



Bogotá D. C., 23 de Julio de 2004
OFCTCP/0246/2004

CONCEPTO N° 009/2004

XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX
XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX
XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX
XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX

Ref.: Consulta de fecha 24 de marzo de 2004
Radicación: 136

En desarrollo de lo previsto en el artículo 23 de la Resolución 001 de 2001 expedida por el Consejo Técnico de Contaduría Pública y cumplido el trámite previsto en esta disposición, por medio del presente escrito respondemos su consulta de la referencia, en la cual se plantea:

1. CONSULTA:

1.1. ANTECEDENTES:

“EL 28 DE MARZO DE 1994, EL MINISTERIO DE COMUNICACIONES Y LAS EMPRESAS DE TELEFONÍA CELULAR OCCIDENTE Y CARIBE CELULAR S.A. — OCCEL S.A., COMUNICACIÓN CELULAR S.A. COMCEL SA. Y CELCARIBE S.A., SUSCRIBIERON LOS CONTRATOS ESTATALES DE CONCESIÓN, CUYO OBJETO ES LA PRESTACIÓN POR CUENTA Y RIESGO DEL CONCESIONARIO DEL SERVICIO DE TELEFONÍA MÓVIL CELULAR EN COLOMBIA, EN ELLOS SE ACORDÓ QUE EL CONCESIONARIO DEBERÍA CANCELAR TRIMESTRALMENTE AL MINISTERIO DE COMUNICACIONES, POR CONDUCTO DEL FONDO DE COMUNICACIONES, POR CONCEPTO DEL DERECHO A LA UTILIZACIÓN Y EXPLOTACIÓN DE LAS FRECUENCIAS RADIOELÉCTRICAS, UNA TARIFA PERIÓDICA DE CONTRAPRESTACIÓN EQUIVALENTE AL 5% DE LOS INGRESOS BRUTOS MENSUALES EXCLUYENDO LAS DEVOLUCIONES Y

DESCUENTOS POR CARGOS BÁSICOS PERIÓDICOS; POR CARGOS POR EL USO DEL SERVICIO Y SERVICIOS SUPLEMENTARIOS; LOS PAGOS EFECTUADOS A OTROS OPERADORES CELULARES POR CONCEPTO DE ROAMING Y POR LLAMADAS ORIGINADAS EN LA RED; LOS PAGOS EFECTUADOS A LOS OPERADORES DE LA RED FIJA POR ACCESO Y LOS PAGOS EFECTUADOS A LOS OPERADORES DE LARGA DISTANCIA NACIONAL E INTERNACIONAL.

POSTERIORMENTE, EL 15 DE DICIEMBRE DE 1995 CON LA CIRCULAR 0001, EL SECRETARIO GENERAL DEL MINISTERIO DE COMUNICACIONES, DEFINIÓ PAUTAS PARA EL DILIGENCIAMIENTO Y PRESENTACIÓN DEL CÁLCULO DE LA TARIFA PERIÓDICA DE CONTRAPRESTACIÓN. EN SU NUMERAL SIETE (7), ESTABLECE QUE PARA EL CÁLCULO DE LA TARIFA PERIÓDICA DE CONTRAPRESTACIÓN “LA DEDUCCIÓN POR PAGOS POR ACCESO A LA RED FIJA, SOLO PUEDEN CORRESPONDER A LO EFECTIVAMENTE PAGADO A LOS OPERADORES DE LA RED FIJA POR ESTE CONCEPTO Y/O LOS VALORES DESCONTADOS DIRECTAMENTE POR ELLOS”.

MEDIANTE EL CONTRATO ESTATAL DE CONSULTORIA No. 044 DE 2001, EL FONDO DE COMUNICACIONES CONTRATÓ A LA FIRMA HALL & HALL INTERNACIONAL LTDA., PARA REALIZAR UNA AUDITORIA CONTABLE Y FINANCIERA A LOS OPERADORES DEL SERVICIO DE TELEFONÍA MÓVIL CELULAR DURANTE EL PERIODO 10 DE ENERO DE 1998 Y 31 DE DICIEMBRE DE 2000,

DE ACUERDO CON EL INFORME DE AUDITORIA PRESENTADO POR LA FIRMA HALL & HALL INTERNACIONAL LTDA. AL FONDO DE COMUNICACIONES, SE ESTABLECIERON DIFERENCIAS CONTABLES ENTRE LAS CUALES SOBRESALEN:

CELCARIBE S.A.:

PARA LOS AÑOS 1998 Y 1999 LA LIQUIDACIÓN DE LA CONTRAPRESTACIÓN DEL 5% POR LA UTILIZACIÓN DEL ESPECTRO RADIOELÉCTRICO, SE HA CALCULADO DESCONTANDO DE LA BASE LOS COSTOS DE INTERCONEXIÓN CAUSADOS POR EL TRANSPORTE DE LLAMADAS CON OTROS OPERADORES Y NO SOBRE LO EFECTIVAMENTE PAGADO.

