

DONACION – Es deducible del impuesto sobre la renta / CERTIFICADO DEL REVISOR FISCAL – Requisitos. Prueba / CONTRATO DE MANDATO – Requisitos / MANDATO SIN REPRESENTACION – Alcance

El artículo 125 del Estatuto Tributario consagra un beneficio fiscal consistente en que los contribuyentes del impuesto de renta tienen derecho a deducir de la renta el valor de las donaciones efectuadas. Por lo tanto, al titular del derecho le corresponde probar que el beneficiario de la donación recibió el dinero a nombre del contribuyente. Observa la Sala que, contrario a lo afirmado por la sociedad actora, tal certificado no demuestra que la Clínica Colsanitas S.A. entregó donaciones por valor de \$1.000.000.000 durante el año 2001 al Club Deportivo Organización Sanitas Internacional, toda vez que se limita a señalar que de conformidad con los registros contables (sin describirlos) y la certificación emitida por el revisor fiscal del Club Deportivo Organización Sanitas Internacional la Clínica Colsanitas S.A. entregó donaciones por valor de \$1.000.000.000 durante el año 2001 al Club deportivo Organización Sanitas Internacional, sin señalar los elementos de prueba en que se basa esta afirmación. El certificado del revisor fiscal se limitó a señalar que la Clínica Colsanitas S.A. entregó donaciones por valor de \$1.000.000.000 durante el año 2001 al Club deportivo Organización Sanitas Internacional, sin precisar el origen de la operación, sin determinar si la contabilidad se lleva de acuerdo con las prescripciones legales; si los libros se encuentran registrados en la Cámara de Comercio; si las operaciones están respaldadas por comprobantes internos y externos, y si reflejan la situación financiera del ente económico. Con fundamento en lo expuesto, el contrato de mandato es consensual, puede conferirse por cualquiera de las formas establecidas en el artículo 2149 del Código Civil, con excepción de los casos en que la ley expresamente exige alguna solemnidad especial para su constitución. Tratándose de mandato sin representación, conforme al artículo 2177 del Código Civil, el mandatario puede, en ejercicio de su cargo, contratar en su propio nombre. En consecuencia, el mandatario es, ante los terceros con quienes contrata, el titular de los derechos y obligaciones que se derivan de los contratos que con ellos celebre. Sin embargo, según lo ha enseñado la doctrina y la jurisprudencia: "...el mandato siempre es representativo. Otra cosa es que el mandatario actúe frente al tercero sin revelar su calidad y contrate en su propio nombre, pero en cumplimiento del mandato conferido, y no por ello deja de representar al mandante. Lo anterior, porque la esencia del mandato es la gestión del mandatario a nombre del mandante, de tal suerte que al contratar con un tercero está cumpliendo con la obligación que se deriva del contrato de mandato, cual es la realización de uno o varios negocios jurídicos para el mandante, por ello, la contratación que hace en su propio nombre es representativa, por cuanto esta cumpliendo con el mandato

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 125

DONACION – El contribuyente debe demostrar que la pagó / DONANTE – Es quien debe acreditar la donación / CONTRATO DE MANDATO VERBAL – No es el medio de prueba para demostrar la donación / ACTA DE JUNTA DIRECTIVA – No es el documento para probar la donación

Para la Sala, cuando el artículo 125 del Estatuto Tributario señala que Los contribuyentes del impuesto de renta que estén obligados a presentar declaración de renta y complementarios dentro del país, tienen derecho a deducir de la renta el valor de las donaciones efectuadas durante el año o período gravable, evidencia que son los "contribuyentes" titulares del beneficio fiscal quienes deben demostrar que pagaron las donaciones que pretenden deducir. De esta forma, no es

alegando la existencia de un contrato de mandato verbal como se prueba el derecho a deducir del impuesto de renta las donaciones realizadas, sino mediante documentos de fecha cierta que demuestren la realidad del pago, el donante y el beneficiario. El artículo 125 del Estatuto Tributario expresamente exige que el donante (contribuyente) es quien debe acreditar el derecho al beneficio fiscal pretendido.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 125

DEDUCCION POR DEUDAS PERDIDAS – Requisitos / DEUDA PERDIDA – Concepto / DERECHO DE DEFENSA – Se vulnera cuando se cambian los argumento ante la jurisdicción contenciosa

La sociedad actora está obligada a llevar contabilidad por el sistema de causación, por lo cual, para la procedencia de la deducción por deudas perdidas o sin valor, debe cumplir los requisitos establecidos en las normas transcritas, así: a) En primer lugar, debe tratarse de deudas manifiestamente perdidas o sin valor, que son aquellas “cuyo cobro no es posible hacer efectivo por insolvencia de los deudores y de los fiadores, por falta de garantías reales o por cualquier otra causa que permita considerarlas como actualmente perdidas, de acuerdo con una sana práctica comercial”, conforme lo establece el artículo 79 del Decreto Reglamentario 187 de 1975; b) Las deudas deben haberse “descargado” durante el año o período gravable, esto es, mediante un abono o crédito de la cuenta incobrables y un débito directo a pérdidas y ganancias; c) Debe demostrarse la realidad de la deuda en el momento del descargo, que se haya contraído con justa causa y a título oneroso; d) El contribuyente debe justificar el descargo o cancelación de la deuda. Para el efecto, debe explicar las razones para considerar que la deuda está manifiestamente pérdida o sin valor, de acuerdo con criterios comerciales, y e) Por último, se debe demostrar que la deuda se originó en actividades productoras de renta, y debió tenerse en cuenta al computar la renta declarada en años anteriores, o que se trate de créditos que hayan producido rentas declaradas en tales años. Se debe tener en cuenta que el artículo 79 del Decreto Reglamentario 187 de 1975 no es taxativo respecto de las gestiones que se deben realizar para acreditar la existencia de deudas manifiestamente perdidas, la norma establece unas pautas a la luz de una “sana práctica comercial,” para concluir que una deuda es actualmente pérdida, razón por la cual determina: Se entiende por deudas manifiestamente perdidas o sin valor aquellas cuyo cobro no es posible hacer efectivo por insolvencia de los deudores y de los fiadores, por falta de garantías reales o por cualquier otra causa que permita considerarlas como actualmente perdidas, de acuerdo con una sana práctica comercial. A juicio de la Sala este argumento resulta violatorio del derecho de defensa que le asiste a la demandante, toda vez que no puede la DIAN plantear unos fundamentos de rechazo en la vía gubernativa y otros en el recurso de apelación interpuesto en contra de la sentencia de primera instancia.

RELIQUIDACION DE LA SANCION POR CORRECCION – No procede cuando las anteriores declaraciones no fueron objeto de corrección

Esta declaración sustituyó a las anteriores y fue objeto de modificación mediante la Liquidación Oficial de Revisión demandada, razón por la cual no es procedente solicitar el reconocimiento del pago de lo no debido respecto de las anteriores declaraciones presentadas, por cuanto no son objeto de modificación por parte de los actos administrativos demandados

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCION CUARTA

Consejero ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO

Bogotá, D.C., veintiuno (21) de junio de dos mil once (2011)

Radicación número: 25000-23-27-000-2005-01335-01(17383)

Actor: CLINICA COLSANITAS S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por las partes contra la sentencia de 19 de junio de 2008 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca Sección Cuarta, Subsección "B", que declaró la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No 3106420040001666 del 13 de diciembre de 2004 y de la Resolución No 310662005000007 del 20 de abril de 2005, mediante las cuales la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales modificó el impuesto de renta liquidado por la sociedad CLÍNICA COLSANITAS S.A., por el año gravable 2001.

Dispuso la sentencia apelada: "*PRIMERO: ANÚLANSE PARCIALMENTE la Liquidación Oficial de Revisión No. 3106420040001666 de fecha 13 de diciembre de 2004, y la Resolución No. 310662005000007 de 20 de abril de 2005, proferidas por la DIVISIÓN DE LIQUIDACIÓN Y JURÍDICA DE LA ADMINISTRACIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES –DIAN- respectivamente, de conformidad con la parte motiva de esta providencia. SEGUNDO: En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho, se generó por concepto del Impuesto de Renta y complementarios por el año gravable 2001, un saldo a favor de la parte demandante de \$3.600.139.000 de conformidad con la liquidación inserta en la parte motiva de esta providencia*".

I) ANTECEDENTES

La CLÍNICA COLSANITAS S. A. presentó declaración del impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable 2001 en medio electrónico No. 900000007560073 el 9 de abril de 2002, la cual fue corregida mediante las declaraciones Nos. 90000083851240 del 17 de junio de 2002 y 90000009236513 del 11 de septiembre de 2002, registrándose en ésta última un saldo a favor de \$4.552.889.000.

Previa solicitud de devolución y/o compensación radicada el 13 de septiembre de 2002 con el No. DI 2001 2002 1559 (folio 1 y ss), la División de Recaudación mediante Resolución No. 608-1591 del 22 de octubre de 2002, resolvió reconocer el saldo a favor registrado en la Declaración No. 90000009236513 del 11 de septiembre de 2002 de \$4.552.889.000, así compensó \$3.982.091.000, y devolvió \$570.798.000.

El 14 de noviembre de 2002 la División de Fiscalización profirió el Auto de Apertura No. 3106320020001242, mediante el cual ordenó iniciar investigación en desarrollo del programa "postdevoluciones".

El 14 de noviembre de 2002 la Administración envió al demandante el Requerimiento Ordinario No. 3106320020000673, notificado el 29 de noviembre del mismo año, respecto del cual el contribuyente radicó respuesta el 13 de diciembre de 2002, con radicado No. 0024985.

El 5 de marzo de 2003 la DIAN profirió el Emplazamiento para Corregir No. 310632003000009, notificado por correo el 10 de marzo de 2003.

