobre la renta y complementarios del año 2008 de la sociedad COMUNICACIÓN CELULAR S.A. -COMCEL S.A.- identificada con NIT 800.153.993-7 que, de acuerdo con la liquidación que obra en la parte motiva de esta providencia arroja un saldo a pagar de SEISCIENTOS TREINTA Y NUEVE MIL MILLONES CUATROCIENTOS NOVENTA Y SIETE MIL PESOS M/CTE (\$639.000.497.000).

TERCERO: No se condena en costas por las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia. [...]”

¹ Folio 3 del c.p.1.



Radicado: 25000-23-37-000-2012-00324-01 (21771)

Demandante: Comunicación Celular S.A.

ANTECEDENTES

Comunicación Celular S.A. – en adelante COMCEL – presentó declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2008, el 21 de abril de 2009 con un saldo a pagar de \$565.887.018.000².

El 17 de julio de 2009, la compañía demandante presentó la Declaración Informativa Individual de Precios de Transferencia – en adelante DIIPT – por el año gravable 2008³.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – en adelante DIAN – profirió el Requerimiento Especial 312382011000034 del 6 de abril de 2011 en el que propuso adicionar el Renglón Ingresos Brutos Operacionales en cuantía de \$2.337.654.000 e imponer sanción por inexactitud⁴.

El 8 de julio de 2011 la demandante presentó respuesta al acto preparatorio en la que se opuso a la glosa propuesta⁵.

La autoridad tributaria expidió Ampliación al Requerimiento Especial 312412011000015 del 3 de octubre de 2011 en la que propuso, además, rechazar costos por comisiones por valor de \$85.213.844.000, pagadas a una sociedad vinculada en el exterior, razón por la cual reliquidó la sanción por inexactitud en \$46.227.190.000⁶.

Mediante escrito radicado el 2 de diciembre de 2011, la actora dio respuesta a la ampliación al requerimiento especial y solicitó que se archivara el expediente⁷.

El 15 de junio de 2012 el fisco profirió la Liquidación Oficial de Revisión 312412012000024 en los términos del requerimiento especial y su ampliación⁸.

DEMANDA

La actora en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho formuló las siguientes pretensiones⁹:

“PRIMERO: Que es nula la liquidación oficial No. 312412012000024 del 15 de junio de 2012, por medio de la cual la Oficina de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes revisó la liquidación privada del impuesto de renta a cargo de COMCEL (hoy CLARO), por el año gravable 2008.

SEGUNDO: Que, como consecuencia de lo anterior, se declare que está en firme la liquidación privada del impuesto sobre la renta presentada por COMCEL (hoy CLARO), por el año gravable 2008.”

² Folio 4 del c.a.

³ Folio 145 del c.a.

⁴ Folios 32 a 49 del c.p.1.

⁵ Folios 50 a 54 del c.p.1.

⁶ Folios 55 a 63 vto. del c.p.1.

⁷ Folios 64 a 75 del c.p.1.

⁸ Folios 76 a 96 vto. del c.p.1.

⁹ Folio 3 del c.p.1.



La demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 83 y 209 de la Constitución Política.
- Artículos 107, 121, 260-1 y 647 del Estatuto Tributario.
- Artículo 1 de la Resolución 2996 de 1976 del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

El concepto de la violación se sintetiza así:

Mayores ingresos por la operación de “Roaming Internacional”¹⁰

Alegó que en la liquidación oficial demandada sólo se tuvieron en cuenta las operaciones que generaron ingresos para la compañía y se omitió ajustar las operaciones que generaron egresos, lo que conllevó un tratamiento parcializado a la sociedad demandante.

Expuso que para determinar el mayor valor de los ingresos por operaciones de “Roaming Internacional” con compañías vinculadas, la DIAN estableció que la mediana del precio comparable no controlado era de \$2.510 por cada servicio, en lo que COMCEL está de acuerdo.

Expresó que la autoridad tributaria al aplicar las normas sobre precios de transferencia debió aplicar los precios comparables no sólo en los ingresos sino también en los costos y deducciones. Por tanto, al ajustar simultáneamente los ingresos y los egresos al valor de la mediana, el valor de los egresos superaría al de los ingresos, es decir, el resultado final sería negativo.

Aseveró que el único fundamento de la administración para negar el ajuste a los ingresos y a los egresos fue que en el acto preparatorio únicamente se propuso el ajuste a los ingresos, lo que a juicio de la actora contraviene los principios de buena fe y de imparcialidad.

Rechazo del gasto por comisión pagada a Claro Brasil S.A.

Explicó que el valor glosado corresponde a comisiones pagadas a Claro Brasil S.A. por negociación de compras en el exterior de hardware, software, elementos de red, teléfonos celulares y accesorios. Manifestó que la demandada analizó esta operación como un ingreso, a pesar de que se trataba de un egreso.

Sostuvo que para elegir los comparables en una operación de comisión por negociación con proveedores del exterior, no es necesario que los elementos a los que se refiera la negociación sean de la misma naturaleza. Dijo que la compañía utilizó la información financiera de tres años de las compañías comparables (2006 a 2008) con el objetivo de evitar distorsiones al no tomar un solo año como referencia, sino el promedio de tres años.

¹⁰ El Roaming Internacional es un servicio que permite a los usuarios continuar usando sus teléfonos móviles mientras visitan otro país, para realizar y recibir llamadas de voz, enviar mensajes de texto, navegar por internet y enviar y recibir correos electrónicos. Fuente: Guía Roaming internacional. Superintendencia de industria y comercio: https://www.sic.gov.co/recursos_user/documentos/cartilla_roaming_internacional.pdf Consultado: el 8 de septiembre de 2023.



Radicado: 25000-23-37-000-2012-00324-01 (21771)

Demandante: Comunicación Celular S.A.

Apreció que la DIAN debía indicar cuál es el porcentaje de la comisión pagada a Claro Brasil S.A. que resultaba aceptable según su metodología, pero no estaba facultada para simplemente rechazar la totalidad del gasto denunciado por la contribuyente por no estar de acuerdo con la metodología que empleó.

En esa medida, estimó que la discusión no se surtió respecto de la legislación sobre precios de transferencia, por lo que debía limitarse al cumplimiento de los requisitos para su aceptación y a las exigencias especiales para la deducción de comisiones pagadas al exterior por compra de mercancías.

Respecto del requisito de necesidad, sostuvo que es una sana práctica empresarial unificar la demanda de las distintas sociedades que integran un grupo económico, para generar una demanda de grandes volúmenes de mercancía a fin de disminuir los costos de la mercancía adquirida. Agregó que la gestión que realiza Claro Brasil S.A. supone el pago de una comisión por intermediación, que en este caso es del 5% sobre el valor de los bienes comprados.

De igual forma, el gasto tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta ya que para prestar el servicio de telefonía celular COMCEL debe comprar elementos para instalar y mantener las redes de comunicación y adquirir equipos móviles para enajenarlos a los usuarios del sistema.

En cuanto a la proporcionalidad del gasto, aseguró que se cumple según lo dispuesto en la Resolución del 2996 de 1976 del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, que estableció como aceptable el porcentaje pagado por la actora, por concepto de comisiones por compra de mercancía en el exterior.

Afirmó que la exigencia prevista en el artículo 121 del Estatuto Tributario, se cumplió pues se trata de pagos a comisionistas del exterior por la compra de mercancías y su cuantía no excedió del 5% del valor de la operación.

Sanción por inexactitud

Conforme a los argumentos expuestos hasta este punto, concluyó que el impuesto sobre la renta que la demandante declaró corresponde al que legalmente le era exigible, de modo que no existe diferencia que permita liquidar una sanción por inexactitud. No obstante, en caso de negarse las súplicas de la demanda, solicitó que se determine que existió una diferencia de criterios entre las partes en cuanto a la interpretación del derecho aplicable, que la exime de la sanción.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN**, se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos¹¹:

¹¹ Folios 117 a 140 del c.p.1.



Adición de ingresos por la operación de “Roaming Internacional”

Comentó que según la documentación comprobatoria la compañía utilizó el método de Precio comparable no controlado – PC – cuyo fundamento esencial es considerar el precio pactado de los bienes o servicios con o entre partes independientes, teniendo en cuenta las características atribuibles al producto y que permiten obtener un resultado más objetivo.

Declaró que la DIAN asumió la carga probatoria inicial y evidenció que la accionante en el año gravable 2008 realizó operaciones con sus vinculados en el exterior por fuera del rango ajustado, razón por la cual debía realizar los ajustes en su denuncia rentística. Enfatizó que la actora no discute el hecho de encontrarse por fuera del rango ajustado, sino que ahora pretende que se le reconozcan deducciones que no declaró.