OCCEL S.A.

LOS INGRESOS POR VENTA DE TARJETAS PREPAGO SON CONTABILIZADOS COMO INGRESOS CAUSADOS Y NO COMO PASIVOS DIFERIDOS, SUBCUENTA INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

PARA LOS AÑOS 1998 Y 1999 LAS VENTAS DE TARJETA PREPAGO FUERON BASE PARA LIQUIDAR LA CONTRAPRESTACIÓN DEL 5%, BASES ACORDES CON LOS REGISTROS CONTABLES DEL OPERADOR.

COMCEL S.A.

LOS INGRESOS POR VENTA DE TARJETAS PREPAGO SON CONTABILIZADOS COMO INGRESOS CAUSADOS Y NO COMO PASIVOS DIFERIDOS, SUBCUENTA INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

EL INFORME PRESENTADO POR LA FIRMA HALL & HALL INTERNACIONAL LTDA, FUE REMITIDO A LA JUNTA CENTRAL DE CONTADORES POR LA DOCTORA MARTHA ELENA PINTO DE DE HART, MINISTRA DE COMUNICACIONES, PARA LOS FINES PERTINENTES.

EN ATENCIÓN A DICHO INFORME, LA JUNTA CENTRAL DE CONTADORES EN SESIÓN DE SALA DISCIPLINARIA No. 1661 DEL 20 DE FEBRERO DE 2003, DISPUSO LA APERTURA DE DILIGENCIAS PRELIMINARES.

DURANTE LA INDAGACIÓN PRELIMINAR, MEDIANTE AUTO DEL 24 DE FEBRERO DE 2004, LA DIRECTORA JURÍDICA Y LOS ABOGADOS INVESTIGADORES DENTRO DE LAS DILIGENCIAS PREVIAS 1192, 1215 Y 1216, COMISIONARON AL CONTADOR PÚBLICO LUIS ORLANDO PULIDO CHAPARRO, PARA RENDIR CONCEPTO CONTABLE, PREVIO ANÁLISIS DE LA DOCUMENTACIÓN OBRANTE EN LAS REFERIDAS DILIGENCIAS PREVIAS.

EN CUMPLIMIENTO A DICHA COMISIÓN, MEDIANTE ESCRITO DEL 2 DE MARZO DE 2004, EL DOCTOR LUIS ORLANDO PULIDO, PRESENTÓ SU CONCEPTO CONTABLE, SEGÚN EL CUAL CONCLUYÓ LO SIGUIENTE:

‘LA CONTABILIZACIÓN DE LOS INGRESOS POR VENTAS DE LAS TARJETAS PREPAGO, LO MISMO QUE LOS DEL SISTEMA PREPAGO DE TELEFONÍA, COMO UN INGRESO CAUSADO EN VEZ DE TOMARLOS COMO PASIVOS DIFERIDOS, NO DENOTA UN MAL MANEJO CONTABLE, DEBIDO A QUE EL ARTICULO 55 DEL DECRETO 2649 DE 1993, DETERMINA QUE COMO INGRESOS DIFERIDOS DEBEN CONTABILIZARSE ÉSTOS HASTA QUE LA OBLIGACIÓN CORRELATIVA ESTÉ TOTAL O PARCIALMENTE SATISFECHA, SIN EMBARGO EL ARTÍCULO 11 DEL MISMO DECRETO NOS DICE, QUE LOS RECURSOS Y HECHOS ECONÓMICOS DEBEN SER RECONOCIDOS Y REVELADOS DE ACUERDO CON SU ESENCIA O REALIDAD ECONÓMICA Y NO ÚNICAMENTE EN SU FORMA LEGAL. POR LO ANTERIOR CONSIDERO, QUE EL TEMA DEBE SER MATERIA DE

*CONSULTA AL CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA EN
CUMPLIMIENTO DEL ARTÍCULO 56 DE LA LEY 43 DE 1990”.*

1.2. PREGUNTAS:

“DE CONFORMIDAD CON LOS ANTERIORES ARGUMENTOS, REITERAMOS NUESTRA SOLICITUD RESPECTO AL CONCEPTO DEL REGISTRO O LA CONTABILIZACIÓN DE LOS INGRESOS TANTO DE LAS TARJETAS PREPAGO COMO DEL SISTEMA PREPAGO DE TELEFONÍA. DE IGUAL MANERA SE REQUIERE CONOCER EL MANEJO CONTABLE DE LAS DEVOLUCIONES DE QUE HABLA EL CONTRATO BASE PARA LA LIQUIDACIÓN DEL 5%.”