Dentro de la oportunidad para responder el emplazamiento para corregir, la sociedad actora presentó la declaración de corrección No. 900000011702812 del 10 de abril de 2003, en la que registró un saldo a favor de \$4.510.139.000.

El 18 de marzo de 2004 la División de Fiscalización Tributaria expidió el Requerimiento Especial No. 310632004000029, notificado por correo el 23 de marzo del mismo año, mediante el cual propuso modificar la declaración de renta presentada por el año gravable 2001. El contribuyente radicó respuesta al requerimiento especial el 18 de junio de 2004.

El 13 de diciembre de 2004 la División de Liquidación profirió la Liquidación Oficial de Revisión No. 3106420040000166, por medio de la cual modificó la declaración de renta y complementarios presentada por la sociedad actora por el año gravable 2001.

El 14 de febrero de 2005 la demandante presentó el recurso de reconsideración, resuelto mediante la Resolución No. 310662005000007 del 20 de abril de 2005. En este acto se determinó, oficialmente, en \$3.571.721.000 el saldo a favor de la Clínica Colsanitas S.A., en relación con el impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable 2001.

II) DEMANDA

Ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca el apoderado judicial de la sociedad CLÍNICA COLSANITAS S. A. solicitó:

"Se decrete la NULIDAD de los actos de liquidación oficial de revisión 3106420040001666 de fecha diciembre 13 de 2004; la resolución número 310662005000007 de abril 20 de 2005, (excepto lo referente a la aceptación ya efectuada por a (sic) ADMON del exceso de renta presuntiva), notificada por edicto el día 20 de mayo del mismo año, y demás actos pertinentes y como consecuencia:

Se ACEPTEN las siguientes DEDUCCIONES solicitadas por el contribuyente CLÍNICA COLSANITAS S.A. en su declaración de renta del año gravable 2001:

CARTERA CASTIGADA \$31.228.777
DONACIONES por \$1.000.000.000.00

Se restablezca el DERECHO de mi poderdante declarando en firme la declaración del Impuesto de Renta (según corrección No. 3 de abril 09 de 2002 con la correspondiente liquidación privada) correspondiente al año gravable 2001, de la sociedad CLÍNICA COLSANITAS S.A.

Se desechen, por no ser procedentes, las sanciones que propone la ADMON”.

Citó como normas violadas las siguientes:

- Constitución Política: Artículos 29, 83, 95 y 363.
- Estatuto Tributario: Artículos 105, 125, 125-1, 125-2, 125-3, 683, 684, 742, 743, 746, 772, 773 a 776 y 777.
- Código Civil: Artículos 1500, 2142 y 2149
- Código Contencioso Administrativo: Artículo 168
- Código de Procedimiento Civil: Artículo 177
- Código de Comercio: Artículo 1262
- Artículo 40 del Decreto 2649 de 1993.
- Artículos 79 y 80 del Decreto 187 de 1975.

El concepto de violación se resume así:

Desconocimiento de deducciones por castigo de cartera por \$31.228.777.

La sociedad demandante explicó el origen de las deudas así:

- Las deudas se originaron en la prestación de servicios de urgencias originados por accidentes de tránsito. La Clínica Colsanitas no podía negarse a prestar tales servicios por existir obligación legal para ello de acuerdo con el art. 168 de la ley 100 de 1993 y el concepto No. 2611 del 28 de febrero de 2005, que interpreta dicha norma.
- La Clínica Colsanitas cobró el valor de tales servicios a las entidades aseguradoras, y éstas pagaron a la clínica hasta el límite que cubre el SOAT, es decir 800 SMLDV (Art. 34 decreto 1283/96). (Considera la Administración que al momento de atender al paciente podíamos cortar los servicios al haber copado esos 800 SMLDV).
- Adicionalmente se gestionó ante la Secretaría de Salud el cobro de las sumas no cubiertas, por tratarse de usuarios que, en ese momento, no se hallaban activos en el sistema general de seguridad social en salud. Esa entidad se negó a cancelar tales cifras.

- Por lo anterior, y de acuerdo con la relación de facturas aportadas en múltiples ocasiones a la Administración, las cifras que superaban esos 800 SMLDV se convirtieron en diferencias incobrables, sobre las cuales la Clínica Colsanitas no se encuentra en la obligación legal de tributar (ni en equidad ni en justicia le es dable hacerlo).
- Piénsese, además, que de cada peso cancelado como incobrable, el contribuyente pierde sesenta y cinco centavos y el erario solamente, treinta y cinco (en la renta).

Señaló que la actora efectuó las gestiones tendientes a la recuperación de esas sumas de dinero, lo cual se prueba con el informe de gestión de cobro rendido por el representante legal de la Clínica Colsanitas.

Adujo que cumple con la totalidad de los requisitos establecidos en el artículo 80 del Decreto 187 de 1975 para la procedencia de la deducción.

Desconocimiento de deducciones por donaciones por \$1.000.000.000.

La cuenta por pagar a favor de Colsanitas S.A. se originó en los pagos que ésta hizo al Club Deportivo por cuenta de la Clínica Colsanitas, por concepto de donaciones. Así se desprende de todas las certificaciones de los revisores fiscales de las sociedades intervinientes en ese procedimiento, que fueron aportadas.

Con fundamento en el artículo 2142 del Código Civil afirmó que el contrato de mandato es meramente consensual, por lo que supone un acuerdo de voluntades entre mandante y mandatario, su objeto está constituido por uno o más negocios que el mandante confía al mandatario para que los lleve a cabo, y dicho contrato se configura cuando el mandatario acepta el encargo que le confiere el mandante.

La DIAN al pretender desconocer la existencia del mencionado contrato de mandato, vulnera el artículo 2149 del Código Civil, según el cual este tipo de contratos no requiere solemnidad alguna, puesto que se puede realizar en forma verbal.

Afirmó que con base en las contabilidades de la Clínica Colsanitas S.A., de Colsanitas S.A. y del Club Deportivo Organización Sanitas Internacional O.S.I. y los actos jurídico – económicos que sirvieron de sustento a dichas contabilidades, se concluye que la donación la hizo la Clínica Colsanitas S.A., y cumple con los requisitos establecidos en los artículos 125, 125-1, 125-2 y 125-3 del Estatuto Tributario.

Reliquidación de la sanción por corrección

Estimó que la Administración incurrió en error, por cuanto si la declaración inicial no presentaba inconsistencias, la sanción por corrección liquidada corresponde a un pago de lo no debido.

Sanción por inexactitud.

En la liquidación oficial de revisión demandada la DIAN impuso sanción por inexactitud por \$799.021.000. Sin embargo, en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, y como consecuencia de aceptar la deducción del exceso de renta presuntiva sobre la renta líquida gravable, redujo dicha sanción a \$588.240.000, lo cual es improcedente, por cuanto se presentan diferencias de criterio respecto de la interpretación del derecho aplicable, y como dentro del proceso no se ha probado que los hechos y las cifras no sean verdaderos o completos, se vulneró el artículo 647 del Estatuto Tributario.

III) CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la actora con fundamento en los siguientes argumentos:

Desconocimiento de deducciones por castigo de cartera por \$31.228.777

La DIAN, con fundamento en el artículo 146 del Estatuto Tributario y los artículos 79 y 80 del Decreto Reglamentario 187 del 8 de febrero de 1975, señaló que la deducción de deudas manifiestamente perdidas o sin valor tiene lugar cuando dentro de la aplicación de la sana práctica comercial se cuenta con prueba que evidencie las razones para considerar valores debidos como perdidos o sin valor.

Dentro de la concepción de “sana práctica comercial” en Colombia se encuentra que lo normal es que frente al incumplimiento por parte del deudor de una obligación, el acreedor inicie las acciones necesarias tendientes a obtener el valor de lo debido, para lo cual la misma ley ha regulado el procedimiento, las acciones y los procesos que se deben adelantar ante las distintas autoridades administrativas y judiciales, dentro de las diferentes jurisdicciones.

En el caso concreto se observó en el “*acta de reunión comité de cartera*”, lo siguiente: “...se autoriza ajuste por valor de \$31.229.483 que corresponde a facturas devueltas por estas entidades debido a que las pólizas son falsas, documentación incompleta por parte de los usuarios, información difícil de ubicar, puesto que estos usuarios no se encontraron en los datos reportados por ellos, por este motivo tampoco era pertinente el trámite jurídico respectivo”.

Debe tenerse en cuenta que la sola manifestación por parte de la sociedad sobre la falsedad de las pólizas, la documentación incompleta de usuarios, y la dificultad de su ubicación, sin estar probado el agotamiento de todas las acciones legales pertinentes contra quien aportó las pólizas falsas, y las ejecutivas con relación al cobro de las sumas debidas, ni la decisión judicial de rigor, que permitan concluir definitivamente la pérdida, no puede ser prueba suficiente que justifique, a la luz del derecho tributario, la deducción de estos valores a título de deuda manifiestamente pérdida o sin valor.

Adicionalmente, el contribuyente no comprobó que se cumplieran con los demás requisitos a que se refiere el artículo 80 del Decreto 187 de 1975, relacionados con que se hubiera evidenciado que el valor de la deducción solicitada correspondiera a deudas que se hubieran tomado en cuenta al computar la renta declarada en años anteriores, o que se trate de créditos que hayan producido rentas declaradas en tales años; que se haya descargado en el año o período gravable de que se trata, mediante abono a la cuenta incobrable y a cargo directo a pérdidas y ganancias, o que la obligación existiera al momento de descargo.

Desconocimiento de deducciones por donaciones por \$1.000.000.000

La sociedad demandante solicitó por donaciones la suma de \$1.000.000.000, que se reflejaron en el movimiento crédito de fecha 31 de diciembre de 2001 concepto "Vr. Cheque anulado 9151299" cuenta PUC 51157090. Según el certificado de la donación, el beneficiario fue el Club Deportivo Organización Sanitas Internacional O.S.I.