Sobre el particular, precisó que los ingresos son independientes y tienen una regulación propia, respecto de los costos y las deducciones, de modo que, así deben ser tratados para su análisis y verificación. Recalcó que las normas sobre precios de transferencia no contemplan la posibilidad de modificar los costos y las deducciones como consecuencia de la modificación de los ingresos, interpretarlo así, desnaturalizaría el sistema en contravía del principio de legalidad y del debido proceso.

Rechazo de comisiones pagadas a Claro Brasil S.A.

Dijo que en la documentación comprobatoria observó que las compañías que seleccionó COMCEL no desarrollan actividades similares o iguales a Claro Brasil S.A., lo que desconoce las directrices de la OCDE y bajo esa perspectiva, estimó que la actora no demostró que las comisiones pagadas están valoradas a precios de mercado.

Indicó que aunque la norma no impide que se tome como comparable al contribuyente o a la vinculada en el exterior, esto no es óbice para que se demuestre que la operación está valorada a precios de mercado, lo que en este caso no ocurrió.

Aunado a lo anterior, la demandada acreditó que la actora es quien elabora el pedido y efectúa la importación de los equipos adquiridos al fabricante, es decir que Claro Brasil S.A. no le vende los equipos a la demandante, por lo que no se trata de una erogación necesaria.

Manifestó que aunque esta expensa puede resultar útil para el desarrollo de la actividad económica, no es imprescindible en la realización del ingreso. Así mismo, no se demostró la relación de causalidad entre la comisión pagada y el ingreso toda vez que COMCEL compra la mercancía directamente a sus proveedores.

Sanción por inexactitud

Estimó que la sanción por inexactitud impuesta es procedente, pues la compañía determinó de forma errada sus ingresos y costos en las operaciones objeto de debate. Además, consideró que las normas aplicables al caso concreto son claras y de fácil aplicación por lo que no es dable concluir que existió una diferencia de criterios en cuanto a la interpretación del derecho aplicable.



Radicado: 25000-23-37-000-2012-00324-01 (21771)

Demandante: Comunicación Celular S.A.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A" declaró la nulidad parcial del acto demandado y no condenó en costas. Las razones de la decisión se resumen así¹²:

Procedencia de la adición de ingresos

Advirtió que en el presente caso existen unas tarifas por minuto establecidas por la demandante con las sociedades vinculadas, mediante las cuales cobra por prestar el servicio de "Roaming" en el territorio nacional, respecto de los cuales la entidad demandada alegó que las siguientes tarifas cobradas a vinculadas por el servicio de "Roaming Out", son inferiores al rango intercuartil:

PAIS	VALOR DEL MINUTO	INFERIOR	SUPERIOR	MEDIANA
Honduras	\$713	871	4.983	2.510
Puerto Rico	\$643	871	4.983	2.510
República Dominicana	\$643	871	4.983	2.510
Ecuador	\$643	871	4.983	2.510

Puntualizó que en las operaciones de "Roaming In" se establecieron las siguientes tarifas:

PAIS	VALOR DEL MINUTO	INFERIOR	SUPERIOR	MEDIANA
Honduras	\$713	871	4.983	2.510
Puerto Rico	\$643	871	4.983	2.510
República Dominicana	\$1166	871	4.983	2.510
Ecuador	\$643	871	4.983	2.510

De lo anterior, el *a quo* destacó que las tarifas por minuto con las compañías vinculadas en Honduras, Puerto Rico y Ecuador fueron las mismas tanto para ingreso como para egreso, pero en el caso de República Dominicana el valor de ingreso fue de \$643 y el de egreso fue de \$1.166.

Indicó que la parte demandante no cuestionó la existencia de operaciones que están por debajo del rango intercuartil, sino que el fisco no haya ajustado los precios tanto de los ingresos como de los egresos, estos últimos, que corresponden a costos en la prestación del servicio de "Roaming".

Consideró que la administración debió efectuar un control sobre la totalidad de la operación de la actora, es decir, que el ajuste debió ser integral teniendo en cuenta los costos y las deducciones y no proceder solamente al ajuste de los ingresos. En esa medida, estimó que la actuación de la accionada trasgredió el espíritu de justicia, pues la aplicación del ajuste sólo a los ingresos constituyó un tratamiento perjudicial para la actora, ya que la mediana debía aplicarse a todas las operaciones de "Roaming Internacional".

¹² Folios 270 a 304 del c.p.2.



Radicado: 25000-23-37-000-2012-00324-01 (21771)

Demandante: Comunicación Celular S.A.

Resaltó que en el dictamen pericial rendido dentro del proceso, el perito estableció que la sociedad obtuvo ingresos por las operaciones en discusión con Honduras, Puerto Rico, República Dominicana y Ecuador de \$969.128.399.000, y egresos por valor de \$833.918.244.000 con dichos países (excepto Puerto Rico), de lo que resultó una ganancia de \$135.210.155.

Sin embargo, en la aclaración del dictamen, el perito concluyó que las operaciones de ingresos ascendieron a \$3.145.627.380 y las de egresos a \$3.460.680.070, para una diferencia negativa de \$315.052.690.

En ese sentido, dijo que contrario a lo que pretende el régimen de precios de transferencia, se obtendría una base inferior a la declarada por la demandante, quien declaró una pérdida de \$83.478.214, por lo que concluyó que las operaciones de "Roaming Internacional" de COMCEL con sus vinculadas no conllevaron a una erosión de la base gravable del impuesto sobre la renta. Accedió al cargo.

Procedencia del rechazo de gastos por comisión

Explicó que la contribuyente pagó a Claro Brasil S.A. la suma de \$85.213.844.000 de los cuales, según lo expresado en el estudio de precios de transferencia, \$81.156.041.861 corresponden a costos y gastos, y \$4.057.802.093 a utilidades, es decir un costo adicionado neto del 5%.

Manifestó que de acuerdo con el estudio de precios de transferencia, ese costo adicionado neto está debajo del rango intercuartil estimado (7,061%) para operaciones similares y en condiciones de mercado similares, entre empresas independientes.

Expresó que aunque la DIAN alegó que la comisión pagada por la actora no estaba a precios de mercado, no señaló el monto al que debía ajustarse la operación, sino que desconoció la totalidad de la deducción por estimarla innecesaria. El *a quo* consideró que la expensa incumple el requisito de necesidad pues no es forzosa para la obtención de ingresos, sino que corresponde a una estrategia del grupo económico en Latinoamérica para adquirir mercancías a un costo menor.

Sostuvo que la actora se encarga directamente de la compra de los equipos, por lo que la comisión que pagó a Claro Brasil S.A. resulta ser un sobre costo de éstos. Además, no está probado que se trate de una práctica comercial normalmente acostumbrada. Negó el cargo.

Sanción por inexactitud

El Tribunal mantuvo la imposición de la sanción por inexactitud respecto del último cargo, toda vez que es un gasto que no cumple con los requisitos establecidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario para su reconocimiento. Por tanto, reliquidó la sanción por inexactitud en \$44.992.910.000.

Finalmente, se abstuvo de condenar en costas, ya que consideró que por tratarse de la determinación de un tributo, se ventila un asunto de interés público.



RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** apeló con fundamento en los siguientes argumentos¹³:

Deducibilidad de las comisiones pagadas a Claro Brasil S.A.

Mencionó que la deducibilidad de las comisiones pagadas Claro Brasil S.A. por compra de mercancías está reglada por una norma general contenida en el artículo 107 del Estatuto Tributario y por una norma especial establecida en el artículo 121 del mismo ordenamiento.

Dijo que la segunda norma exige que las comisiones pagadas al exterior por compra de mercancías tengan relación de causalidad con rentas de fuente nacional y que no excedan el porcentaje señalado por la Resolución 2996 de 1976 del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Es decir, que el legislador no se refirió al requisito de necesidad y excluyó expresamente el requisito de retención en la fuente sobre las comisiones pagadas al exterior, el requisito de necesidad se da por cumplido, pues es de conocimiento general que se requiere de un intermediario para comprar o vender bienes en el exterior.

En lo que alude a la relación de causalidad de esta expensa, sostuvo que es evidente que para poder prestar el servicio de telefonía celular COMCEL requiere infraestructura y teléfonos celulares para venderlos a sus usuarios, lo que justifica el pago de servicios de intermediación en la negociación de dichos elementos.

Apreció que el artículo 1 de la Resolución 2996 de 1976 del Ministerio de Hacienda y Crédito Público dispone que son deducibles los pagos a comisionistas en el exterior por la compra o venta de bienes, sin que sea necesaria la retención en la fuente, siempre que la comisión no exceda del 5% del valor de la operación en el ejercicio impositivo de 1975. Comentó que la jurisprudencia precisó que este porcentaje debe aplicarse en el futuro mientras el Ministerio no señale un nuevo porcentaje, so pena de que el artículo 121 del Estatuto Tributario se haga inaplicable.

Aseguró que la demandante pactó con Claro Brasil S.A. una comisión del 5% sobre el valor de las compras, por lo que se cumplió el requisito relativo al porcentaje de la comisión.