“DE OTRA PARTE, REQUERIMOS SE DETERMINE SI LA LIQUIDACIÓN DE LA CONTRAPRESTACIÓN POR LA UTILIZACIÓN DEL ESPECTRO RADIOELÉCTRICO SE CALCULA DESCONTANDO LA BASE DE LOS COSTOS DE INTERCONEXIÓN CAUSADOS POR EL TRANSPORTE DE LLAMADAS DE OTROS OPERADORES O SOBRE LO EFECTIVAMENTE PAGADO.”

2. CONSIDERACIONES:

Para absolver la consulta planteada, el Consejo Técnico de Contaduría Pública se funda en las siguientes consideraciones:

2.1. CARACTERÍSTICAS BÁSICAS DEL NEGOCIO OBJETO DE CONSULTA:

Teniendo en cuenta la especialidad del negocio de la telefonía celular y concretamente la modalidad de prestación de este servicio mediante el pago anticipado del mismo en la forma de adquisición de tarjetas prepago, consideramos que, para absolver las consultas planteadas, es necesario reseñar las más salientes características pertinentes de la figura en comento. Ellas son:

- ☞ Los operadores de telefonía celular han celebrado con el Estado un contrato de concesión mediante el cual se les otorga la posibilidad de utilizar ciertas frecuencias del espectro electromagnético para la prestación de servicios de telefonía y conexos, privilegio que tiene como contraprestación contractual a cargo de los concesionarios, una contribución equivalente al 5% de los ingresos brutos mensuales.
- ☞ Para el cálculo de dicha contribución el operador, también por disposición contractual, puede excluir las devoluciones y descuentos por cargos básicos periódicos; por cargos por el uso del servicio y servicios suplementarios; los

pagos efectuados a otros operadores celulares por concepto de roaming y por llamadas originadas en la red; los pagos efectuados a los operadores de la red fija por acceso a ella y los pagos efectuados a los operadores de larga distancia nacional e internacional.

- ☞ Los ingresos de los operadores de telefonía celular provienen de los usuarios de sus servicios, quienes pueden optar por realizar sus pagos con base en la facturación mensual emitida por el operador en la cual se reflejan sus consumos, modalidad conocida como “postpago” o por la adquisición de tarjetas para el pago anticipado del servicio, modalidad conocida como “prepago”.
- ☞ Al momento de la adquisición de una tarjeta prepago para telefonía, el usuario paga la totalidad del importe señalado como precio de la misma, lo cual le da derecho a la utilización de un número determinado de minutos al aire de servicios telefónicos y/o conexos.
- ☞ El derecho del usuario de hacer uso del servicio por el cual ha pagado totalmente y por anticipado es limitado, pues caduca por dos vías: La primera, si se supera la fecha de vencimiento prevista en la tarjeta y que aparece impresa en ella, y la segunda, cuando transcurre un plazo determinado por el operador, el cual comienza a contarse desde el inicio del uso de la tarjeta y que generalmente es de dos o tres meses. Si se produce cualquiera de estas circunstancias, el usuario pierde el derecho al servicio no utilizado hasta el momento y cesa la obligación del operador de prestar el servicio no utilizado, sin que éste deba restituir suma alguna del importe pagado por el usuario.
- ☞ El usuario puede utilizar los minutos de su tarjeta para realizar llamadas a teléfonos del mismo operador que emite la tarjeta o a otros teléfonos fijos, celulares o a larga distancia. Cuando la llamada utiliza redes de los operadores de telefonía celular, fija o de larga distancia distintas a la red del operador emisor de la tarjeta, éste deberá pagar a ellos el costo del transporte de la llamada prepagada por el usuario de la tarjeta, valor que, sin embargo, podrá ser descontado, como ya se anotó, de la base para calcular la contraprestación que debe cancelar.