Se comprobó que los dineros habían sido entregados por Colsanitas S.A., y no por cuenta y a nombre de la Clínica Colsanitas S.A., de modo que la Administración rechazó la deducción solicitada con fundamento en lo previsto en los artículos 125, 125-2 del Estatuto Tributario, el Concepto No. 012092 del 17 de febrero de 1999, el principio de legalidad y la apreciación conjunta de las pruebas.

La DIAN, con fundamento en los artículos 125, 125-1 a 125-4 del Estatuto Tributario, señaló que la norma tributaria es específica sobre el derecho que tienen los contribuyentes a deducir donaciones que hubieren efectuado, y si son en dinero, el pago debió hacerse mediante cheque, tarjeta de crédito o por intermediario financiero; para el efecto debe existir una certificación del beneficiario donatario, que cumpla con los requisitos legalmente exigidos.

La donación solicitada por la Clínica Colsanitas S.A. en la declaración de renta del año gravable 2001, por \$1.000.000.000, no se encuentra soportada, ya que la solicitud de cheque, los comprobantes y registros fueron anulados, de manera que la Clínica Colsanitas S.A. no fue el contribuyente que efectuó la donación de la mencionada suma en el año 2001, como quiera que no se cuenta con prueba de la donación mediante cheque, tarjeta de crédito o intermediario financiero válidos, por parte de la Clínica Colsanitas al Club Deportivo Organización Sanitas Internacional, que evidenciaran una disminución del patrimonio de la Clínica Colsanitas S.A. dentro de esa vigencia fiscal.

Respecto del argumento de la sociedad demandante, según el cual fue Colsanitas S.A. quien durante el año 2001 hizo entrega de donaciones en dinero al Club Deportivo OSI, y que por acuerdo entre los ejecutivos de Colsanitas S.A. y los de Clínica Colsanitas S.A., ésta última asumiría los \$1.000.000.000, por lo que la primera actuó a nombre de la segunda, la DIAN señaló que dicho argumento no se encuentra probado, de manera que no está demostrado que Colsanitas S.A. hubiera actuado a nombre o en representación de la Clínica o por cuenta de la misma. Además, la titularidad del derecho de una deducción tributaria es la señalada en la ley, y no la que provenga del acuerdo entre los contribuyentes.

En consecuencia, la prueba del pago para cancelar una "cuenta por pagar," efectuada en febrero del año 2002 por parte de la Clínica Colsanitas S.A. a Colsanitas S.A. de \$1.000.000.000, no es evidencia de la existencia de la donación de la Clínica Colsanitas S.A. al Club Deportivo Organización Sanitas Internacional, sino de un pago efectuado en año distinto al de 2001, a que se refiere la declaración modificada.

En cuanto al certificado del revisor fiscal allegado por la demandante, señaló la Administración que éste no identifica los registros contables a que se refiere, ni acompaña soporte de la donación, ya que únicamente trae el certificado de beneficiario, de manera que al no coincidir la aseveración con lo encontrado por la Administración en relación con la anulación de comprobante, cheque y registros contables en 2001, y estar demostrado que el pago fue de la Clínica Colsanitas S.A. a Colsanitas S.A. pero en el año 2002, es claro, con fundamento en las exigencias a que se refiere la jurisprudencia del Consejo de Estado, que los

documentos aportados por el actor no son prueba de la procedencia de la deducción solicitada.

Reliquidación Sanción por corrección.

En la demanda se plantea que como la declaración inicial fue debidamente presentada, y las correcciones no modificaron el saldo a pagar o el saldo a favor, no hay razón para liquidar sanción por corrección.

La Administración precisó que la pretensión del contribuyente para modificar el valor registrado en el renglón VS "MAS SANCIONES" de alguna declaración anterior a la que fue materia de modificación mediante liquidación oficial de revisión, no resulta oportuna, ni procedente.

Lo anterior, por cuanto la corrección voluntaria que pretenda un contribuyente, sólo cabría respecto de la última corrección presentada y, en todo caso, antes de que se hubiera proferido requerimiento especial o practicado liquidación oficial de revisión, ya que en estos últimos casos únicamente procede la declaración de corrección provocada, en la cual no pueden afectarse sino los renglones a que se refieren las modificaciones propuestas y sólo para aceptarlas (artículos 709 y 713 del Estatuto Tributario).

Sanción por inexactitud.

Se configura, y está probado el supuesto de hecho previsto en el artículo 647 del Estatuto Tributario, en virtud del cual constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias la inclusión voluntaria por el contribuyente de deducciones inexistentes, por no nacer a la vida jurídica el derecho a solicitar valores por castigo de cartera y donaciones y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derivó un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable.

IV) SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante sentencia del 19 de junio de 2008, anuló parcialmente los actos administrativos demandados. Los fundamentos de la decisión se resumen así:

Deducción de deudas manifiestamente perdidas o sin valor.

Conforme con el artículo 146 del Estatuto Tributario, para los contribuyentes que lleven contabilidad por el sistema de causación, son deducibles las deudas manifiestamente perdidas o sin valor que se hayan descargado durante el año o período gravable, siempre que se pruebe la realidad de la deuda, se justifique su descargo y se haya originado en operaciones productoras de renta.

Las deudas objeto de la deducción se originaron en la prestación del servicio de urgencias por parte de la Clínica Colsanitas en cumplimiento de la obligación establecida en el artículo 168 de la Ley 100 de 1993, por accidentes de tránsito, afirmación de la accionante que no fue controvertida por la Administración. Esos valores que fueron cobrados a las aseguradoras, las cuales pagaron hasta el

límite cubierto por el SOAT, esto es, 800 SMLDV; así surgieron unas diferencias que no fueron objeto de pago.

De acuerdo con los artículos 772 a 774 y 777 del Estatuto Tributario, para efectos fiscales, los libros de contabilidad del contribuyente constituyen prueba a su favor, siempre que se lleven en debida forma, de tal manera que deben sujetarse al título IV del Libro I del Código de Comercio. Así mismo, deben mostrar fielmente el movimiento diario de ventas y compras, y cumplirse con los requisitos señalados por el Gobierno Nacional mediante los reglamentos.

La suma de \$31.228.777, solicitada por la accionante como deducción por deudas manifiestamente perdidas o sin valor en su declaración del impuesto sobre la renta y complementarios año gravable 2001, corresponde a diferencias no cubiertas por el SOAT en el servicio de urgencias prestado por la Clínica Colsanitas con ocasión de accidentes de tránsito, como tampoco por la Secretaría de Salud, en atención a que los usuarios atendidos no se hallaban activos en el Sistema General de Seguridad Social en Salud.

El régimen del SOAT, contenido en el Capítulo IV, Parte Sexta del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, Decreto 663 de 1993, prescribe en su artículo 192 la obligatoriedad de contratación de este seguro como condición para el tránsito en el territorio nacional de todo vehículo automotor, y delimita el alcance de la función social que debe cumplir ese seguro.

En atención a los objetivos perseguidos por el SOAT, los riesgos amparados, definidos en el numeral 1º del artículo 193 del citado estatuto, incluyen además de la cobertura de gastos médicos y hospitalarios por lesiones, la incapacidad permanente, la muerte, los gastos funerarios, los costos de transporte y movilización a los establecimientos hospitalarios y clínicos, con las indemnizaciones máximas allí previstas.

Lo anterior se traduce en el traslado de los riesgos precitados a una aseguradora habilitada para la explotación del SOAT, de tal suerte, que en virtud de este contrato, el asegurador asume tales riesgos derivados de los accidentes de tránsito, y ante el evento de ocurrencia de un siniestro se obliga a reconocer a las víctimas o a sus beneficiarios, así como a las entidades hospitalarias o a las personas que hubieren sufragado los costos, el monto de las indemnizaciones correspondientes, de acuerdo con los límites máximos señalados por el legislador en el artículo 193 del Decreto 663 de 1993.

Si bien es cierto que las entidades aseguradoras están en la obligación de reconocer los costos en que incurren las entidades hospitalarias en la atención de urgencias por accidentes de tránsito, no lo es menos, que las mismas cuentan con un límite máximo establecido por la ley, por lo que no se les puede exigir más de lo que pueden cubrir con el SOAT, situación que se presenta en el caso concreto, ya que la Clínica Colsanitas reclamó lo que por ley le correspondía pagar a dichas entidades, tales como Aseguradora de Vida Colseguros S.A., Seguros Colpatria SOAT, Seguros Mundial SOAT, entre otras, lo cual generó un saldo insoluto, que como bien se lee en el informe de gestión de cobro de facturas de la accionante, el mismo fue reclamado ante la Secretaría de Salud, con resultado infructuoso, ya que los pacientes atendidos no se encontraban activos en el Sistema de Seguridad Social en Salud.

Conforme al certificado expedido por el revisor fiscal de la Clínica Colsanitas S.A., los saldos insolutos oscilan entre el valor mínimo de \$2.147 y uno máximo de

\$3.834.943, por lo que su materialización resulta ser irrelevante, ya que su cobro por la jurisdicción ordinaria implicaría un mayor costo, y desgaste, por lo que lo procedente en este caso es darle de baja y evitar un perjuicio mayor.

En el expediente obra el informe del abogado de la accionante, en el que le aconseja dar de baja la deuda por no ser viable su cobro, directriz que comparte el *a quo* en atención a que, conforme a una sana práctica comercial, el cobro efectivo de la deuda resultaría ser más gravoso que ella misma, razón por la cual, accedió al cargo.

Deducción por donaciones.

La accionante afirmó haber encargado a la sociedad Colsanitas S.A. para que en su nombre donara la suma de \$1.000.000.000 al Club Deportivo Fundación Sanitas Internacional OSI, en el año 2001.