Explicó que el requisito de necesidad de las expensas debe determinarse con criterio comercial teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad. Preciso que en la actividad comercial es normalmente acostumbrado que los empresarios pacten precios al por mayor en la compra de materiales necesarios para su actividad.

Explicó que la operación con Claro Brasil S.A. consistió en presentar a los proveedores una cantidad considerable de posibles pedidos de mercancía, para así impulsar el reconocimiento de rebajas en los precios de venta y entonces, disminuir los costos, lo que hace a las compañías más competitivas para ofrecer servicios de telefonía celular

¹³ Folios 312 a 325 del c.p.2.



y equipos móviles por precios menores. Adicionalmente, por tratarse de compras en el exterior, se acostumbra a recurrir a un intermediario en el exterior que tenga contacto con diversos proveedores.

Subrayó que la participación de intermediarios en la compra de bienes en el exterior y que los precios al por mayor son menores que los precios unitarios, son “*hechos notorios*” que no requieren prueba según el artículo 167 del Código General del Proceso.

Eliminación de la sanción por inexactitud

Planteó que no se configuró inexactitud sancionable en la medida en que los pagos que la actora efectuó a Claro Brasil S.A. son reales, pues en el acto demandado no se mencionó falta de prueba, el artículo 121 del Estatuto Tributario es la norma aplicable, que por ser norma especial prevalece sobre el artículo 107 *ibidem* y la expensa se sujetó al porcentaje establecido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Por su parte, **la DIAN** expuso los siguientes cargos de apelación¹⁴:

Adición de ingresos por la operación de “Roaming”

Manifestó que ante la verificación del Formato 1125 que hace parte integral de la DIIPT por el año gravable 2008 el fisco logró establecer que las operaciones de ingreso de la contribuyente con sus vinculadas en el exterior están fuera de rango.

En la documentación comprobatoria observó que la actora utilizó el método “*Precio Comparable No Controlado*”. Si el contribuyente que hace el estudio de precios de transferencia detecta que está por fuera del rango, porque sus ingresos son menores o sus costos y gastos mayores, debe realizar los ajustes correspondientes en la declaración del impuesto sobre la renta del periodo correspondiente.

Afirmó que la demandante no aportó en sede administrativa ni judicial pruebas que desvirtúen que los precios de transferencia se encuentran por fuera del rango intercuartil, por lo que la consecuencia es efectuar los ajustes correspondientes a su denuncia rentística, lo cual no ocurrió.

Sustentó que en la depuración del impuesto sobre la renta se tratan de manera separada los ingresos de los costos y deducciones, que tienen su propia regulación. Destacó que el Decreto 4349 de 2004 que reglamentó los precios de transferencia no prevé que al modificarse un concepto se deba hacer un ajuste correlativo en otro.

Dijo que una interpretación diferente desnaturalizaría el régimen de precios de transferencia, atentaría contra el principio de legalidad y vulneraría el principio del debido proceso.

En lo que alude al dictamen pericial practicado en audiencia de pruebas en primera instancia aclaró que las operaciones de “*Roaming Inbound*” y “*Roaming Outbound*”, desde el punto de vista financiero, no pueden sumarse y restarse a fin de saber si se obtuvo una ganancia o una pérdida por este concepto, ya que cada operación tiene su propia

¹⁴ Folios 326 a 336 del c.p.2.



estructura de ingresos, costos y gastos, por lo que resulta financieramente imposible que estas operaciones generen una pérdida para la compañía.

Observó que el perito no se sujetó a la fórmula que se le indicó aplicar para calcular el número de minutos utilizados en las operaciones de “Roaming” tanto de ingreso como de egreso, lo que denota un desconocimiento total del tema por parte de la actora, al plantear preguntas que carecen de lógica.

Aseguró que el perito debió abordar de forma segmentada las operaciones de “Roaming In” y de “Roaming Out”, lo que le resta mérito probatorio al dictamen pericial.

En cuanto a las operaciones de egresos señaló que de las efectuadas con Honduras, Puerto Rico, República Dominicana y Ecuador, sólo se encuentran por debajo del rango intercuartil las de Honduras y Ecuador, según la DIIPT, de modo que el ajuste únicamente podría efectuarse en dichas operaciones.

Así mismo, tampoco es procedente el incremento de la deducción, pues según los soportes contables de la contribuyente, el valor declarado coincide con el valor registrado en la contabilidad y en la DIIPT, por lo que no es posible aceptar costos o deducciones que carecen de soporte probatorio. En todo caso, debe tenerse en cuenta el plazo que tiene el contribuyente para corregir su declaración privada si desea incrementar el saldo a favor o disminuir el saldo a pagar.

Concluyó que la prueba pericial es innecesaria, impertinente e inútil porque la discusión es de mero derecho.

Improcedencia de la deducción por comisiones

Explicó que la administración cuestiona que COMCEL seleccionara comparables que desarrollan actividades diferentes a la de Claro Brasil S.A. y la compañía actora tenía la carga de explicar las razones de dicha inclusión, pues es un requisito exigido por la OCDE para determinar que las operaciones se realizan a precios de mercado.

Manifestó que se probó que la demandante es quien elabora el pedido y realiza la importación de los equipos adquiridos al fabricante, de modo que Claro Brasil S.A. no es la proveedora de la actora, lo que conlleva el incumplimiento del requisito de necesidad. Añadió que la compañía podía obtener los ingresos sin necesidad de incurrir en el gasto por comisiones pagadas a Claro Brasil S.A.

Sanción por inexactitud

Consideró que la sanción por inexactitud impuesta en el acto acusado procede debido a que la demandante omitió ingresos e incluyó deducciones improcedentes, como resultado de operaciones con vinculados económicos y/o partes relacionadas, que no están dentro de los márgenes transaccionales de utilidad, lo que repercutió en un menor saldo a pagar en el denuncia rentístico del año 2008.



ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** ratificó lo dicho en la demanda y en el recurso de apelación¹⁵.

Por su parte la **DIAN**, reiteró de manera sucinta los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación¹⁶.

El **Ministerio Público** representado por el Procurador Sexto Delegado ante el Consejo de Estado solicitó revocar la sentencia apelada y en su lugar denegar las pretensiones de la demanda, toda vez que consideró que no se ajusta a derecho la aplicación simultánea de la mediana a los ingresos y a los costos, y en todo caso, la actora aceptó que su operación estaba fuera del rango¹⁷.

Indicó que las comisiones pagadas a Claro Brasil S.A. no cumplen con el requisito de necesidad, pues a su juicio, no eran indispensables para el desarrollo de la actividad productiva, sino que simplemente representó una ventaja económica para la demandante. Además, la actora no asumió la carga probatoria que le asistía, sino que se escudó en que se trataba de un hecho notorio la necesidad de la expensa.

Por lo anterior, estimó pertinente mantener la imposición de la sanción por inexactitud.

Intervención – Agencia Nacional

La **Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado** presentó intervención en la que solicitó negar las pretensiones de la demanda, toda vez que estimó que la actuación de la administración de impuestos se ajustó a la ley¹⁸. Expuso que la aplicación de los segmentos de “Roaming inbound” y “Roaming Outbound” tiene un manejo independiente, pues no son comparables y sus estructuras de costos difieren significativamente, de modo que resulta equivocado asimilar el segmento “Roaming Outbound” a los costos y gastos de la empresa para restarlos de los ingresos percibidos en el segmento “Roaming inbound”.

Manifestó que la norma prevé el ajuste de los ingresos en el régimen de precios de transferencia para corregir posibles fallas del contribuyente en los precios de mercado, que debe resultar a favor de la administración y no del contribuyente. De modo que, la norma no consagra que los costos y gastos deban asimilarse a un promedio de lo reportado o a una media de mercado.

En lo que alude a los costos por comisiones pagadas a Claro Brasil S.A. advirtió que implican un sobre costo por la compra de mercancía que está por fuera de los límites que se consideran en el giro ordinario del negocio que se ejecuta, y que constituiría un cargo al valor de los bienes que no está justificado por la costumbre comercial.

Precisó que, si bien el acuerdo comercial entre COMCEL y Claro Brasil S.A. puede resultar jurídicamente viable y permitido, no es oponible a la DIAN según lo dispone el artículo 553 del Estatuto Tributario, que hace parte de los fundamentos del acto acusado.

¹⁵ Folios 371 a 389 del c.p.2.

¹⁶ Folios 348 a 353 del c.p.2.

¹⁷ Folios 390 a 393 vto. del c.p.2.

¹⁸ Folios 400 a 408 vto. del c.p.2.



Así mismo, destacó que la actora no acreditó que la intermediación en la transacción de compra sea una práctica normalmente acostumbrada en este tipo de relaciones comerciales y menos si se evidenció que la compra de los elementos se realizó directamente al fabricante de los equipos y no a través de la filial brasileña, por lo que estimó que esta erogación no cumple con el requisito de necesidad.

