

IMPUESTO SOBRE LA RENTA – Base gravable / INGRESOS – Concepto. Realización / CAPITALIZACION DEL INGRESO – Produce un incremento en el capital

Conforme al artículo 26 del Estatuto Tributario la base gravable del impuesto sobre la renta se establece así: de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados, se restan las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo cual se obtienen los ingresos netos. De los ingresos netos se restan, cuando sea del caso, los costos realizados imputables a tales ingresos, con lo cual se obtiene la renta bruta. De la renta bruta se restan las deducciones realizadas, con lo cual se obtiene la renta líquida. Salvo las excepciones legales, la renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas señaladas en la ley. Según esta disposición el punto de partida para la depuración del impuesto de renta es un ingreso que se realice en el año y que sea susceptible de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción. Concordantemente, el artículo 38 del Decreto 2649 de 1993 define los ingresos como 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 el período, que no provienen de los aportes de capital. Ahora bien, los ingresos se entienden realizados cuando se reciben efectivamente en dinero o en especie, en forma que equivalga legalmente a un pago, o cuando el derecho a exigirlos se extingue por cualquier otro modo legal distinto al pago, como en el caso de las compensaciones o confusiones. Sin embargo, los ingresos obtenidos por los contribuyentes que llevan contabilidad por el sistema de causación, se deben denunciar en el año o período gravable que se causen, esto es, en el año en que nace el derecho a exigir su pago, aunque no se haya hecho efectivo el cobro (artículos 27 y 28 Estatuto Tributario). Como la actora es comerciante obligada a llevar contabilidad por el sistema de causación, los ingresos que se declaran son lo que se causan en el año o período gravable. Un ingreso puede producir un incremento neto del patrimonio cuando es susceptible de capitalización aun cuando ésta no se haya realizado efectivamente al final del ejercicio, salvo que se traten de ingresos por reembolsos de capital o indemnización por daño emergente, los cuales no son susceptibles de producir un incremento patrimonial. De acuerdo con lo anterior, para que un ingreso sea considerado como ingreso tributario y base de la depuración de la renta líquida gravable, debe ser susceptible de capitalizarse, aunque ésta no se haya formalizado realmente al terminar el ejercicio a 31 de diciembre del correspondiente año gravable. En efecto, la posibilidad de que el ingreso incremente el patrimonio se da desde el momento de su percepción, independientemente de que previa o posteriormente, tales recursos hayan sido o vayan a ser afectados con disminuciones de ellos (devoluciones, rebajas o descuentos) o con costos o gastos realizados en el período.

GASTOS DE COBRANZA – Son ingresos que incrementan el patrimonio

Para la Sala la adición de ingresos efectuada por la DIAN se ajustó a derecho, pues, independientemente de que en los contratos celebrados entre la actora y la ETB se hubiera denominado tales pagos como GASTOS DE COBRANZA y los mismos hubieran estado destinados a subvencionar los gastos de la gestión de cobro encomendada, para la actora eran ingresos porque fueron entradas de recursos susceptibles de incrementar su patrimonio en el momento en que los percibió, por lo tanto debieron ser declarados como tales en su liquidación

privada. Además, los gastos que debía hacer el contratista por la ejecución contractual estaban incluidos dentro del valor del contrato. En efecto, el hecho de que la actora debía destinar tales recursos para cubrir los gastos necesarios para efectuar los cobros prejurídicos y jurídicos de la ETB no desvirtúa la naturaleza de ingresos tributarios en el momento de su realización y así debió declararlos. Otra situación es que tales ingresos estuvieran posteriormente afectados con los costos y deducciones asociados a ellos. O lo que es lo mismo, que de esos recursos la actora tuviera que recuperar lo que gastó por su gestión o disponer lo necesario para la ejecución del contrato. Por ello, la Sala comparte el argumento de la DIAN de que no es posible declarar “ingresos neteados”, pues, lo correcto era declarar como ingresos, las sumas recibidas de la ETB y solicitar en la declaración los costos y deducciones correspondientes a la ejecución de los contratos mencionados, es decir, los costos y deducciones correspondientes a esos ingresos.