Se encuentra probado en el expediente que el giro de la donación por valor de \$1.000.000.000 lo efectuó la Sociedad Colsanitas S.A. en el año 2001 y no la Clínica Colsanitas S.A., por lo que el patrimonio que se disminuyó para la vigencia fiscal fue la de la primera, siendo ésta quien podía solicitar la deducción por la donación al Club Deportivo Fundación Sanitas Internacional OSI, sin que obre prueba del supuesto mandato o encargo existente entre las entidades.

En este sentido, mal podría la Administración aceptar en cabeza de la accionante un beneficio tributario realizado por otra, ya que, en gracia de discusión, si la Sociedad Colsanitas S.A. actuó en nombre de la Clínica Colsanitas S.A., según el comprobante de egresos No. 1030650 la cancelación de la cuenta por pagar a favor de la primera se efectuó el 15 de febrero de 2002, esto es, en un periodo gravable diferente al declarado, razón por la cual el hecho económico de la transferencia del bien (dinero) no se hizo en el año 2001 por la accionante, situación que por si sola conlleva que se niegue el cargo. Además, como lo invocó la Administración, no existe prueba en el expediente del contrato de mandato que demuestre que la sociedad Colsanitas S.A. obró por cuenta y a nombre de la Clínica Colsanitas.

Reliquidación de la sanción por corrección y sanción por inexactitud.

Señaló el *a quo* que la solicitud de reliquidación de la sanción por corrección no es procedente, toda vez que la declaración de corrección provocada presentada por la accionante el 10 de abril de 2003, en la cual se disminuyó el saldo a favor y se liquidó la sanción por corrección, sustituyó a las anteriores, y fue objeto de modificación mediante la Liquidación Oficial de Revisión, objeto de la litis. Por lo tanto, no resulta procedente solicitar una devolución de una declaración anterior, cuando tales renglones no fueron objeto de modificación en los actos demandados.

Respecto de la sanción por inexactitud señaló que debe ser objeto de reliquidación en atención a la procedencia de la deducción por deudas manifiestamente perdidas o sin valor, sin que tenga vocación de prosperidad anular el acto, en el monto en que se liquidó, por el valor de la deducción por concepto de donación, toda vez que no se dan los presupuestos del artículo 647 del Estatuto Tributario. Por el contrario, se trata de una deducción improcedente, que disminuyó el impuesto a pagar, y además, no se evidencia la diferencia de criterio alegada.

V) RECURSO DE APELACIÓN

Inconformes con la decisión de primera instancia, las partes apelaron.

La **demandante** fundamentó el recurso de apelación así:

Desconocimiento de la deducción por donaciones

Señaló que en el caso concreto la entrega de los \$1.000.000.000 la hizo físicamente Colsanitas, pero en nombre (por mandato) de la Clínica Colsanitas, y esto no tiene prohibición legal.

De no ser así, entonces Colsanitas S.A., habría solicitado esta deducción como propia por ese periodo gravable y por esa suma, lo cual nunca ocurrió, precisamente porque quien asumió en forma real y efectiva la donación fue la Clínica Colsanitas S.A. Es así que los \$1.000.000.000 aparecen en la contabilidad de Colsanitas como un débito a la cuenta de la Clínica, y nunca como un gasto.

El *a quo* no se pronunció sobre el certificado del revisor fiscal aportado por la demandante, el cual es claro en cuanto a que la cifra fue real y efectivamente donada por la Clínica Colsanitas S.A.

La sentencia de primera instancia se encuentra falsamente motivada, por cuanto si bien es cierto que citó las normas del Estatuto Tributario Nacional relativas a las donaciones y a los requisitos que éstas deben cumplir para su deducción, no identifica los requisitos o exigencias legales que no cumple esta donación, ni cuál es el concepto por el que, a su juicio, la donación y/o la actuación efectuada por la Clínica Colsanitas no se ajusta a los presupuestos legales.

Señaló la sociedad actora que el club deportivo efectivamente recibió la donación en el año 2001. Así lo indican los certificados de los revisores fiscales, y sobre ello no se pronunció el Tribunal.

Adicionalmente, la obligación de pagar la donación surgió para la Clínica Colsanitas S.A. en el año 2001, esto es, cuando Colsanitas S.A. pagó por cuenta de la Clínica, independientemente de que el pago de la cuenta por pagar se haya efectuado en el año 2002.

Solicitó que se tenga como prueba el comprobante de egreso No. 10-30650, citado por el tribunal, pero que dicha prueba se evalúe en forma integral con los certificados expedidos por los revisores fiscales tanto de la Clínica Colsanitas S.A. como de Colsanitas S.A. y el beneficiario de la donación, los cuales obran en el expediente, y no dejan dudas en cuanto a que dicha cifra es real y efectivamente donada por la Clínica Colsanitas S.A. en el año 2001.

Alegó que tanto en la vía gubernativa como en el proceso contencioso demostró que la donación no tuvo en Colsanitas S.A. ninguna incidencia patrimonial, lo que sí ocurrió con la Clínica Colsanitas S.A., quien fue, finalmente, el incidido económico con el gasto, con la consiguiente y demostrada disminución patrimonial.

Señaló que obra también en el expediente copia auténtica de la parte pertinente del acta No. 52 de diciembre 13 de 2001, de la Junta Directiva de la Clínica Colsanitas S.A., en la que en el punto 6.2 señala: "... por unanimidad ratifica la donación a que se ha hecho referencia, por un valor total de mil millones de pesos

(\$1.000.000.000.oo) moneda corriente, para el año 2001”, prueba sobre la que no se pronunció el fallador de primera instancia.

Adujo la apelante que al desconocerse el mandato entre la Clínica Colsanitas S.A. y Colsanitas S.A., por falta de prueba, se violan los artículos 2142 y 2149 del Código Civil, y 1262 del Código de Comercio, los cuales no exigen que el contrato de mandato deba ser por escrito.

Sobre la “reliquidación de la sanción por corrección”.

El fallador de primera instancia no se pronunció sobre el verdadero hecho objetado, y que debe dilucidarse, esto es, que la declaración inicial no presentó ninguna inconsistencia, razón por la cual la sanción por corrección liquidada indebidamente corresponde a un pago de lo no debido.

Sanción por inexactitud.

Señaló el demandante que en el evento de que la sentencia de primera instancia sea confirmada, se debe tener en cuenta que existen diferencias de criterio originadas en errores de apreciación e interpretación de las normas aplicables, razón por la cual es improcedente la sanción por inexactitud impuesta.

La parte demandada fundamentó el recurso de apelación así:

Respecto de la deducción por concepto de cartera castigada.

Según el *a quo*, el castigo de cartera corresponde a cartera generada en la atención inicial de urgencias por accidentes de tránsito, por cuanto los valores cobrados fueron cancelados parcialmente por las aseguradoras, las que pagaron hasta el límite cubierto por el SOAT. El saldo insoluto, objeto de castigo, se intentó cobrar a la Secretaría de Salud, quien negó el pago por cuanto: “...los usuarios atendidos no se hallaban activos en el Sistema General de Seguridad Social en Salud”.

El Tribunal accedió al cargo con fundamento en el informe del abogado de la firma accionante, en el que aconseja dar de baja la deuda por no ser viable su cobro, dado que desde una sana práctica comercial su cobro sería más gravoso.

Señaló la DIAN que la prueba en que se fundamentó el *a quo* carece de pertinencia y conducencia, en la medida en que con fundamento en ésta no se puede establecer que se encuentra justificado el carácter incobrable de la deuda, pues se parte del presupuesto de su incobrabilidad ante las entidades responsables del pago, de conformidad con la normatividad vigente. Estimó que el pago a las entidades hospitalarias se efectuó únicamente hasta el límite de cobertura de las pólizas del SOAT; y por otro lado, afirmó que el saldo insoluto no fue pagado por tratarse de usuarios atendidos, no activos en el Sistema General de Seguridad Social en Salud.

De conformidad con la normatividad que regula el tema de la atención inicial de urgencias por accidentes de tránsito, dicha atención no está limitada para quienes sean usuarios activos del Sistema de Seguridad Social en Salud, como tampoco el pago está limitado al SOAT, y a los límites de cobertura que estas pólizas tengan.

Según el artículo 40 del Decreto 1283 de 1996, mediante el cual se regula el funcionamiento del FOSYGA, las entidades que, en ejecución de los planes de salud de que trata la Ley 100 de 1993, cubran la atención médica de sus afiliados en caso de accidente de tránsito, tendrán derecho a reclamar los valores correspondientes ante las entidades aseguradoras y al Fondo de Solidaridad y Garantía. Es así que los recursos del FOSYGA participan en el pago a las entidades hospitalarias, una vez agotado el límite de cobertura prevista para el SOAT, no encontrándose probado que se haya adelantado su cobro respecto de los recursos de la subcuenta de riesgos catastróficos y accidentes de tránsito del Fondo de Solidaridad y Garantía.

La sola discriminación del nombre de los clientes, el número de factura, la fecha, el valor y el acta del comité de cartera de la sociedad actora, no son prueba para la demostración de los supuestos fácticos de las normas jurídicas cuya aplicación se pretende, pues en este caso se requerían documentos o soportes de carácter externo que permitieran establecer clara y definitivamente que la cartera en cuestión es manifiestamente pérdida o sin valor.

Señaló la demandada que se debe mantener el rechazo de la deducción por concepto de cartera castigada, y, como consecuencia de ello, la sanción por inexactitud.

VI) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación.

La **demandada** solicitó que se revoque la sentencia de primera instancia en lo desfavorable a la DIAN.

El **Ministerio Público** solicitó que se revoque la sentencia apelada, para negar las súplicas de la demanda, por las siguientes razones:

Deducción por cartera castigada.