Respecto de la sanción por inexactitud impuesta, solicitó que se mantenga el valor determinado por el fisco en los actos acusados.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos de los recursos de apelación interpuestos por las partes, le corresponde a la Sala determinar i) si procede la adición de ingresos por operaciones de “Roaming” internacional en cuantía de \$2.337.657.000, ii) si son deducibles los pagos por comisiones a Claro Brasil S.A. por valor de \$85.213.844.000 y, iii) si en los términos del artículo 647 del Estatuto Tributario, procede la sanción por inexactitud impuesta.

De la adición de ingresos por ajuste a la mediana

Los artículos 260-1 y siguientes del Estatuto Tributario, regulan el régimen de precios de transferencia, aplicable a los contribuyentes del impuesto sobre la renta que lleven a cabo operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas en el exterior, con el objetivo de que fijen sus ingresos ordinarios y extraordinarios, costos y deducciones, activos y pasivos conforme al principio de plena competencia, según el cual, las operaciones entre vinculadas deben reflejar los precios o márgenes de utilidad que hubiesen pactado partes independientes en operaciones comparables, de modo que prevalezcan los precios de mercado sobre aquellos fijados de forma artificial entre las partes debido a su vinculación económica para reducir la carga tributaria¹⁹.

Para ello, el artículo 260-8 del Estatuto Tributario estableció para dichos contribuyentes la obligación de presentar anualmente una declaración informativa de precios de transferencia – DIIPT – de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas²⁰. Por su parte, el artículo 260-4 *ibidem* les impuso el deber de preparar y enviar la documentación comprobatoria relativa a cada tipo de operación para así demostrar la aplicación correcta del régimen de precios de transferencia²¹.

Bajo esas condiciones, el artículo 260-2 del mismo ordenamiento, indicó los métodos de precios de transferencia que podían utilizarse para determinar el precio o margen de utilidad en las operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas²²:

“Artículo 260-2. Métodos para determinar el precio o margen de utilidad en las operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas. El precio o margen de utilidad en las operaciones celebradas entre vinculados económicos

¹⁹ Sentencia del 29 de junio de 2023. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 24727, C.P. Milton Chaves García; Sentencia del 27 de octubre de 2022. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 26114, C.P. Milton Chaves García.

²⁰ Artículo modificado por el artículo 118 de la Ley 1607 de 2012 y posteriormente por el artículo 110 de la Ley 1819 de 2016.

²¹ Artículo modificado por el artículo 114 de la Ley 1607 de 2012.

²² Artículo modificado por el artículo 112 de la Ley 1607 de 2012.



o partes relacionadas se podrá determinar por la aplicación de cualquiera de los siguientes métodos, para lo cual deberá tenerse en cuenta cuál resulta más apropiado de acuerdo con las características de las transacciones analizadas:

1. Precio comparable no controlado. El método de precio comparable no controlado consiste en considerar el precio de bienes o servicios que se hubiera pactado entre partes independientes en operaciones comparables.

[...]

Parágrafo 2. De la aplicación de cualquiera de los métodos señalados en este artículo, se podrá obtener un rango de precios o de márgenes de utilidad cuando existan dos o más operaciones comparables. Estos rangos se ajustarán mediante la aplicación de métodos estadísticos, en particular el rango intercuartil que consagra la ciencia económica.

Si los precios o márgenes de utilidad del contribuyente se encuentran dentro de estos rangos, se considerarán ajustados a los precios o márgenes operacionales entre partes independientes.

En caso de que el contribuyente se encuentre fuera del rango ajustado, se considerará que el precio o margen de utilidad en operaciones entre partes independientes es la mediana de dicho rango. [...] (Subraya la Sala)

La DIAN en apelación puso de presente que la adición de ingresos a la demandante derivó del hecho de que la compañía actora se encuentra por debajo del rango de precios que ella misma estableció en su DIIPT y la documentación comprobatoria. De este modo, la consecuencia legal es el ajuste a la mediana del rango de los ingresos provenientes de operaciones de "Roaming internacional" con sus vinculadas en el exterior.

Respecto del ajuste a la mediana, la Sala en sentencia del 5 de noviembre de 2020 indicó²³:

"Así, cuando el propio contribuyente demuestra, en el estudio de precios de transferencia elaborado, que sus transacciones se sitúan por fuera del rango ajustado y que por ello incumplió el principio de plena competencia, no se requieren comprobaciones adicionales por parte de la autoridad, pues ya el mismo interesado ha afirmado el hecho que era objeto de prueba: esto es, que sus operaciones con vinculados económicos del exterior incumplieron el régimen de precios de transferencia, lo cual habilita a la Administración para modificar la autoliquidación del impuesto sobre la renta.

[...]

[B]ajo el régimen de precios de transferencia se considera que el precio o margen de la transacción controlada cumple con el principio de plena competencia, si se encuentra dentro del rango (ajustado o no, según el caso) de precios determinados por partes independientes, tras adelantar el análisis de comparabilidad respectivo y aplicar el método más apropiado; en caso contrario, «se considerará que el precio o margen de utilidad en operaciones entre partes independientes es la mediana de dicho rango».

²³ Exp. 21990, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez. Reiterada en: Sentencia del 26 de noviembre de 2020. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 21970, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



Observa la Sala, que la norma [parágrafo 2 del artículo 260-2 del E.T.] contiene un mandato de orden imperativo por cuenta del cual corresponde valorar conforme a la mediana del rango, el precio o margen de las transacciones controladas, cuando quiera que se haya determinado un precio o margen de utilidad por fuera del rango ajustado. Además, el ajuste que se debe realizar bajo la normativa nacional analizada no solo es forzoso, sino que valora el resultado de las transacciones controladas en un punto específico del rango de plena competencia (señaladamente, el correspondiente a la mediana del rango), en lugar de limitarse a llevarlo a quedar incluido dentro del rango, por ejemplo, con un ajuste al cuartil inferior.

Así, en el caso de precios o márgenes de utilidad que se encuentran por fuera del rango ajustado, la norma no contempla excepciones a la valoración de las transacciones que manda la norma, ni aun si se acreditan circunstancias justificativas de haberse reportado por fuera del rango de plena competencia.

Por la técnica legislativa empleada, la Sala concluye que el parágrafo 2.º del artículo 260- 2 del ET analizado, no estableció una presunción legal que pudiera desvirtuarse, sino una consecuencia jurídica directa, un mandato de obligatorio cumplimiento en toda clase de situaciones en las cuales se verifique el supuesto de hecho previsto en la norma, esto es que las transacciones controladas desatiendan el principio de plena competencia por encontrarse por fuera del rango ajustado.

[...]

Aunque la demandante mencionó en su análisis de comparabilidad, dentro de los riesgos financieros la variable cambiaria, no empleó los mecanismos que en la verificación de la comparabilidad proceden para neutralizar esa clase de riesgos, pues no planteó efectuar un ajuste de comparabilidad por el hecho de que el índice de rentabilidad de las comparables seleccionadas no estuviera afectado por el mismo riesgo, ni seleccionó comparables que sí estuvieran afectadas por ese riesgo. Que la demandante se haya abstenido de llevar a cabo los ajustes de comparabilidad que estimara apropiados, no afecta la procedencia de la consecuencia jurídica mandada por el parágrafo 2.º del artículo 260-2 del ET. No prospera el cargo de apelación." (Subraya la Sala)

De acuerdo con el criterio en cita, **en aquellos casos en que el propio contribuyente en su estudio de precios de transferencia demuestre que se encuentra por fuera del rango ajustado**, el fisco queda habilitado para modificar su denunciado rentístico, sin que se requieran comprobaciones adicionales. En ese sentido, y teniendo en cuenta que el parágrafo 2 del artículo 260-2 del Estatuto Tributario antes transcrito, no prevé excepciones, es procedente el ajuste a la mediana aun cuando el obligado tributario justifique las circunstancias por las que el precio o margen de utilidad incumplan el principio de plena competencia.

Adicionalmente, la referida sentencia aclara que aún en los casos en que el contribuyente manifieste que algunas variables incidieron en que su operación con vinculados quedara fuera de rango, no afecta la procedencia de lo dispuesto en el parágrafo 2 del artículo 260-2 del Estatuto Tributario, máxime si esto derivó de una indebida selección de los comparables o de falta de ajustes por parte del contribuyente.



Radicado: 25000-23-37-000-2012-00324-01 (21771)

Demandante: Comunicación Celular S.A.

Pues bien, en el caso bajo estudio la Sala observa que la demandante presentó su denuncia rentística del año gravable 2008, el 21 de abril de 2009 con un saldo a pagar de \$565.887.018.000²⁴. A su vez, el 17 de julio de la misma anualidad presentó la DIIPT correspondiente, en la que registró operaciones de ingreso por valor de \$124.374.941.000²⁵.