2.2. CONTABILIZACIÓN DE LOS INGRESOS POR VENTA DE TARJETAS PREPAGO:

Veamos en primer término la definición de ingresos consagrada en el artículo 38 del Decreto 2649 de 1993:

“ARTICULO 38. INGRESOS. Los ingresos representan flujos de entrada de recursos, en forma de incrementos del activo o

*disminuciones del pasivo o una combinación de ambos, que generan incrementos en el patrimonio, devengados por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por la ejecución de otras actividades, realizadas **durante un período**, que no provienen de los aportes de capital.” (Resaltado fuera del texto original)*

Si bien a primera vista podría pensarse que los recursos percibidos por los operadores celulares por concepto de venta de tarjetas prepago pueden considerarse y registrarse como ingresos, leyendo con atención el texto de la disposición transcrita, encontramos que ello sólo es posible en los eventos en que las actividades se realicen “dentro de un período”. En nuestro caso, considerando que el cálculo de la contraprestación contractual se debe realizar con base en estados financieros intermedios de propósito especial¹, elaborados por períodos mensuales y que la posibilidad de utilización de estas tarjetas supera un período determinado, no puede concluirse que los servicios se realicen como ingreso dentro el mismo período en el cual se concreto el pago del importe del precio de la tarjeta.

Por otra parte, el artículo 99 del Decreto 2649 de 1993 establece los requisitos necesarios para el reconocimiento de ingresos por concepto de prestación de servicios. La norma establece:

“ARTICULO 99. RECONOCIMIENTO DE INGRESOS POR LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS. Para que pueda reconocerse en las cuentas de resultados un ingreso generado por la prestación de un servicio se requiere que:

- 1. El servicio se haya prestado en forma cabal o satisfactoria.*
- 2. No exista incertidumbre sobre el monto que se ha de recibir por la prestación del servicio, y se reconozcan los costos que ha de ocasionar dicha prestación.*
- 3. Tratándose de servicios continuados sobre un proyecto o contrato, el valor de los mismos se cuantifique según el grado de avance, si*

¹ DECRETO 2649 de 1993, ARTICULO 26. ESTADOS FINANCIEROS DE PERIODOS INTERMEDIOS. Son estados financieros de períodos intermedios los estados financieros básicos que se preparan durante el transcurso de un período, para satisfacer, entre otras, necesidades de los administradores del ente económico o de las Autoridades que ejercen inspección, vigilancia o control. Deben ser confiables y oportunos. Al preparar estados financieros de períodos intermedios, aunque en aras de la oportunidad se apliquen métodos alternos, se deben observar los mismos principios que se utilizan para elaborar estados financieros al cierre del ejercicio.

ello es procedente; y que en caso contrario, se reconozca el ingreso con base en proyectos o contratos terminados.

4. En caso de contratos a largo plazo, se constituyan provisiones para pérdidas futuras previstas, tan pronto como sean determinables.” (Resaltado fuera del texto original)

Dadas las características propias de las tarjetas prepago, cuando el operador celular recibe el importe correspondiente al precio, el servicio al cual ella da derecho no se ha prestado en forma cabal o satisfactoria. En efecto; como se anotó arriba, sólo podrá entenderse prestado cabalmente el servicio cuando el usuario realice llamadas hasta agotar el cupo otorgado a su respectiva tarjeta, cuando se supera la fecha de vencimiento prevista en la tarjeta y que aparece impresa en ella, o cuando transcurre el plazo determinado por el operador que comenzó a correr desde el inicio del uso de su tarjeta, pues en todos estos casos cesa la obligación del operador de prestar el servicio al usuario con cargo a esta tarjeta en particular.

Por otra parte, considerando que es a medida que el usuario dirige sus llamadas utilizando redes diversas a la del operador que emite su tarjeta prepago, sólo en ese momento será posible que se determinen y reconozcan los costos que ocasiona la prestación del servicio asociados a la causación de las diversas tarifas que se generen por larga distancia, “roaming”, o transporte de las respectivas llamadas, dependiendo de la utilización aleatoria que del servicio haga el usuario.

Así las cosas, es esencial tener en consideración el principio de asociación que, conforme lo dispone el artículo 13 del Decreto 2649 de 1993, está definido de la siguiente manera:

“ARTICULO 13. ASOCIACION. Se deben asociar con los ingresos devengados en cada período los costos y gastos incurridos para producir tales ingresos, registrando unos y otros simultáneamente en las cuentas de resultados.