El cargo formulado por la entidad demandada está llamado a prosperar, en atención a que la decisión del demandante de castigar la cartera porque le resultaba más gravoso perseguir su cobro ejecutivamente, no imponía a la administración otorgar el carácter de manifiestamente pérdida, y menos aceptar que le fuera deducible fiscalmente.

A lo anterior se suma la posibilidad legal que tenía la Clínica de reclamar al FOSYGA el pago de los excedentes en atención de urgencias por accidentes de tránsito, conforme con el Decreto 1283 de 1996.

En el caso concreto la demandante no gestionó el cobro ante el FOSYGA, es decir, no ejerció su derecho a cobrar los valores no cubiertos por el SOAT. Por tanto, mal podía la Administración de Impuestos y el Tribunal compensar esa omisión al reconocer fiscalmente la deducción de las sumas no reclamadas al Fondo de Solidaridad y Garantía, so pretexto de ser cartera manifiestamente pérdida que ha sido castigada.

Deducción por donaciones.

La Clínica demandante insiste en que se le debe reconocer la deducción por \$1.000.000.000, que si bien fue cancelada a título de donación por la sociedad Colsanitas S.A. en el año 2001, este pago se realizó a su nombre, y que por tal motivo procedió el 15 de febrero de 2002 a pagar a la sociedad la mencionada suma que le había sido prestada para realizar la donación al Club Deportivo Fundación Sanitas Internacional OSI.

Señaló el Ministerio Público que en el expediente no obran los comprobantes contables que respalden el registro de esta operación en los términos expuestos por la demandante. Así las cosas, no puede pregonar la Clínica apelante el desconocimiento por parte del tribunal del artículo 777 el Estatuto Tributario, por cuanto, según la mencionada norma, las certificaciones del contador y del revisor fiscal son suficientes, sin perjuicio de la facultad que tiene la administración de hacer las comprobaciones pertinentes. Facultad que ejerció la Administración en el caso concreto, la cual culminó con la expedición de los actos que se demandan.

Las pruebas demuestran que la sociedad Colsanitas S.A., fue quien realizó la donación al club, situación que no ha sido desvirtuada.

Reliquidación de la sanción por corrección.

Para el Ministerio Público la corrección provocada, presentada por la Clínica Colsanitas S.A. el 10 de abril de 2003, reemplazó las liquidaciones privadas que había presentado la contribuyente, respecto del mismo año gravable 2001.

Como quiera que los actos demandados modificaron la mencionada corrección, no es procedente, en este proceso, solicitar el reconocimiento del pago de lo no debido con relación a las anteriores declaraciones presentadas por la Clínica Colsanitas S.A. que no son objeto de modificación por parte de los actos acusados. Por tal razón, estimó que no procede el cargo planteado.

Sanción por inexactitud.

La sociedad apelante no señaló en que consistió la alegada diferencia de criterios originada en errores de apreciación e interpretación de las normas aplicables. En consecuencia, estimó el Ministerio Público que la sanción por inexactitud debe mantenerse en los términos en que fue liquidada por la Administración.

VII) CONSIDERACIONES DE LA SALA

Procede la Sala a analizar los cargos contra la sentencia apelada, propuestos por las partes demandante y demandada, con ocasión del recurso de apelación interpuesto contra el fallo del 19 de junio de 2008, proferido por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca así:

Desconocimiento de la deducción por donaciones.

Según el *a quo*, se encuentra probado en el expediente que el giro de la donación por valor de \$1.000.000.000 lo efectuó la Sociedad Colsanitas S.A. en el año 2001, y no la Clínica Colsanitas S.A., por lo que el patrimonio que se disminuyó

para la vigencia fiscal fue el de la primera, siendo ésta quien podía solicitar la deducción por la donación al Club Deportivo Fundación Sanitas Internacional OSI, sin que obre prueba del supuesto mandato o encargo existente entre las entidades.

La sociedad apelante señaló que, en el caso concreto, la entrega de los \$1.000.000.000 la hizo físicamente Colsanitas, pero en nombre (por mandato) de la Clínica Colsanitas, y esto no tiene prohibición legal. Alegó que el *a quo* no se pronunció sobre el certificado del revisor fiscal aportado por la demandante, el cual es claro en cuanto a que la cifra fue real y efectivamente donada por la Clínica Colsanitas S.A.

Alegó que se debe tener en cuenta el comprobante de egreso No. 10-30650, citado por el tribunal, pero que dicha prueba se evalúe en forma integral con los certificados expedidos por los revisores fiscales tanto de la Clínica Colsanitas S.A. como de Colsanitas S.A., y el del beneficiario de la donación, los cuales obran en el expediente, y que, a su juicio demuestran que dicha cifra es real y efectivamente donada por la Clínica Colsanitas S.A. en el año 2001.

Adicionalmente, obra también en el expediente copia auténtica de la parte pertinente del acta No. 52 de diciembre 13 de 2001, de la Junta Directiva de la Clínica Colsanitas S.A., en la que en el punto 6.2 señala: "... *por unanimidad ratifica la donación a que se ha hecho referencia, por un valor total de mil millones de pesos (\$1.000.000.000.00) moneda corriente para el año 2001*", prueba sobre la que no se pronunció el fallador de primera instancia.

Finalmente, adujo que al desconocer el mandato entre la Clínica Colsanitas S.A. y Colsanitas S.A., por falta de prueba, se violan los artículos 2142 y 2149 del Código Civil y 1262 del Código de Comercio, los cuales no exigen que el contrato de mandato deba obrar por escrito.

Observa la Sala que los artículos 125, 125-1, 125-2 y 125-3 del Estatuto Tributario regulan la deducción por donaciones así:

Artículo 125. Deducción por donaciones. Los contribuyentes del impuesto de renta que estén obligados a presentar declaración de renta y complementarios dentro del país, tienen derecho a deducir de la renta el valor de las donaciones efectuadas, durante el año o período gravable, a:

1. Las entidades señaladas en el artículo 22, y
2. Las asociaciones, corporaciones y fundaciones, sin ánimo de lucro, cuyo objeto social y actividad correspondan al desarrollo de la salud, la educación, la cultura, la religión, el deporte, la investigación científica y tecnológica, la ecología y protección ambiental, o de programas de desarrollo social, siempre y cuando las mismas sean de interés general. (Numeral Modificado Ley 223/95, art. 86)

El valor a deducir por este concepto, en ningún caso podrá ser superior al treinta por ciento (30%) de la renta líquida del contribuyente, determinada antes de restar el valor de la donación. Esta limitación no será aplicable en el caso de las donaciones que se efectúen a los fondos mixtos de promoción de la cultura, el deporte y las artes que se creen en los niveles departamental, municipal y distrital, al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar -

ICBF- para el cumplimiento de sus programas de servicio al menor y a la familia, ni en el caso de las donaciones a las instituciones de educación superior, centros de investigación y de altos estudios para financiar programas de investigación en innovaciones científicas, tecnológicas, de ciencias sociales y mejoramiento de la productividad, previa aprobación de estos programas por el Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología. (Ley 6/92, art. 3)

Artículo 125-1. Requisitos de los beneficiarios de las donaciones. Cuando la entidad beneficiaria de la donación que da derecho a deducción, sea alguna de las entidades consagradas en el numeral segundo del artículo 125, deberá reunir las siguientes condiciones:

1. Haber sido reconocida como persona jurídica sin ánimo de lucro y estar sometida en su funcionamiento a vigilancia oficial.
2. Haber cumplido con la obligación de presentar la declaración de ingresos y patrimonio o de renta, según el caso, por el año inmediatamente anterior al de la donación.
3. Manejar, en depósitos o inversiones en establecimientos financieros autorizados, los ingresos por donaciones. (Ley 6/92, art. 3)

Artículo 125-2. Modalidades de las Donaciones. Las donaciones que dan derecho a deducción deben revestir las siguientes modalidades:

1. Cuando se done dinero, el pago debe haberse realizado por medio de cheque, tarjeta de crédito o a través de un intermediario financiero.
2. Cuando se donen títulos valores, se estimarán a precios de mercado de acuerdo con el procedimiento establecido por la Superintendencia de Valores. Cuando se donen otros activos, su valor se estimará por el costo de adquisición más los ajustes por inflación efectuados hasta la fecha de la donación, menos las depreciaciones acumuladas hasta esa misma fecha. (Numeral modificado Ley 383/97, art. 27)

Artículo 125-3. Requisitos para reconocer la deducción. Para que proceda el reconocimiento de la deducción por concepto de donaciones, se requiere una certificación de la entidad donataria, firmada por Revisor Fiscal o Contador, en donde conste la forma y el monto de la donación, así como el cumplimiento de las condiciones señaladas en los artículos anteriores. (Ley 6/92, art. 3)
(Las subrayas son de la Sala)

Contrario a lo afirmado por la sociedad apelante, no está demostrado que la entrega de los \$1.000.000.000 la hizo Colsanitas S.A. en nombre de la Clínica Colsanitas en ejecución de un contrato de **mandato verbal**, por las siguientes razones:

El artículo 125 del Estatuto Tributario consagra un beneficio fiscal consistente en que los contribuyentes del impuesto de renta tienen derecho a deducir de la renta el valor de las donaciones efectuadas. Por lo tanto, al titular del derecho le corresponde probar que el beneficiario de la donación recibió el dinero a nombre del contribuyente.