Mediante Requerimiento Ordinario 100211230-3725 del 26 de agosto de 2009, la entidad demandada advirtió a la demandante que las operaciones de ingreso con sus compañías vinculadas en Honduras (Servicios de Comunicaciones de Honduras S.A.), Puerto Rico (Telephone Company), República Dominicana (Compañía Dominicana de Teléfono C.A.) y Ecuador (Consortio Ecuatoriano de Telecomunicaciones S.A. – CONCECEL S.A. –) se encontraban por fuera del rango, por lo que le solicitó que le informara los ajustes que había efectuado en su denuncia rentística del año 2008, o de lo contrario, presentara la corrección correspondiente, en la que se evidenciara el ajuste a la mediana²⁶.

En escrito de 28 de septiembre de 2009 la sociedad respondió el requerimiento ordinario y consideró que el fisco desconoció aspectos puntuales del negocio de “Roaming Internacional” que realiza la compañía. Explicó que las operaciones de “Roaming” son de entrada y salida, de modo que si el “Roaming Outbound” es mayor que el “Roaming Inbound” habrá un resultado positivo, es decir un ingreso en Colombia; si por el contrario el “Roaming Outbound” es menor que el “Roaming Inbound” habrá un resultado negativo, esto es un egreso para Colombia²⁷.

Así mismo indicó que COMCEL obtuvo de su operación de “Roaming Internacional” un ingreso de \$1.370.207.920 que fue base de la liquidación del impuesto sobre la renta del año 2008, pero, si el resultado se analiza de manera individual por vinculado, el resultado neto arroja una pérdida de \$83.478.214.

En dicho escrito y a lo largo del proceso en sede administrativa y judicial la accionante reconoció que *“la tarifa pagada y cobrada por Comcel S.A. se encuentra por fuera del rango intercuartil”*. No obstante, consideró que por existir un egreso correlativo por el pago de servicios de “Roaming Inbound” a sus compañías vinculadas, que es menor al que se esperaba obtener de haber pactado dichas operaciones a precios de mercado, el impuesto sobre la renta que liquidó en su declaración privada fue mayor en lo que alude a las operaciones de “Roaming Internacional”, por lo que a su juicio no era factible realizar correcciones a su denuncia rentística del periodo 2008.

Previa solicitud de la autoridad tributaria, COMCEL presentó la documentación comprobatoria el 12 de noviembre de 2009, en la que registró operaciones de ingresos por prestación de servicios diferentes a los financieros – “Roaming Internacional” con 11 compañías vinculadas ubicadas en diferentes países de América Latina por valor de \$6.110.866.550, entre las que se encuentran Servicios de Comunicaciones de Honduras S.A., Telephone Company en Puerto Rico, Compañía Dominicana de Teléfono C.A. y Consortio Ecuatoriano de Telecomunicaciones S.A. – CONCECEL S.A. –²⁸.

²⁴ Folio 4 del c.a.

²⁵ Folio 146 del c.a.

²⁶ Folios 11 y 12 del c.a.

²⁷ Folios 15 al 30 del c.a.

²⁸ Folios 109 a 115 vto. del c.a.



Igualmente, informó operaciones de egreso por contratación de servicios diferentes a los financieros – “Roaming Internacional” por cuantía de \$4.640.658.630, en las que registró operaciones con las compañías antes señaladas, a excepción de Telephone Company de Puerto Rico.

De acuerdo con el análisis de las funciones y riesgos de COMCEL, la naturaleza de la operación y la información financiera disponible determinó que el método más adecuado era el de Precio Comparable No Controlado – PC – para evaluar las operaciones intercompañía en la **prestación y contratación** de “Roaming Internacional”.

Para el efecto tuvo en cuenta las tarifas aplicadas por la sociedad demandante con operadores vinculados y no relacionados, para las 4 modalidades de prestación del servicio de “Roaming Internacional”: i) **TLTLE Y LDI**: tarifa de tiempo al aire para llamadas locales, entrantes y de LDI a país de origen, ii) **TLDIPO**: tarifa de larga distancia internacional hacia el país de origen, iii) **TSMSS-MO**: tarifa SMS MO y iv) **TGPRS**: tarifa GPRS por Kbyte.

De acuerdo con esos datos, estableció para efectos del análisis el rango intercuartil inferior en \$871, el rango intercuartil superior en \$4.983 y la mediana del rango en \$2.510. Respecto de las compañías vinculadas que fueron objeto de cuestionamiento por la DIAN se observa lo siguiente²⁹:

Compañía relacionada	Tarifa intercompañía (Pesos 2008)	Rango (Tarifas- Pesos 2008)			Contraste
		Inferior	Mediana	Superior	
Compañía Dominicana de Teléfono C.A.	643	871	2.510	4.983	Bajo
Consortio Ecuatoriano de Telecomunicaciones S.A.	643	871	2.510	4.983	Bajo
Puerto Rico Telephone Company/CLARO	643	871	2.510	4.983	Bajo
Servicios de Comunicación de Honduras S.A.	713	871	2.510	4.983	Bajo

Respecto de los resultados de la tabla anterior, la compañía realizó las siguientes precisiones en el estudio de precios de transferencia³⁰:

*“El resultado que muestra la Tabla No. 06 arriba, debe ser interpretado de acuerdo con la realidad jurídica y comercial de la operación de roaming internacional, esto es, que para que exista una operación de roaming internacional no es factible que la misma se dé de manera unilateral lo que, dicho en otras palabras, requiere **siempre** de la participación de dos operadores en los dos países en los que se va a prestar el servicio. Esta situación y la intención de las partes en lo que a la operación o acuerdo mutuo se refiere, es bastante clara en los contratos suscritos entre cada uno de los operadores involucrados en el servicio.*

Una cosa es que, debido al aspecto formal en lo que se refiere al diligenciamiento de la declaración informativa de precios de transferencia, el roaming inbound y el

²⁹ Ibidem.

³⁰ Ibidem.



outbound deban informarse de manera separada, situación que no hace ninguna referencia a la realidad económica y contractual de esta operación; y otra bien diferente es el resultado que para Comcel S.A. en su calidad de contribuyente del impuesto sobre la renta, arroja la operación durante el periodo fiscal 2008.

Hacemos énfasis en que Comcel S.A. no está “neteando” operaciones con fundamento económico independiente y diferente, lo que Comcel realmente sostiene con sus vinculados económicos en este caso, es una operación de entrada y salida de servicio y, valga la pena aclarar, es lo mismo que se presenta en cualquier contrato de roaming internacional con partes independientes.” (Resaltado y subrayado propios del texto)

Respecto de estas operaciones, la autoridad tributaria en la liquidación oficial de revisión enjuiciada manifestó³¹:

“- La División de Gestión de Fiscalización, en el acto preparatorio solo se refirió al ajuste en los ingresos; pues es evidente que el Estudio de Precios de Transferencia soporte de la Declaración Informativa, demuestra que se encuentra por debajo del rango intercuartil que el mismo contribuyente determinó.

[...]

- Lo manifestado en el memorial de respuesta al Requerimiento Especial y complementado con ocasión de la respuesta a la Ampliación, permite inferir que efectivamente el precio por minuto cobrado a sus vinculados económicos, aquí objeto de análisis, si se encontraban por fuera de rango frente a los comparables seleccionados, tan cierto es que el único argumento es direccionar a la Administración para que con el error establecido en la operación de ingreso (estar fuera de rango), se subsane, aplicando el mismo procedimiento a las operaciones de egreso con lo cual el contribuyente pretende subsanar el error; es decir el precio por minuto en la operación de ingreso con sus vinculados no cumple con el principio del operador independiente (Arm`s Length). Incumplir con éste principio, significa que el precio que pacta COMCEL en la operación de roaming internacional (ingreso), no se está pactando a precios de mercado.

- De otra parte, el método de Precio Comparable no Controlado, es un método directo de análisis de operaciones entre vinculados; razón por la cual al establecer el rango de precios de los comparables seleccionados y quedar por fuera del rango de precios, se confirma que en la operación de ingresos que Comcel celebra con sus vinculados no esta (sic) a los mismos precios que pactan operadores independientes.

- Reitera el despacho que lo pretendido en las respuestas a los actos administrativos previos a la determinación, no es posible por cuanto aceptar tal procedimiento constituiría un mecanismo para aceptar que estar fuera del rango de precios en la operación de ingresos por concepto de servicios diferentes a los financieros se subsana por un mecanismo diferente al previsto en el artículo 260-2 del Estatuto Tributario. Esta norma es clara y su interpretación debe realizarse conforme lo prevén los artículos 27 y 28 del Código Civil. Es decir que por mandato legal, la consecuencia de encontrarse fuera de rango, es ajustarse a la mediana del rango intercuartil determinado.”

³¹ Folios 193 a 195 vto. del c.a.