Cuando una partida no se pueda asociar con un ingreso, costo o gasto, correlativo y se concluya que no generará beneficios o sacrificios económicos en otros períodos, debe registrarse en las cuentas de resultados en el período corriente.” (Resaltado fuera del texto original)

Por lo tanto, en el caso “sub-examine”, dado que no es posible asociar los ingresos con los costos y gastos dentro del mismo periodo mensual, será necesario adoptar los mecanismos idóneos para preservar el principio de asociación y, con base en

las observaciones precedentes, concluimos que los recursos percibidos por los operadores celulares por la venta de tarjetas prepago, no puede reconocerse como ingresos. En cambio, resulta ajustada la aplicación del artículo 55 del mismo Decreto, en el cual se lee:

“ARTICULO 55. DIFERIDOS. Deben contabilizarse como diferidos, los ingresos hasta que la obligación correlativa esté total o parcialmente satisfecha y los gastos hasta que el correspondiente beneficio económico esté total o parcialmente consumido o perdido.”

Establecido lo anterior, conviene analizar el artículo 15 del Decreto 2650 de 1993, por medio del cual se establece el Plan Único de Cuentas, por cuanto en uno de sus apartes se describen o definen los denominados “pasivos diferidos” correspondientes a la clase 2, grupo 27, cuenta 2705 correspondiente a los Ingresos Recibidos por Anticipado, de la siguiente manera:

“2. PASIVO

27. DIFERIDOS

2705 INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO

DESCRIPCIÓN

*Registra el valor de las **sumas que el ente económico ha recibido por anticipado a buena cuenta por prestación de servicios, intereses, comisiones, arrendamientos y honorarios entre otros.** (Resaltado fuera del texto original)*

Debe notarse que dado el carácter de comerciantes que poseen la empresas de telefonía celular, las disposiciones del Decreto 2650 son enteramente aplicables a sus contabilidades y, en este orden de ideas, los ingresos percibidos por los operadores de telefonía celular como ingresos anticipados representados en el importe de las tarjetas prepago, deberán registrarse como pasivos diferidos.

Esta afirmación se ratifica con la necesidad de dar aplicación al principio de prudencia establecido por el artículo 17 del Decreto 2649 de 1993, que a la letra dice:

“ARTICULO 17. PRUDENCIA. Cuando quiera que existan dificultades para medir de manera confiable y verificable un hecho económico realizado, se debe optar por registrar la alternativa que tenga menos

probabilidades de sobrestimar los activos y los ingresos, o de subestimar los pasivos y los gastos.”

Desde esta perspectiva, resulta claro, además, que en orden a evitar sobrestimar los ingresos o subestimar las pasivos, reconfirma que se hace necesario registrar los valores recibidos por los operadores por concepto de venta de tarjetas prepago como pasivo diferido y no como un ingreso.

Ahora bien; acudiendo nuevamente al artículo 15 del Decreto 2650 de 1993, en este caso en lo tocante a la dinámica que debe utilizarse para registrar los pasivos diferidos representados en ingresos recibidos por anticipado, encontramos que la norma dispone:

“DINÁMICA

Créditos

a) Por el valor de los ingresos recibidos anticipadamente por el ente económico.

Débitos:

a) Por el valor de los bienes y/o servicios suministrados;

b) Por el valor de las devoluciones de anticipos por no haberse prestado el servicio o entregado la contraprestación correspondiente, y

c) Por el valor de los intereses y comisiones devengados por el ente económico.”

Dando aplicación a la dinámica descrita, en el caso estudiado los operadores celulares deberán proceder de la siguiente manera: Por una parte, se registra un crédito por el valor recibido por concepto de la venta de la tarjeta prepago y por la otra, se registra un débito por el valor de los servicios a los cuales adquiere derecho el usuario. Dichos registros se van amortizando, a medida que se produzcan, con los valores correspondientes a las llamadas realizadas por el usuario. La partida se agotará por el consumo total de los minutos adquiridos o cuando se cumpla la fecha de vencimiento impresa en la tarjeta o aquella señalada por el operador contada desde la fecha de iniciación del uso de la tarjeta.

Dadas las particulares condiciones impuestas en el negocio de venta de tarjetas

prepago para servicios telefónicos, no es necesario registrar partidas por devoluciones de anticipos por no haberse prestado el servicio, pues, como ya se anotó, el derecho se consume con la realización de llamadas o con el mero paso del tiempo en los términos arriba descritos. Tampoco es necesario registrar partidas correspondientes al valor de los intereses y comisiones devengados por el ente económico, pues estas no parecen presentarse en este negocio.