En el folio 502 del Cuaderno No. 2 de antecedentes aparece un cuadro informal denominado: Relación de donaciones año 2001 recibidas de Clínica Colsanitas S.A. Nit. 800.149.384-6 por cuenta de Colsanitas S.A. Nit. 860.078.828-7", proferido por el Club Deportivo Organización Sanitas Internacional. Ese documento no identifica la oficina que lo expidió ni la persona que lo suscribió. Dice el documento:

Recibo de Caja	Fecha	Concepto	Cheque	Banco	Valor	Consignado en Banco	Cuenta Corriente	Fecha
148	17/07/01	Donación Julio/01	2522-4	Colpatria	\$30.000.000	Bogotá	033-39910-6	17/07/01
154	17/08/01	Donación Agosto/01	3138-1	Colpatria	150.000.000	Bogotá	033-39910-6	17/07/01
156	24/08/01	Donación Agosto/01	3233-6	Colpatria	10.000.000	Bogotá	033-39910-6	24/08/01
157	28/08/01	Donación Agosto/01	3376-6	Colpatria	52.000.000	Bogotá	033-39910-6	30/08/01
159	4/09/01	Donación Septiembre/01	3464	Colpatria	2.000.000	Bogotá	033-39910-6	5/09/01
160	7/09/01	Donación Septiembre/01	3535-1	Colpatria	87.000.000	Bogotá	033-39910-6	7/09/01
165	10/10/01	Donación Octubre/01	20545-1	Davivienda	150.000.000	Bogotá	033-39910-6	10/10/01
173	31/10/01	Donación Octubre/01	21106-4	Davivienda	50.000.000	Bogotá	033-39910-6	31/10/01
174	31/10/01	Donación Octubre/01	121695	Occidente	70.500.000	Bogotá	033-39910-6	31/10/01
181	8/11/01	Donación Noviembre/01	4791-1	Colpatria	60.000.000	Bogotá	033-39910-6	8/11/01
182	13/11/02	Donación Noviembre/01	121812	Occidente	18.500.000	Bogotá	033-39910-6	13/11/01
189	19/11/01	Donación Noviembre/01	5022-9	Colpatria	7.000.000	Bogotá	033-39910-6	19/11/01
191	21/11/01	Donación Noviembre/01	11665	Colpatria	26.000.000	Bogotá	033-39910-6	21/11/01
192	22/11/01	Donación Noviembre/01		Occidente	54.000.000	Bogotá	033-39910-6	22/11/01
194	29/11/01	Donación Noviembre/01	3329	Occidente	55.000.000	Bogotá	033-39910-6	27/11/01
196	6/12/01	Donación Diciembre/01	5381-3	Colpatria	36.000.000	Bogotá	033-39910-6	6/12/01
199	14/12/01	Donación Diciembre/01		Occidente	45.000.000	Bogotá	033-39910-6	13/12/01
211	21/11/01	Donación Diciembre/01	5712-6	Colpatria	2.000.000	Bogotá	033-39910-6	21/12/01
212	24/12/01	Donación	122195	Occidente	60.000.000	Bogotá	033-	24/12/01

		Diciembre/01					39910-6	
213	27/12/01	Donación Diciembre/01	5760-6	Colpatria	35.000.000	Bogotá	033- 39910-6	27/12/01
TOTAL DONACIONES					\$1.000.000.000			

Según el apelante, el Tribunal no se pronunció sobre el certificado del revisor fiscal aportado, el cual, a su juicio, es claro en cuanto a que la cifra fue real y efectivamente donada por la Clínica Colsanitas S.A.

Sobre el particular observa la Sala que en el folio 48 del cuaderno principal figura el anunciado certificado del revisor fiscal, con fecha de expedición del 9 de febrero de 2005, en el que se anotó:

*“EL SUSCRITO REVISOR FISCAL DE
CLÍNICA COLSÁNITAS S.A.
NIT 800.149.384-6*

CERTIFICA QUE:

- 1. Los estados financieros de la Compañía presentan sus operaciones de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia bajo el sistema de causación.*
- 2. De acuerdo con los registros contables de la Compañía y con la certificación emitida por el revisor fiscal del Club Deportivo Organización Sanitas Internacional de fecha abril 5 de 2003, la cual se anexa, la Clínica Colsanitas S.A. entregó donaciones por valor de \$1.000.000.000 durante el año 2001 al Club deportivo Organización Sanitas Internacional.*
- 3. De acuerdo con registros de la Clínica Colsanitas S.A. a 31 de diciembre de 2001, la Clínica realizó castigo de cartera de los siguientes clientes:*

“...

“La presente certificación se expide en Bogotá a los nueve (9) días del mes de febrero de dos mil cinco (2005), por solicitud de la administración de la Clínica Colsanitas S.A., con destino a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN y no podrá ser usada para ningún otro propósito”.

Observa la Sala que, contrario a lo afirmado por la sociedad actora, tal certificado no demuestra que la Clínica Colsanitas S.A. entregó donaciones por valor de \$1.000.000.000 durante el año 2001 al Club Deportivo Organización Sanitas Internacional, toda vez que se limita a señalar que de conformidad con los registros contables (sin describirlos) y la certificación emitida por el revisor fiscal del Club Deportivo Organización Sanitas Internacional la Clínica Colsanitas S.A. entregó donaciones por valor de \$1.000.000.000 durante el año 2001 al Club deportivo Organización Sanitas Internacional, sin señalar los elementos de prueba en que se basa esta afirmación.

Sobre los requisitos que debe cumplir el certificado expedido por contador o revisor fiscal, para que constituya prueba contable suficiente, el Consejo de Estado¹, ha precisado:

(...)

“Si bien el artículo 777 del Estatuto Tributario señala que la certificación de los contadores o revisores fiscales es suficiente para presentar en las oficinas de la Administración pruebas contables, la jurisprudencia ha precisado que para que estos certificados sean válidos como prueba contable deben llevar al convencimiento del hecho que se pretende probar, con sujeción a las normas que regulan el valor probatorio de la contabilidad; deben expresar si la contabilidad se lleva de acuerdo con las prescripciones legales; si los libros se encuentran registrados en la Cámara de Comercio; si las operaciones están respaldadas por comprobantes internos y externos, y si reflejan la situación financiera del ente económico.

Como lo precisó la Sala, deben contener algún grado de detalle en cuanto a los libros, cuentas o asientos correspondientes a los hechos que pretenden demostrarse; no pueden versar sobre las simples afirmaciones acerca de las operaciones contables de que dichos funcionarios dan cuenta, pues “en su calidad de profesional de las ciencias contables y responsable de la contabilidad o de la revisión y análisis de las operaciones de un ente social, está en capacidad de indicar los soportes, asientos y libros contables donde aparecen registrados las afirmaciones vertidas en sus certificaciones”.

(...).”

El certificado del revisor fiscal se limitó a señalar que la Clínica Colsanitas S.A. entregó donaciones por valor de \$1.000.000.000 durante el año 2001 al Club deportivo Organización Sanitas Internacional, sin precisar el origen de la operación, sin determinar si la contabilidad se lleva de acuerdo con las prescripciones legales; si los libros se encuentran registrados en la Cámara de Comercio; si las operaciones están respaldadas por comprobantes internos y externos, y si reflejan la situación financiera del ente económico.

Contrario a lo señalado en el certificado del revisor fiscal, en el sentido de que fue la Clínica Colsanitas S.A. quien realizó las donaciones, observa la Sala que en los folios 475 a 494 del cuaderno de antecedentes No 2 figuran los recibos de caja Nos. 148, 154, 156, 157, 159, 160, 165, 173, 174, 181, 182, 189, 191, 192, 194, 196, 199, 211, 212 y 213, incluidos en la relación de donaciones transcrita anteriormente, proferida por el Club Deportivo Organización Sanitas Internacional, de cuyo análisis se observa que la totalidad de las donaciones fueron realizadas por Colsanitas S.A. a favor del Club Deportivo O.S.I. (Organización Sanitas Internacional).

¹ Sentencias del 25 de septiembre de 2008, expediente 15255, C.P. Ligia López Díaz; del 8 de julio de 2010, exp. 16508 C.P. William Giraldo Giraldo y del 27 de enero de 2011, exp. 17222, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, entre otras.

Con la finalidad de demostrar que fue la Clínica Colsanitas S.A. quien realizó las donaciones, la demandante aduce que éstas se realizaron en ejecución de un contrato de mandato verbal acordado entre Colsanitas S.A. y la Clínica Colsanitas S.A. y que, por tal razón, no existe prueba de ello.

Estimó el apelante que al desconocerse el mandato entre la Clínica Colsanitas S.A. y Colsanitas S.A. por falta de prueba, se violan los artículos 2142 y 2149 del Código Civil y 1262 del Código de Comercio, los cuales no exigen que el contrato de mandato deba ser elevado a escrito.

Al respecto observa la Sala lo siguiente:

Conforme con el artículo 1262 del Código de Comercio:

“El mandato comercial es un contrato por el cual una parte se obliga a celebrar o ejecutar uno o más actos de comercio por cuenta de otra.

“El mandato puede conllevar o no la representación del mandante”.

Respecto de la consensualidad y perfeccionamiento del contrato de mandato, señalan los artículos 2149 y 2150 del Código Civil:

“Artículo 2149. El encargo que es objeto del mandato puede hacerse por escritura pública o privada, por cartas, verbalmente o de cualquier otro modo inteligible, y aún por la aquiescencia tácita de una persona a la gestión de sus negocios por otra”.

“Artículo 2150. el contrato de mandato se reputa perfecto por la aceptación del mandatario. La aceptación puede ser expresa o tácita.

“Aceptación tácita es todo acto en ejecución del mandato.

“Aceptado el mandato no podrá disolverse el contrato sino por mutua voluntad de las partes”.

Con fundamento en lo expuesto, el contrato de mandato es consensual, puede conferirse por cualquiera de las formas establecidas en el artículo 2149 del Código Civil, con excepción de los casos en que la ley expresamente exige alguna solemnidad especial para su constitución.

Tratándose de mandato sin representación, conforme al artículo 2177 del Código Civil, el mandatario puede, en ejercicio de su cargo, contratar en su propio nombre. En consecuencia, el mandatario es, ante los terceros con quienes contrata, el titular de los derechos y obligaciones que se derivan de los contratos que con ellos celebre².