La Sala comparte los argumentos esgrimidos por la administración en el acto administrativo demandado, por las razones que pasan a exponerse:

Atendiendo al criterio jurisprudencial traído a colación, la normativa de precios de transferencia no contempla excepción alguna para ajustar a la mediana las operaciones entre partes vinculadas cuyos precios se sitúen por fuera del rango transaccional entre partes independientes, máxime si el propio contribuyente así lo determina en su DIIPT y la información comprobatoria, que es la misma interpretación de la norma que expone el fisco en la liquidación oficial.

Ahora, el hecho de que la actora pretenda justificar esa situación en el hecho de que los contratos de prestación del servicio de “*Roaming Internacional*” son de doble vía y que los precios pactados se aplican igualmente en la prestación del servicio por parte de COMCEL, como en el servicio que las compañías vinculadas en el exterior le prestan a COMCEL, no la exonera de la consecuencia legal que establece la norma, esto es, que sus ingresos se ajusten a la mediana del rango de precios, pues está probado que la operación incumplió el principio de plena competencia.

Entonces, la Sala considera que al realizar el estudio de precios de transferencia la actora debió elegir comparables que prestaran y recibieran el servicio de “*Roaming Internacional*” y que los precios que se pactaron entre partes independientes tuvieron en cuenta el efecto que conlleva “*netear*” los ingresos y egresos de esa actividad para la determinación de la utilidad, pues según la demandante esto se presenta en cualquier contrato de “*Roaming Internacional*”.

Si la actora consideró o detectó que este efecto no se tuvo en cuenta en el estudio de precios de transferencia debió efectuar un ajuste de comparabilidad o seleccionar otros comparables que sí realizaran este tipo de operaciones de entrada y salida de servicios, lo que en todo caso implicaría la modificación de la documentación comprobatoria, situación que no se presentó en este caso.

Por tanto, no es de recibo, que la compañía actora pretenda subsanar el incumplimiento del régimen de precios de transferencia, aduciendo que las operaciones de egreso también deben ajustarse a la mediana del rango, y que dicha acción da como resultado una pérdida, que disminuiría el impuesto a cargo, pues la normativa de precios de transferencia no establece este tratamiento en ningún caso.

En todo caso, si la demandante consideró que omitió incluir costos en su denuncia rentística, debió presentar la corrección correspondiente, pero no podían reconocerse elementos que no fueron discutidos por la DIAN a lo largo del proceso de determinación oficial. Prospera el cargo de la administración y por tanto se revocará en este punto la providencia impugnada para negar esta pretensión de la demanda.

De los pagos por comisiones a Claro Brasil S.A. (\$85.213.844.000)

La demandante en apelación consideró que para establecer la procedencia de los pagos por comisiones realizados a su vinculada en el exterior Claro Brasil S.A., deben analizarse los supuestos del artículo 121 del Estatuto Tributario, el que a su juicio da por cumplido el requisito de necesidad y que prevé otro tipo de exigencias para el pago de comisiones al exterior, diferentes a las del artículo 107 del Estatuto Tributario.



Previo a analizar los argumentos de apelación planteados por la demandante, la Sala advierte que el fisco se pronunció respecto de esta glosa en su recurso de apelación, y aclaró que la discusión se contrae a que COMCEL en el estudio de precios de transferencia seleccionó comparables que desarrollaban actividades diferentes a las que llevaba a cabo Claro Brasil S.A. que fue la parte analizada.

Al respecto, la Sala puntualiza que estos argumentos no serán estudiados, en primer lugar, porque como lo indicó el *a quo* si bien la DIAN advirtió irregularidades en la elección de los comparables, el verdadero motivo de rechazo fue el incumplimiento del requisito de necesidad, que será lo que analizará la Sala conforme al recurso de apelación interpuesto por la demandante.

En lo que interesa a la discusión que aquí se plantea, se trae a colación lo dispuesto en los artículos 107 y 121 del Estatuto Tributario vigentes para la época de los hechos³²:

“Artículo 107. Las expensas necesarias son deducibles. Son deducibles las expensas realizadas durante un año o periodo gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad.

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

Artículo 121. Deducción de gastos en el exterior. Los contribuyentes podrán deducir los gastos efectuados en el exterior, que tengan relación de causalidad con rentas de fuente dentro del país, siempre y cuando se haya efectuado la retención en la fuente si lo pagado constituye para su beneficiario renta gravable en Colombia.

Son deducibles sin que sea necesaria la retención:

- a. *Los pagos a comisionistas en el exterior por la compra o venta de mercancías, materias primas u otra clase de bienes, en cuanto no excedan del porcentaje del valor de la operación en el año gravable que señale el Ministerio de Hacienda y Crédito Público; [...]*”

En un caso en el que se dirimió una discusión idéntica a la que plantea la demandante en el presente caso, la Sala expresó³³:

“Finalmente, debe precisarse que no le asiste razón al demandante cuando sostiene que el requisito de necesidad, no es exigible para la deducibilidad de gastos por pago de comisiones, lo que concluye a partir de que la disposición [artículo 121 del Estatuto Tributario] hace referencia a la relación de causalidad, que no a la necesidad.

³² El artículo 158 de la Ley 1607 de 2012 adicionó el inciso tercero al artículo 107 del E.T., que posteriormente fue modificado por el artículo 62 de la Ley 1819 de 2016. El inciso segundo y los literales a) y b) del artículo 121 del E.T. fue derogado por el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016.

³³ Sentencia del 9 de junio de 2022. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 25183, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



*No resulta de recibo lo anterior, primero porque el artículo 107 del Estatuto Tributario, no previó excepción alguna al señalar “Son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad” y segundo porque la referencia a la relación de causalidad que hace el artículo 121 *ibidem*, tiene otro alcance.*

En efecto, el señalamiento de este precepto, en el sentido de que “los contribuyentes podrán deducir los gastos efectuados en el exterior, que tengan relación de causalidad con rentas de fuente dentro del país, siempre y cuando se haya efectuado la retención en la fuente si lo pagado constituye para su beneficiario renta gravable en Colombia”, gravita en torno a la diferenciación entre los gastos del exterior que tienen relación de causalidad con rentas de fuente nacional, versus los gastos del exterior que tienen relación de causalidad con rentas de fuente extranjera, lo que resulta muy relevante, si se tiene en cuenta que tratándose de los segundos, esto es, de los gastos del exterior para generar rentas de fuente extranjera se predica su plena deducibilidad, con prescindencia de que no se hayan sujetado a retención en la fuente, por no haber obligación de hacerla.

Repárese que, el alcance de la disposición (Art. 121 E.T) es completamente diferente al del artículo 107 del Estatuto Tributario, contenido de las condiciones generales de deducibilidad de cualquier gasto, esto salvo que, el propio legislador haya relevado la expensa del cumplimiento de alguna de las condiciones de deducibilidad allí previstas, tal es el caso del gasto de GMF que puede deducirse con prescindencia de su relación de causalidad, para dar un ejemplo.” (Subrayado propio del texto)

Conforme con la jurisprudencia previamente citada, el texto del artículo 121 del Estatuto Tributario no establece una exoneración del cumplimiento del requisito de necesidad establecido en el artículo 107 *ibidem*, pues éste último prevé las condiciones de deducibilidad de cualquier gasto, y para que se releve del cumplimiento de alguna de ellas, así lo debe disponer el legislador, lo que no ocurre con los pagos de comisiones en el exterior. Por lo tanto, no es de recibo para la Sala el argumento expuesto por COMCEL sobre el particular.

En ese orden de ideas, resulta pertinente, traer a colación las siguientes reglas de decisión, que fijó la Sala en sentencia de unificación 2020CE-SUJ-4-005 del 26 de noviembre de 2020, respecto del alcance de las exigencias contenidas en el artículo 107 del Estatuto Tributario³⁴:

“2. Las expensas necesarias son aquellas que realiza razonablemente un contribuyente en una situación de mercado y que, real o potencialmente, permiten desarrollar, conservar o mejorar la actividad generadora de renta. La razonabilidad comercial de la erogación se puede valorar con criterios relativos a la situación financiera del contribuyente, las condiciones del mercado donde se ejecuta la actividad lucrativa, el modelo de gestión de negocios propio del contribuyente, entre otros. Salvo disposición en contrario, no son necesarios los gastos efectuados con el mero objeto del lujo, del recreo o que no estén encaminados a objetivos económicos sino al consumo particular o personal; las donaciones que no estén relacionadas con un objetivo comercial; las multas causadas por incurrir en infracciones administrativas; aquellos que representen retribución a los

³⁴ Exp. 21329, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



accionistas, socios o partícipes; entre otros.

[...]