2.3. CÁLCULO DE LA CONTRAPRESTACIÓN A CARGO DE LOS OPERADORES:

Sea lo primero puntualizar que para establecer el procedimiento adecuado para el cálculo de la contraprestación establecida en los contratos de concesión de telefonía celular, debe acudirse justamente al texto del instrumento citado, cuya interpretación y aplicación es competencia exclusiva de la entidad concedente y es materia que se aparta de la misión y objetivos del Consejo Técnico de la Contaduría Pública.

No obstante, hemos solicitado copia del modelo del contrato de concesión, sus reformas y de la Circular 001 de 1995, documentos que no obran en los expedientes del la Junta Central de Contadores, con miras a analizar la materia objeto de consulta y brindar algunos elementos de juicio que pueden resultar útiles para la labor de la entidad concedente, y al efecto, merecen comentario los siguientes aspectos:

2.3.1. Regulación contractual:

La obligación de realizar una contribución a cargo de los concesionarios de telefonía celular a favor del Ministerio de Comunicaciones nace de la Cláusula Séptima de los contratos de concesión suscritos en marzo de 1994, cuyo texto, luego de una modificación suscrita en agosto de 1995, es el siguiente:

“CLÁUSULA SÉPTIMA: TARIFAS PERIÓDICAS DE CONTRAPRESTACIÓN — Además del precio anteriormente indicado y en virtud de lo dispuesto en el numeral 22 del artículo 3° del Decreto 1901 de 1990 y el pliego de condiciones, el concesionario deberá cancelar trimestralmente al MINISTERIO DE COMUNICACIONES, por conducto del fondo de comunicaciones, por concepto del derecho a la utilización y explotación de las frecuencias radioelectricas contenidas en el subrango especificado en el numeral 1.1.5. de la sección II del pliego de condiciones, una suma equivalente al 5% de los ingresos brutos mensuales de la empresa. El pago de esta partida se efectuara dentro de los treinta (30) idas corridos siguientes al vencimiento del correspondiente período trimestral, es decir el 30 de

abril, el treinta (30) de julio, el treinta (30) de octubre el treinta (30) de enero de cada año, según la relación detallada de ingresos que el concesionario debe presentar al MINISTERIO DE COMUNICACIONES.

PARAGRAFO.- Para los efectos relacionados con este contrato, se consideran como ingresos brutos los obtenidos exclusivamente de la operación y prestación del servicio de telefonía móvil celular. Para su determinación se tendrá en cuenta los siguientes conceptos: ingresos por conexión o suscripción, ingresos por cargos básicos periódicos, ingresos por consumo (cargos por el uso del servicio) e ingresos por servicios suplementarios, la sumas recibidas de otros operadores celulares por concepto de "roaming" y de llamadas originadas en las redes operadas por ellos, las sumas transferidas por otros operadores de telecomunicaciones por conceptos de llamadas originadas en dichas redes. Se excluirán los siguientes conceptos: devoluciones y descuentos por cargos básicos periódicos, por los cargos por el uso de servicio y servicios suplementarios; los pagos efectuados a otros operadores celulares por concepto de "roaming" y por llamadas originadas en la red; los pagos efectuados a los operadores de la red fija por acceso y los pagos efectuados a los operadores de larga distancia nacional e internacional."

2.3.2. Regulación administrativa:

Además de la disposición contractual transcrita, el Secretario General del Ministerio de Comunicaciones estableció pautas y recomendaciones para el cálculo de la tarifa periódica de contraprestación mediante la Circular N° 001 de 1995, texto en el cual se destacan los siguientes apartes pertinentes a la consulta:

1.) De conformidad con lo estipulado en el parágrafo de la cláusula séptima de los contratos de concesión, los ingresos a reportar (sic) en la relación son los obtenidos exclusivamente de la operación y prestación del servicio de telefonía móvil celular, cuyos conceptos están determinados en el mismo parágrafo.

(...)

3.) Las cifras de ingresos por conexión o suscripción, por cargo básico periódico, por consumo o tiempo al aire y por servicios suplementarios, deberán corresponder a las registradas en la contabilidad de la empresa.

En cuanto a los Servicios suplementarios, deberán tomarse en cuenta, por lo menos, los incluidos en la enumeración hecha en el pliego de condiciones. Los servicios suplementarios no contemplados en el pliego también deberán tomarse en cuenta si tienen que ver con el uso del espectro.