Sin embargo, según lo ha enseñado la doctrina y la jurisprudencia: *“...el mandato siempre es representativo. Otra cosa es que el mandatario actúe frente al tercero sin revelar su calidad y contrate en su propio nombre, pero en cumplimiento del mandato conferido, y no por ello deja de representar al mandante. Lo anterior,*

² “El mandato oculto o sin representación consiste en que el mandatario contrata a nombre propio y, en consecuencia, no obliga al mandante frente a terceros. O como lo ha dicho la Corte Suprema de Justicia, “el carácter del mandato no representativo estriba en que, anteriormente, entre mandante y mandatario existe por hipótesis un contrato de mandato civil o mercantil a gobernarse por sus propias reglas, mientras que en el plano exterior no se da esa percepción jurídica del mandato pues la representación - se repite - no existe ya que el mandatario obra en su propio nombre, no en el de su mandante”. (Consejo de Estado, Sección Tercera, sentencia del 28 de agosto de 1997, exp. 10315, C.P. Dr. Ricardo Hoyos Duque).

porque la esencia del mandato es la gestión del mandatario a nombre del mandante, de tal suerte que al contratar con un tercero está cumpliendo con la obligación que se deriva del contrato de mandato, cual es la realización de uno o varios negocios jurídicos para el mandante, por ello, la contratación que hace en su propio nombre es representativa, por cuanto esta cumpliendo con el mandato³

En el caso concreto, el actor pretende probar con un contrato de mandato verbal, que donó \$1.000.000.000 por intermedio de Colsanitas S.A.

Tanto en la vía gubernativa como en la demanda presentada ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, la accionante se ha limitado a alegar la existencia de un contrato verbal de mandato, y argumentó que, dada la consensualidad de su perfeccionamiento, no está obligado a allegar prueba del mismo.

Para la Sala, cuando el artículo 125 del Estatuto Tributario señala que **Los contribuyentes del impuesto de renta** que estén obligados a presentar declaración de renta y complementarios dentro del país, tienen derecho a deducir de la renta el valor de las donaciones efectuadas durante el año o período gravable, evidencia que son los “contribuyentes” titulares del beneficio fiscal quienes deben demostrar que pagaron las donaciones que pretenden deducir.

De esta forma, no es alegando la existencia de un contrato de mandato verbal como se prueba el derecho a deducir del impuesto de renta las donaciones realizadas, sino mediante documentos de fecha cierta que demuestren la realidad del pago, el donante y el beneficiario. El artículo 125 del Estatuto Tributario expresamente exige que el donante (contribuyente) es quien debe acreditar el derecho al beneficio fiscal pretendido.

Frente al comprobante de egreso No. 10-30650, citado por el tribunal, observa la Sala que dicho documento demuestra la cancelación de una cuenta por pagar a favor de Colsanitas S.A. sin identificar el concepto, y, adicionalmente, como lo señaló el a quo, la cancelación de dicha cuenta: “se efectuó el 15 de febrero de 2002 (fls. 208, 209, 446 a 449 del c.a.) esto es, en un período gravable diferente al declarado, razón por la cual el hecho económico de la transferencia del bien (dinero) no se hizo en el año 2001 por la accionante, situación que por sí sola conlleva a la negación del cargo”.

En cuanto a la copia del acta de la Junta Directiva de Colsanitas S.A., invocada como prueba, observa la Sala que para efectos del artículo 125 del Estatuto Tributario, este documento no demuestra que la actora fue quien desembolsó tales recursos para efectos de deducir de la renta las donaciones “efectuadas” durante el respectivo año gravable; el documento se limita a ratificar una decisión de junta directiva que, como quedó anotado, no logró probar dentro del expediente la donación. En consecuencia, no hay lugar al reconocimiento del beneficio fiscal solicitado.

Deducción por concepto de cartera castigada.

Según el a quo, el castigo de cartera corresponde a cartera generada en la atención inicial de urgencias por accidentes de tránsito. Los valores cobrados fueron cancelados parcialmente por las aseguradoras, las que pagaron hasta el límite cubierto por el SOAT. El saldo insoluto, objeto de castigo, se intentó cobrar a

³ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 6 de noviembre de 2003, exp. 12785 C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa.

la Secretaría de Salud, quien negó el pago por cuanto: "...los usuarios atendidos no se hallaban activos en el Sistema General de Seguridad Social en Salud".

El Tribunal accedió al cargo con fundamento en el informe del abogado de la firma accionante, en el que aconseja dar de baja la deuda por no ser viable su cobro, dado que desde una sana práctica comercial su cobro sería más gravoso.

Observa la Sala que en el folio 61 del cuaderno principal figura el "informe de gestión de cobro de facturas" suscrito por la abogada designada para el efecto, en el que se anotó:

"Respecto a las facturas que aquí se relacionan en el anexo por valor total de \$31.228.777 nos permitimos informarles que corresponden a diferencias incobrables.

*En su momento **adelantamos todas las gestiones de cobro posibles**, sin obtener el pago de ninguna de ellas, debido a que estas corresponden a servicios de urgencias prestados por la Clínica Colsanitas originados en accidentes de tránsito.*

*Inicialmente el cobro se dirigió a las entidades **aseguradoras** las cuales procedieron a pagar hasta el límite de 800 SMDLV.*

Posteriormente, el cobro se gestionó ante la Secretaría de Salud en atención a que los usuarios no se hallaron activos en el sistema general de seguridad social en salud, el cual fue negado.

Los datos suministrados por los pacientes fueron, en algunos casos insuficientes e inconsistentes para adelantar procesos ejecutivos en su contra.

Por tanto, consideramos que jurídicamente no tenemos ni resulta viable o rentable, por el exagerado costo, ninguna otra acción que nos permita obtener el pago de las obligaciones ya que no contamos con garantías reales, ni de ninguna otra clase, otorgadas por los pacientes o por sus familiares que dieran lugar a adelantar un proceso ejecutivo exitoso ante la jurisdicción ordinaria".

Según la entidad apelante, de conformidad con el artículo 40 del Decreto 1283 de 1996, mediante el cual se regula el funcionamiento del FOSYGA, las entidades que, en ejecución de los planes de salud de que trata la Ley 100 de 1993, cubran la atención médica de sus afiliados en caso de accidente de tránsito, tendrán derecho a reclamar los valores correspondientes ante las entidades aseguradoras y el Fondo de Solidaridad y Garantía. Es así como los recursos del Fosyga participan en el pago a las entidades hospitalarias una vez agotado el límite de cobertura prevista para el SOAT, no encontrándose probado que se haya adelantado su cobro contra los recursos de la subcuenta de riesgos catastróficos y accidentes de tránsito del Fondo de Solidaridad y Garantía.

Igualmente, argumentó que la sola discriminación del nombre de los clientes, el número de la factura, la fecha, el valor y el acta de comité de cartera de la sociedad actora, no son prueba para la demostración de los supuestos fácticos de las normas jurídicas cuya aplicación se pretende, pues en este caso se requerían

documentos o soportes de carácter externo que permitieran establecer, clara y definitivamente, que la cartera en cuestión es manifiestamente pérdida o sin valor.

Señala el artículo 146 del Estatuto Tributario:

*“ART. 146.—Deducción por deudas manifiestamente perdidas o sin valor. Son deducibles para los contribuyentes que lleven contabilidad por el sistema de causación, las deudas manifiestamente perdidas o sin valor que se hayan descargado durante el año o período gravable, **siempre que se demuestre la realidad de la deuda, se justifique su descargo y se pruebe que se ha originado en operaciones productoras de renta.** Cuando se establezca que una deuda es cobrable sólo en parte, puede aceptarse la cantidad correspondiente a la parte no cobrable. Cuando los contribuyentes no lleven la contabilidad indicada, tienen derecho a esta deducción conservando el documento concerniente a la deuda con constancia de su anulación”.*

El artículo 80 del Decreto Reglamentario 187 de 1975, precisa las condiciones para la procedencia de la deducción así:

“ART. 80.—Para que proceda esta deducción es necesario:

- 1. Que la respectiva obligación se haya contraído con justa causa y a título oneroso.*
- 2. Que se haya tomado en cuenta al computar la renta declarada en años anteriores o que se trate de créditos que hayan producido rentas declaradas en tales años.*
- 3. Que se haya descargado en el año o período gravable de que se trata, mediante abono a la cuenta incobrable y cargo directo a pérdidas y ganancias.*
- 4. Que la obligación exista en el momento de descargo.*
- 5. Que existan razones para considerar la deuda manifiestamente perdida o sin valor”.*

La sociedad actora está obligada a llevar contabilidad por el sistema de causación, por lo cual, para la procedencia de la deducción por deudas perdidas o sin valor, debe cumplir los requisitos establecidos en las normas transcritas, así:

- a) En primer lugar, debe tratarse de deudas manifiestamente perdidas o sin valor, que son aquellas “cuyo cobro no es posible hacer efectivo por insolvencia de los deudores y de los fiadores, por falta de garantías reales o por cualquier otra causa que permita considerarlas como actualmente perdidas, de acuerdo con una sana práctica comercial”, conforme lo establece el artículo 79 del Decreto Reglamentario 187 de 1975;
- b) Las deudas deben haberse “descargado” durante el año o período gravable, esto es, mediante un abono o crédito de la cuenta incobrables y un débito directo a pérdidas y ganancias;

c) Debe demostrarse la realidad de la deuda en el momento del descargo, que se haya contraído con justa causa y a título oneroso;

d) El contribuyente debe justificar el descargo o cancelación de la deuda. Para el efecto, debe explicar las razones para considerar que la deuda está manifiestamente pérdida o sin valor, de acuerdo con criterios comerciales, y

e) Por último, se debe demostrar que la deuda se originó en actividades productoras de renta, y debió tenerse en cuenta al computar la renta declarada en años anteriores, o que se trate de créditos que hayan producido rentas declaradas en tales años.