4. Los contribuyentes tienen la carga de poner en conocimiento de las autoridades administrativas y judiciales las circunstancias fácticas y de mercado, demostraciones y carga argumentativa, conforme a las cuales una determinada expensa guarda relación causal con su actividad productora de renta, es necesaria y proporcional con un criterio comercial y tomando en consideración lo acostumbrado en la concreta actividad productora de renta.” (Subraya la Sala)

En el expediente obra el “Convenio de reconocimiento y aceptación de prestación de servicios” suscrito entre COMCEL y Claro Brasil S.A. el 19 de diciembre de 2008 en el que se pactaron las siguientes cláusulas³⁵:

“CLAÚSULAS

PRIMERA. Objeto. Las partes reconocen que desde el 1° de enero de 2008 y hasta la fecha de firma del presente Convenio, CLARO ha prestado a COMCEL los servicios que se mencionan en el Anexo “1” del presente Convenio (los “Servicios”).

SEGUNDA. Contraprestación. Como contraprestación por los Servicios prestados, COMCEL pagará a CLARO el 5% sobre el valor total de los Equipos (según dicho término se define en el Anexo “1”) que haya comprado COMCEL durante 2008. El cálculo se hará con base a las facturas de pedidos que se hayan llevado a cabo durante el 2008.

Para efectos del pago, CLARO presentará a COMCEL el correspondiente comprobante de cobro dentro de los últimos quince días del mes de Diciembre de 2008.

[...]

ANEXO “1”

SERVICIOS OBJETO DEL CONVENIO

Con objeto de tener un mayor poder de negociación con los proveedores de equipos de telecomunicaciones y de equipos de telefonía celular (los “proveedores”), CLARO realizará las negociaciones de compra de hardware, software, elementos de red, teléfonos celulares y/o accesorios (los “Equipos”) directamente con cada Proveedor, atendiendo los requerimientos de COMCEL, mediante la prestación de los siguientes servicios:

1. CLARO recibirá el presupuesto anual de compras de varias subsidiarias de América Móvil, incluyendo COMCEL (en adelante las “Operadoras”, y en lo individual la “Operadora”) detallando el número de unidades por modelo y por proveedor (“Plan Anual de Compras AMX”).
2. CLARO entrará en contacto con los diferentes proveedores y negociará precios de compra para cada modelo basado en los **volúmenes consolidados** de las

³⁵ Folios 65 a 67 del c.a.



subsidiarias del Grupo América Móvil que formen parte del Plan Anual de Compras AMX.

3. Las negociaciones se llevarán a cabo vía telefónica con los representantes de los proveedores ó en reuniones que se llevarán a cabo en el lugar establecido por ambas partes. CLARO informará por escrito a COMCEL los precios negociados.
4. Una vez establecidos los precios, será COMCEL quien haga los pedidos directamente a los fabricantes.
5. COMCEL tiene la obligación de comunicar por escrito a CLARO en el momento que exista alguna modificación a algún pedido, por cualquier causa, a efecto de que CLARO proceda a negociar con el proveedor correspondiente nuevas condiciones (si procediera).
6. A solicitud de COMCEL, CLARO negociará precios para algún equipo que éstas quisieran poner en promoción, y que requieran un stock adicional de aparatos. Estas solicitudes deberán hacerse por escrito a CLARO y deberá indicar el volumen estimado de compra y el precio objetivo.

Todos los actos que CLARO lleve a cabo en la prestación de los Servicios objeto del presente Convenio, ya sea frente a terceros o frente a cualquier parte relacionada con el Grupo América Móvil, serán en calidad de intermediario, por lo que en ningún momento CLARO estará autorizada ni facultada para actuar en representación de COMCEL.” (Resaltado propio del texto. Subraya la Sala)

En el Estudio de Precios de Transferencia Comunicación Celular S.A., Ejercicio Fiscal 2008, preparado por Ernst & Young se observa³⁶:

“III. Descripción del Grupo Corporativo y de la Compañía

A. América Móvil, S.A.B, de C.V.

América Móvil S.A.B. de C.V. (en adelante “América Móvil”) es la compañía celular más grande de América Latina y la cuarta más grande a nivel mundial en términos de suscriptores promocionales.

[...]

América Móvil opera hoy en día en diecisiete países y tiene una base de suscriptores de 176.4 millones. Desde su comienzo, esta empresa se ha expandido rápidamente por medio de adquisiciones y crecimiento orgánico. América Móvil ha tenido un crecimiento de suscriptores acelerado en los últimos años impulsando a la alza su participación en el mercado de 20% en 2000 a 42% en el tercer trimestre de 2008. En este tiempo, la población cubierta con licencias en América Latina aumentó de 137 millones a 496 millones.

Actualmente América Móvil cuenta con:

Operación en 17 países del continente americano
Más de 173 millones de clientes celulares
Más de 3.8 millones de líneas fijas en Centroamérica

³⁶ Folios 74 a 76 del c.a.



Cobertura para una población de más de 799 millones de personas

En los últimos años, América Móvil ha instalado y modernizado sus redes GSM en México, Brasil, Colombia, Ecuador, Guatemala, El Salvador, Nicaragua, Argentina, Uruguay y Honduras, así como Paraguay, Chile y Perú. [...]

B. Comunicación Celular S.A.

Comcel es el operador de telefonía celular líder del mercado colombiano. Cuenta con una participación del 58.9% de los suscriptores en el ámbito nacional, según informe del Ministerio de Comunicaciones presentado en junio de 2005. (Subraya la Sala)

Se observa que en el acto objeto de control, el reproche de la administración respecto de la comisión pagada a Claro Brasil S.A. fue del siguiente tenor³⁷:

“Requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario.

Retomando lo manifestado en la Ampliación:

“Además se contradice el convenio al señalar “CLARO realizará las compras” y luego establecer que Comcel hará directamente los pedidos al fabricante. Esta manifestación desvirtúa la intermediación aludida en el convenio: “... CLARO realizará las negociaciones de compra de hardware, software, elementos de red, teléfonos, celulares y/o accesorios (los equipos) directamente con cada proveedor...”.

Es evidente que Comcel S.A., es quien elabora el pedido y realiza la importación de los equipos adquiridos a cada fabricante, CLARO Brasil no le vende los equipos a COMCEL S.A., motivo por el cual para el Despacho, CLARO BRASIL no tiene la calidad de proveedor de equipos para COMCEL S.A.,

[...]

Ahora bien, se encuentra probado que Comcel S.A., no adquiere equipos a su vinculado Claro S.A., en el oficio radicado con el número 00004691 del 20 de marzo de 2012, suscrito por el representante legal, explica que no hay registro contable por concepto de compras a Claro Brasil ni posee declaraciones de importación relacionadas con compras a su vinculado. Igualmente manifiesta que Comcel no adquirió equipos de telefonía móvil a Claro Brasil, (folios 225 y 226).

[...]

Así las cosas el gasto solicitado por concepto de Comisión pagada a su vinculado económico “CLARO BRASIL” no se encuentra procedente por cuanto no resulta necesario, se reitera que ésta comisión se originó en un acuerdo de voluntades entre particulares, soportando el pago de la comisión en cláusulas direccionadas a hacer ver como necesario e indispensable la erogación; pero que en la práctica constituye una forma documental de soportar el gasto, cuando la compra de bienes (equipos y accesorios) la efectúa directamente el contribuyente al proveedor (fabricante). Con este proceder se vulnera el sentido del legislador contenidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario.”

³⁷ Folios 195 vto. a 197 vto. del c.a.



De lo expuesto hasta este punto, se observa que la administración producto de su investigación estableció que COMCEL no efectuó compras directamente a su vinculada en el exterior Claro Brasil S.A. que justifiquen el pago de una comisión por intermediación. El fisco estimó que esta expensa resultaba innecesaria, toda vez que era la demandante quien adquiriría directamente de sus proveedores los equipos tecnológicos necesarios para desarrollar su actividad productora de renta, y que el convenio suscrito entre las partes pretendía justificar un sobre costo de la mercancía adquirida.

Sobre el particular, la Sala aclara que conforme a lo pactado en el convenio transcrito anteriormente, en efecto COMCEL no realizó compras de equipos tecnológicos a Claro Brasil S.A. pues la responsabilidad de su vinculada en el exterior se delimitaba a centralizar los pedidos de varias subsidiarias de América Móvil para negociar el precio con los proveedores y al tratarse de altos volúmenes de mercancía, obtener una disminución en el costo de los dispositivos de comunicación.

No es cuestionable entonces, el hecho de que la sociedad brasileña no apareciera registrada como proveedora de la demandante, pues su compromiso era el de negociar el precio y luego, correspondía a la compañía actora adelantar el proceso de compra directamente con los proveedores en el exterior.

En el recurso de apelación COMCEL aseveró que la necesidad de la erogación se justifica en que es normalmente acostumbrado en la actividad comercial pactar precios al por mayor en la compra de materiales necesarios, y dado que esas compras se realizan en el exterior, se acostumbra a recurrir a un intermediario en el extranjero que tenga contacto con diversos proveedores.