4.) En consideración a lo estipulado en el parágrafo de la cláusula séptima del contrato de concesión, el Ministerio admite que los operadores sólo incluyan en la relación detallada de ingresos las sumas recibidas de otros operadores celulares y las sumas transferidas por otros operadores de telecomunicaciones por concepto de “roaming” y de llamadas originadas en las redes operadas por ellos, entendiendo que son sumas recibidas o transferidas bien por la transferencia efectiva de los recursos o por la compensación en cuenta corriente.

Lo anterior no obsta para que si algún operador así lo prefiere, incluya en su relación de ingresos las cifras causadas o contabilizadas por tales conceptos.

(...)

5.) Para los ingresos por “roaming”, tratándose de la participación porcentual derivada por cada operador en los Ingresos generados por ese concepto (Vg. en “roaming” nacional: 50% y 50% en el cargo fijo diario, 75% y 25% en el valor del tiempo al aire), en su relación detallada de ingresos, el operador sólo debe incluir el valor neto de la participación recibida, tanto por “roaming” entrante como por “roaming” saliente, ya se trate de “roaming” nacional o internacional.

Al registrar como ingreso sólo el valor neto recibido o a recibir por “roaming”, no habrá lugar a mostrar deducción por el mismo concepto.

6.) Las cifras excluibles por devoluciones y descuentos sólo corresponder a los conceptos especificados en el parágrafo de la Cláusula Séptima de los contratos de concesión y en el modelo adjunto de la relación detallada de ingresos.

Por tratarse de devoluciones y descuentos, no pueden asimilarse a tales ni deducirse de los ingresos las cifras correspondientes a

castigos de cartera, aunque se relacionen con los conceptos previstos.

7.) La deducción por “pagos por acceso a red fija” sólo puede corresponder a los valores efectivamente pagados a los operadores de la red fija por ese concepto, y/o a los valores descontados directamente por ellos.

8.) Independientemente de como maneje en su contabilidad los cargos por larga distancia nacional e internacional, en la relación detallada de Ingresos el operador no debe incluir ni los valores facturados a los usuarios ni los pagos hechos a los operadores de larga distancia por este concepto.

(...)”

2.3.3. Ingresos y descuentos por venta de tarjetas prepago:

Con base en las características particulares de la figura de las tarjetas prepago y conforme a lo establecido en el parágrafo de la cláusula séptima de contrato de concesión, podemos establecer que, dado que los usuarios compradores de tarjetas prepago adquieren el derecho a realizar llamadas a celulares del mismo operador, llamadas a teléfonos móviles de otros operadores, llamadas a redes fijas locales, llamadas utilizando “roaming”, llamadas de larga distancia (nacional o internacional) o servicios suplementarios, todos ellos relacionados con la utilización del espectro, no cabe duda de que los ingresos recibidos por venta de estas tarjetas deben tenerse en cuenta para la determinación de la tarifa periódica de contraprestación por el uso de dicho espectro.

Armonizando el anterior aserto con la dinámica descrita para la contabilización del pasivo diferido correspondiente a los ingresos percibidos por venta de tarjetas prepago, deducimos la siguiente secuencia: En primer término, se registra por una parte, el valor recibido y por el otro el valor de los servicios a los cuales adquiere derecho el usuario. Seguidamente, de dichos registros se van amortizando, a medida y en el período en que se produzcan, los valores correspondientes a las llamadas realizadas por el usuario, recordando que la partida se agotará por el consumo total de los minutos adquiridos o cuando se cumpla la fecha de vencimiento impresa en la tarjeta o aquella señalada por el operador contada desde la fecha de iniciación del uso de la tarjeta.

En este orden de ideas, en la relación correspondiente al período en el que se aplican los descuentos descritos, vale decir cuando se descarga el pasivo diferido

para convertirse, ahora sí, en un ingreso, se deben informar al Ministerio, para el cálculo de la tarifa periódica de contraprestación, los valores que correspondan a los servicios efectivamente prestados a cada usuario de tarjetas prepago y el de aquellos servicios que han caducado, en los eventos en que se cumple la fecha de vencimiento impresa en la tarjeta o aquella señalada por el operador contada desde la fecha de iniciación del uso de la tarjeta.

Por otra parte, la misma disposición nos permite colegir que para el caso de las tarjetas prepago, de la base para liquidar la tarifa periódica de contraprestación se pueden descontar *“los pagos efectuados a otros operadores celulares por concepto de “roaming” y por llamadas originadas en la red; los pagos efectuados a los operadores de la red fija por acceso y los pagos efectuados a los operadores de larga distancia nacional e internacional”*.