El Decreto Reglamentario 187 de 1975 definió el concepto de “deudas manifiestamente perdidas o sin valor”, contenido en el artículo 146 del Estatuto Tributario, así: “**Artículo 79** - *Se entiende por deudas manifiestamente perdidas o sin valor aquellas cuyo cobro no es posible hacer efectivo por insolvencia de los deudores y de los fiadores, por falta de garantías reales o por cualquier otra causa que permita considerarlas como actualmente perdidas, de acuerdo con una sana práctica comercial*”.

Conforme se expuso, la demandante acreditó que se adelantaron las gestiones de cobro respectivas, las cuales no arrojaron resultados positivos por razones ajenas a la demandante, entre otras, porque los datos de los pacientes atendidos por accidentes de tránsito fueron insuficientes e inconsistentes para adelantar los respectivos procesos ejecutivos, y adicionalmente, no existen garantías reales otorgadas por los pacientes o sus familiares para recuperar tales recursos.

Se debe tener en cuenta que el artículo 79 del Decreto Reglamentario 187 de 1975 no es taxativo respecto de las gestiones que se deben realizar para acreditar la existencia de deudas manifiestamente perdidas, la norma establece unas pautas a la luz de una “sana práctica comercial,” para concluir que una deuda es actualmente pérdida, razón por la cual determina: *Se entiende por deudas manifiestamente perdidas o sin valor aquellas cuyo cobro no es posible hacer efectivo por insolvencia de los deudores y de los fiadores, por falta de garantías reales o por cualquier otra causa que permita considerarlas como actualmente perdidas, de acuerdo con una sana práctica comercial.* (subraya la Sala).

Sobre el argumento del apelante según el cual se debe negar el cargo, toda vez que no se encuentra probado que la sociedad demandante haya adelantado el cobro respectivo de los recursos ante el FOSYGA, observa la Sala que en la vía gubernativa la demandada mantuvo la glosa propuesta en el requerimiento especial, en el sentido de desconocer la suma de \$31.228.777 del renglón 47 CX “Otras Deducciones” por concepto de castigo de cartera, con fundamento en los siguientes argumentos:

“Al respecto observamos que uno de los argumentos aludidos por el actor en su escrito es el de manifestar que en acta de reunión del comité de cartera del 9 de julio de 2001 quedaron plasmadas las razones suficientemente válidas, por las cuales se efectuó el castigo, enmarcadas dentro de los presupuestos de los artículos 146 del Estatuto Tributario, 79 y 80 del Decreto 187/75; hecho que no nos demuestra de manera alguna que se hayan realizado la totalidad de las acciones legales pertinentes, pues es claro, que la sola manifestación por parte de la sociedad del hecho que la cartera castigada corresponde a facturas devueltas por entidades

particulares SOAT (folio 237), que las pólizas son falsas, o se presenta documentación incompleta por parte de los usuarios, información difícil de encontrar puesto que estos usuarios no se encontraron en los datos reportados, es de señalar que para el Despacho, no son suficientes para considerar la cartera manifiestamente perdida". (folio 100 exp.)

Conforme se expuso, la demandante acreditó que se adelantaron las gestiones de cobro respectivas, las cuales no arrojaron resultados positivos por razones ajenas a la demandante. En el recurso de apelación la DIAN cambia el argumento de rechazo para señalar que se debe negar el cargo, toda vez que no se encuentra probado que la sociedad demandante haya adelantado el cobro respectivo de los recursos ante el FOSYGA.

A juicio de la Sala este argumento resulta violatorio del derecho de defensa que le asiste a la demandante, toda vez que no puede la DIAN plantear unos fundamentos de rechazo en la vía gubernativa y otros en el recurso de apelación interpuesto en contra de la sentencia de primera instancia.

No puede la demandada sorprender a las demás partes con tesis respecto de las cuales ya no pueden ejercer ninguna clase de defensa o contradicción. Por ello la demanda, la contestación y la intervención de los terceros impugnantes o coadyuvantes dentro del término de fijación en lista (artículo 207, numeral 5 del Código Contencioso Administrativo) determinan la litis y la actividad probatoria, para que en la etapa de alegatos las partes presenten sus conclusiones.

El recurso de apelación en contra de la sentencia de primera instancia se debe centrar en las pruebas y fundamentos de derecho planteados por el *a quo*. De esta forma la parte apelante debe sustentar su inconformidad sobre lo examinado en primera instancia. En consecuencia, no prospera el cargo planteado por la demandada.

Reliquidación de la sanción por corrección.

Según la sociedad apelante el *a quo* no se pronunció sobre el verdadero hecho objetado, y que debe dilucidarse, esto es, que la declaración inicial no presentó ninguna inconsistencia, razón por la cual la sanción por corrección liquidada indebidamente corresponde a un pago de lo no debido.

Señala el artículo 644 del Estatuto Tributario:

Artículo 644. Sanción por corrección de las declaraciones.

Cuando los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, corrijan sus declaraciones tributarias, deberán liquidar y pagar una sanción equivalente a:

- 1. El diez por ciento (10%) del mayor valor a pagar o del menor saldo a su favor, según el caso, que se genere entre la corrección y la declaración inmediatamente anterior a aquélla, cuando la corrección se realice antes de que se produzca emplazamiento para corregir de que trata el artículo 685, o auto que ordene visita de inspección tributaria.*
- 2. El veinte por ciento (20%) del mayor valor a pagar o del menor saldo a su favor, según el caso, que se genere entre la corrección y la declaración inmediatamente anterior a aquélla, si la corrección se realiza después de notificado el emplazamiento para corregir o*

auto que ordene visita de inspección tributaria y antes de notificarle el requerimiento especial o pliego de cargos.

Parágrafo 1o. *Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, el monto obtenido en cualquiera de los casos previstos en los numerales anteriores, se aumentará en una suma igual al cinco por ciento (5%) del mayor valor a pagar o del menor saldo a su favor, según el caso, por cada mes o fracción de mes calendario transcurrido entre la fecha de presentación de la declaración inicial y la fecha del vencimiento del plazo para declarar por el respectivo período, sin que la sanción total exceda del ciento por ciento (100%) del mayor valor a pagar o del menor saldo a favor.*

Parágrafo 2o. *La sanción por corrección a las declaraciones se aplicará sin perjuicio de los intereses de mora, que se generen por los mayores valores determinados.*

Parágrafo 3o. *Para efectos del cálculo de la sanción de que trata este artículo, el mayor valor a pagar o menor saldo a favor que se genere en la corrección, no deberá incluir la sanción aquí prevista.*

Parágrafo 4o. *La sanción de que trata el presente artículo no es aplicable a la corrección de que trata el artículo 589'.*

Observa la Sala que acorde con lo señalado por el a quo, la sociedad demandante presentó la tercera declaración de corrección provocada el 10 de abril de 2003, en la que disminuyó el saldo a favor a \$4.510.139.000,⁴ y por tanto liquidó sanción por corrección por \$10.752.000.

Esta declaración sustituyó a las anteriores y fue objeto de modificación mediante la Liquidación Oficial de Revisión demandada, razón por la cual no es procedente solicitar el reconocimiento del pago de lo no debido respecto de las anteriores declaraciones presentadas, por cuanto no son objeto de modificación por parte de los actos administrativos demandados.

Sanción por inexactitud.

Señaló el demandante que en el evento de que la sentencia de primera instancia sea confirmada, se debe tener en cuenta que existen diferencias de criterio originadas en errores de apreciación e interpretación de las normas aplicables, razón por la cual es improcedente la sanción por inexactitud impuesta.

Observa la Sala que en el recurso de apelación la sociedad actora sustentó el cargo de la siguiente forma:

“En el remoto evento de que la sentencia de primera instancia sea confirmada y, contrario a lo manifestado por el Tribunal, insistimos en que, en todo caso, se presenta diferencia de criterios originada en errores de apreciación e interpretación en las normas aplicables y por las siguientes notorias razones, consideramos improcedente la sanción por inexactitud:

⁴ En la segunda declaración de corrección voluntaria presentada el 11 de septiembre de 2002 la sociedad actora se liquidó una sanción de \$3.627.000 y determinó un saldo a favor de \$4.552.889.000.

- *La declaración de renta y complementarios correspondiente al año gravable 2001 fue debidamente presentada.*
- *No hay lugar a corregir ningún renglón de acuerdo con los argumentos expuestos arriba.*
- *Hay diferencia de criterio, más que NOTORIA.*

Es decir, se presentan los presupuestos del artículo 647 del E.T. para que no haya lugar a imposición de sanción por inexactitud'

A pesar de anunciar el apelante que existe diferencia de criterio "originada en errores de apreciación e interpretación en las normas aplicables", no desarrolló el tema, no indicó las normas sobre las cuales existen diferencias de interpretación, ni cuáles son los errores de apreciación en que a su juicio incurrió la Administración.

Por otra parte, el *a quo* negó la prosperidad del cargo. Sin embargo, la sociedad apelante no manifestó los motivos de inconformidad en contra de la sentencia de primera instancia respecto de este cargo, razón por la cual la Sala se releva de su estudio.

En consecuencia, se confirmará la sentencia apelada que declaró la nulidad parcial de los actos administrativos demandados.

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

F A L L A

CONFÍRMASE la sentencia de 19 de junio de 2008, dictada por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho de CLÍNICA COLSANITAS S.A. contra la DIAN.

RECONÓCESE personería a la abogada María Helena Caviedes Camargo, como apoderada de la DIAN, conforme al poder que obra a folio 383 del expediente.

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

WILLIAM GIRALDO GIRALDO