La Sala observa que tal como la demandante lo alegó a lo largo del debate en sede administrativa y judicial, la intermediación que suscitó la comisión pagada repercutió en la obtención de mejores precios en el mercado que impactaron positivamente la competitividad de la sociedad demandante.

Así mismo, estima que la expensa sufragada por la demandante sí es necesaria, en la medida en que se trata de una erogación que se realiza razonablemente en una situación de mercado y que de forma real contribuye a desarrollar y mejorar la actividad productora de renta, y no de un gasto suntuario o no relacionado con un objetivo comercial.

Lo anterior encuentra respaldo en la información contenida en el Estudio de Precios de Transferencia preparado por Ernst & Young, que da cuenta del amplio mercado que atendía América Móvil en ese periodo y los esfuerzos del grupo empresarial por ampliar su cobertura en redes, situaciones que acreditan la conveniencia de canalizar mediante Claro Brasil S.A. el alto volumen de teléfonos móviles y demás dispositivos que demandaban sus compañías vinculadas, pues es claro que por tratarse de una cantidad significativa de productos, se podían obtener precios inferiores.

Es claro entonces, que la finalidad de este egreso fue obtener precios competitivos en la adquisición de teléfonos móviles para su posterior venta y de elementos para la instalación y el mantenimiento de las redes de comunicación, que están estrechamente ligados con la actividad económica que desarrolla la demandante.



Cabe advertir que la objeción de la DIAN para rechazar esta erogación se limitó a cuestionar la necesidad del gasto, sin objetar la realidad de la erogación o el contenido y formación del contrato, por lo que la Sala solo se pronunciará sobre aquello que fue objeto de debate.

El cargo de la demandante se despacha favorablemente por lo que se revocará en este punto la providencia impugnada, para acceder a esta pretensión de la demanda.

De la sanción por inexactitud

En la liquidación oficial demandada la administración tributaria impuso sanción por inexactitud por valor de \$46.227.190.000.

El párrafo del artículo 260-10 del Estatuto Tributario vigente para la época de los hechos³⁸, establecía que en relación con el régimen de precios de transferencia, constituye inexactitud sancionable la inclusión de ingresos en operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas que no estén acordes con los precios o márgenes de utilidad que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, de los cuales derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente, para el efecto, indicó que debe aplicarse lo dispuesto en el artículo 647 del mismo ordenamiento.

El artículo 647 del Estatuto Tributario preceptuaba³⁹:

“Art. 647. Sanción por inexactitud. *Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes, y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las Oficinas de Impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable. [...]*

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

Conforme a lo dispuesto en el artículo 647 *ibidem*, esta Sala precisó recientemente que para exculpar al obligado tributario de la imposición de la sanción por inexactitud no basta con que éste alegue que existió una diferencia de criterios entre las partes, sino que debe argumentar con suficiencia las razones que lo llevaron a una interpretación errada o diferente de la normativa aplicable⁴⁰.

Pues bien, en este caso, la Sala observa que la actora estableció un precio del servicio de “Roaming Internacional” que desconoce el principio de plena competencia y no realizó

³⁸ Artículo modificado por el artículo 120 de la Ley 1607 de 2012 y posteriormente por el artículo 112 de la Ley 1819 de 2016.

³⁹ Artículo modificado por el artículo 287 de la Ley 1819 de 2016.

⁴⁰ Sentencia del 11 de junio de 2020. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 21640, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



el ajuste a la mediana, a pesar de que así lo ordena expresamente el parágrafo 2 del artículo 260-2 del Estatuto Tributario, lo que demuestra un incumplimiento del régimen de precios de transferencia.

Por lo anterior, la demandante declaró un saldo a pagar inferior al que en efecto le correspondía, sin que se advierta un error en la apreciación del derecho aplicable, de modo que se mantiene la sanción por inexactitud impuesta en la medida que dicho cargo no prosperó.

Con todo, la Sala pone de presente que el parágrafo 5 del artículo 282 de la Ley 1819 de 2016 modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, para admitir expresamente la aplicación del principio de favorabilidad en el régimen sancionatorio tributario, que ha sido reconocido aun cuando la parte no lo haya solicitado⁴¹.

Pues bien, el artículo 288 de la citada ley disminuyó la sanción por inexactitud en las declaraciones tributarias, pues pasó de ser el 160% del mayor valor a pagar o del menor saldo a favor determinado por la Administración, al 100%.

Así, al resultar menos gravosa la sanción contenida en el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016 que la vigente en el momento de los hechos, la Sala procede a reliquidar la sanción por inexactitud a la tarifa general del 100%, según se precisó.

Es de tener en cuenta que la Sala accedió al cargo relacionado con el pago de comisiones, razón por la cual tanto el impuesto como la sanción por inexactitud deben ser recalculados. En consecuencia, la Sala modificará el ordinal segundo de la sentencia apelada, para en su lugar, a título de restablecimiento del derecho, tener como liquidación la practicada por esta Sala en los siguientes términos:

Impuesto de renta y complementarios año gravable 2008			
CONCEPTO	LIQ PRIVADA	DIAN	LIQ C DE E
INGRESOS BRUTOS OPERACIONALES	5.908.750.358.000	5.911.088.012.000	5.911.088.012.000
TOTAL INGRESOS NETOS	6.215.000.302.000	6.217.337.956.000	6.217.337.956.000
TOTAL COSTOS	2.561.774.272.000	2.561.774.272.000	2.561.774.272.000
GASTOS OPERACIONALES DE ADMINISTRACIÓN	606.741.925.000	521.528.081.000	606.741.925.000
TOTAL DEDUCCIONES	1.987.168.130.000	1.901.955.286.000	1.987.168.130.000
RENDA LÍQUIDA ORDINARIA DEL EJERCICIO	1.666.057.900.000	1.753.608.398.000	1.668.395.554.000
RENDA LÍQUIDA	1.666.057.900.000	1.753.608.398.000	1.668.395.554.000
RENDA LÍQUIDA GRAVABLE	1.666.057.900.000	1.753.608.398.000	1.668.395.554.000
IMPUESTO SOBRE RENTA GRAVABLE	549.798.777.000	578.690.771.000	550.570.533.000
DESCUENTOS TRIBUTARIOS	27.730.620.000	27.730.620.000	27.730.620.000
IMPUESTO NETO DE RENTA	522.068.157.000	550.960.151.000	522.839.913.000

⁴¹ **Ley 1819 de 2016, artículo 282.** Modifíquese el artículo 640 del Estatuto Tributario el cual quedará así: **“Artículo 640. Aplicación de los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad en el régimen sancionatorio.** Para la aplicación del régimen sancionatorio establecido en el presente estatuto se deberá atender a lo dispuesto en el presente artículo.

[...]

Parágrafo 5. El principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior.”



Radicado: 25000-23-37-000-2012-00324-01 (21771)

Demandante: Comunicación Celular S.A.

IMPUESTO DE GANANCIAS OCASIONALES	224.539.000	224.539.000	224.539.000
TOTAL IMPUESTO A CARGO	522.292.696.000	551.184.690.000	523.064.452.000
ANTICIPO POR EL AÑO GRAVABLE	28.214.682.000	28.214.682.000	28.214.682.000
TOTAL RETENCIONES AÑO GRAVABLE	118.803.522.000	118.803.522.000	118.803.522.000
ANTICIPO POR EL AÑO GRAVABLE SIGUIENTE	190.612.526.000	190.612.526.000	190.612.526.000
SALDO A PAGAR POR IMPUESTO	565.887.018.000	594.779.012.000	566.658.774.000
SANCIONES	0	46.227.190.000	771.756.000
TOTAL SALDO A PAGAR	565.887.018.000	641.006.202.000	567.430.530.000
TOTAL SALDO A FAVOR	0	0	0

CÁLCULO DE LA SANCIÓN POR INEXACTITUD		
	DIAN	C DE E
Saldo a pagar determinado	594.779.012.000	566.658.774.000
Saldo a pagar declarado	565.887.018.000	565.887.018.000
Base de sanción	28.891.994.000	771.756.000
Porcentaje de sanción por inexactitud	160%	100%
Valor sanción por inexactitud	46.227.190.000	771.756.000

Condena en costas

La Sala precisa que no condena en costas en esta instancia conforme a lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y 365 numeral 8 del Código General del Proceso, por cuanto 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

PRIMERO: Modificar el ordinal segundo de la sentencia del 25 de febrero de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A" en el trámite del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho instaurado por Comunicación Celular S.A. -COMCEL-. En su lugar:

“**SEGUNDO:** A título de restablecimiento del derecho, téngase como liquidación la efectuada por la Sala en segunda instancia.”

SEGUNDO: En lo demás, **confirmar** la sentencia apelada.

TERCERO: No condenar en costas en esta instancia.



Radicado: 25000-23-37-000-2012-00324-01 (21771)
Demandante: Comunicación Celular S.A.

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

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

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidente

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

LUIS FERNANDO MACÍAS GÓMEZ
Conjuez