Debe enfatizarse que la estipulación contractual hace referencia expresa en este punto a *“pagos efectuados”*, de suerte que sólo podrán descontarse de la base comentada, aquellos valores efectivamente pagados por concepto de “roaming” y por llamadas originadas en la red; acceso a la red fija y larga distancia nacional e internacional, durante el período al cual se refiere la correspondiente relación, tal como se expuso en el numeral 7 de la Circular 001 de 1995.

2.3.4. Elaboración del cálculo de la tarifa periódica de la contraprestación:

Con fundamento en las cláusulas contractuales, las disposiciones de la Circular 001 y consideraciones precedentes, para el cálculo de la tarifa periódica de la contraprestación a cargo de los concesionarios de telefonía celular se toman como base los ingresos brutos mensuales y estos a su vez se componen, en resumen, por los siguientes rubros:

CONCEPTO:	SIGLA:
INGRESOS:	
Ingresos por conexión o suscripción	ICS
Ingresos por cargos básicos periódicos	ICB
Ingresos por consumo <u>prepago y postpago</u> (cargos por el uso del servicio)	IC
Ingresos <u>prepago y postpago</u> por servicios suplementarios incluyendo, por lo menos, los previstos en el pliego de condiciones y los no contemplados en el pliego, si tienen que ver con el uso del espectro	ISS

CONCEPTO:	SIGLA:
La sumas recibidas de otros operadores celulares por concepto de “roaming”, entendiéndose que son sumas recibidas o transferidas bien por la transferencia efectiva de los recursos o por la compensación en cuenta corriente.. Tratándose de la participación porcentual derivada por cada operador en los Ingresos generados por ese concepto, sólo se debe incluir el valor neto de la participación recibida, tanto por “roaming” entrante como por “roaming” saliente, ya se trate de “roaming” nacional o internacional	IR
Las sumas recibidas por llamadas originadas en las redes operadas por ellos, entendiéndose que son sumas recibidas o transferidas bien por la transferencia efectiva de los recursos o por la compensación en cuenta corriente	IRO
Las sumas transferidas por otros operadores de telecomunicaciones por conceptos de llamadas originadas en dichas redes, entendiéndose que son sumas recibidas o transferidas bien por la transferencia efectiva de los recursos o por la compensación en cuenta corriente	ITRO
DESCUENTOS:	
Devoluciones y descuentos por cargos básicos periódicos	DCB
Devoluciones y descuentos por los cargos por el uso de servicio y servicios suplementarios;	DCS
Los pagos efectuados a otros operadores celulares por concepto de “roaming” de usuarios <u>prepago y postpago</u>	DCR
Los pagos efectuados por llamadas originadas en la red de usuarios <u>prepago y postpago</u>	DOR
Los pagos efectuados a los operadores de la red fija por acceso de usuarios <u>prepago y postpago</u> . Sólo pueden considerarse los valores efectivamente pagados a los operadores de la red fija por ese concepto, y/o a los valores descontados directamente por ellos	DOF
Los pagos efectuados a los operadores de larga distancia nacional e internacional. de usuarios <u>prepago y postpago</u> , sin incluir los valores facturados a los usuarios ni los pagos hechos a los operadores de larga distancia por este concepto	DLD

2.3.5. Fórmula de cálculo de la tarifa periódica de la contraprestación:

Con base en lo anteriormente expuesto, la fórmula sugerida para el cálculo de la

tarifa periódica de contraprestación a cargo de los concesionarios de telefonía celular, utilizando las siglas establecidas en el cuadro anterior para cada variable, es la siguiente:

$$\frac{(\text{ICS} + \text{ICB} + \text{IC} + \text{ISS} + \text{IR} + \text{IRO} + \text{ITRO}) - (\text{DCB} + \text{DCS} + \text{DCR} + \text{DOR} + \text{DOF} + \text{DLD})}{100} \times 5$$

En este orden de ideas, en los términos anteriores se absuelve la consulta presentada, indicando que su texto fue debatido y aprobado en sesión del 13 de julio de 2004 y que sus efectos son los previstos por el artículo 25 del Código Contencioso Administrativo, no compromete la responsabilidad de la entidad que la atiende, no es de obligatorio cumplimiento o ejecución, no constituye acto administrativo y contra ella no procede recurso alguno.

Cordialmente,

RICARDO VÁSQUEZ BERNAL
Presidente