DETERMINACION DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA – Se tienen en cuenta los ingresos independientemente de que se haya hecho efectivo el cobro

La determinación de la renta parte de los ingresos que se hayan causado, independientemente de que no se haya hecho efectivo el cobro, es decir, basta con que nazca el derecho a exigir su pago, para que, junto a otras circunstancias, el ingreso tenga implicación tributaria y surja para su titular la calidad de sujeto pasivo. Tampoco se violó el principio de eficacia e imparcialidad de la actuación tributaria, pues, el proceso administrativo se adelantó en relación con el impuesto de renta de la actora por el año gravable de 2001 y debía adelantarse de manera individual, independientemente y sin perjuicio de que la DIAN pudiera iniciar procesos de fiscalización a las personas jurídicas o naturales que tuvieron algún tipo de relación con la demandante.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ

Bogotá, D.C., trece (13) de agosto de dos mil nueve (2009)

Radicación: 25000-23-27-000-2005-91061-01-**16573**

ACTORA: **VIRGILIO PIÑEROS & CIA LTDA. VOLPI LTDA.**

C/DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -DIAN

IMPUESTO DE RENTA-2001

FALLO

Se decide el recurso de apelación de la demandante contra la sentencia de 14 de marzo de 2007 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, desestimatoria de las súplicas de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos administrativos por los cuales la DIAN modificó la declaración de renta de 2001 de VIRGILIO PIÑEROS & CIA. LTDA. VOLPI LTDA.

ANTECEDENTES

El 17 de marzo de 2003 la actora presentó la declaración de renta de 2001, la cual fue corregida el 17 de julio de 2003 y posteriormente el 22 del mismo mes. En la liquidación privada determinó un saldo a pagar de \$4.849.000.

Previo requerimiento especial la DIAN mediante liquidación de revisión 300642004000045 de 13 de mayo de 2004 efectuó las siguientes modificaciones a la liquidación privada de la actora: a) adicionó ingresos gravados por \$1.141.849.000 por honorarios correspondientes a las gestiones de cobro de la cartera de la Empresa de Telecomunicaciones de Bogotá S.A. ETB; b) reclasificó como ingresos gravados \$137.933.000 que habían sido declarados como “otros ingresos distintos de los anteriores”; y c) impuso una sanción por inexactitud de \$562.192.000. Determinó un saldo a pagar de \$918.411.000.

La liquidación de revisión fue confirmada por medio de la resolución 300662005000021 de 8 de marzo de 2005 que decidió la reconsideración.

DEMANDA

La actora solicitó la nulidad de la liquidación de revisión y de la resolución que la confirmó. A título de restablecimiento del derecho solicitó que se declarara que no está obligada a pagar los mayores valores determinados por la DIAN. Pidió que se condenara a la Administración al pago de las agencias en derecho.

Invocó como normas violadas los artículos 29 de la Constitución Política; 3 del Código Contencioso Administrativo y 26 y 792 del Estatuto Tributario. El concepto de violación lo desarrolló así:

Violación al debido proceso. No es procedente la adición de ingresos por la suma que fue transferida por la ETB para atender los gastos de ejecución de los contratos de mandato 98704008 de 25 de junio de 1998 junto con sus tres modificaciones y 2001082401 de 24 de agosto de 2001 porque la ETB no ha transferido a VOLPI LTDA., la remuneración que recibió de sus deudores durante 2001 y que fue recaudada por dicha empresa en sus cuentas de los bancos AV Villas y de Crédito. Para establecer la remuneración que le corresponde a la actora y por tanto la base gravable del impuesto de renta se debe hacer una conciliación contable a lo cual se ha negado la ETB.

La DIAN no ha investigado la razón por la cual la ETB ha retenido el dinero generado por la ejecución de los mencionados contratos, o por qué no ha transferido a la DIAN el impuesto sobre las ventas que recaudó cuando cobró las cuentas a los deudores. Las transferencias que efectuó la ETB a la demandante durante 2001 no corresponden a los honorarios por la gestión de cobranzas, sino a los gastos que demandaron la ejecución de los contratos.

Constituye una vía de hecho, además de ser arbitrario e injusto, que la DIAN exija el pago de un impuesto que no se ha causado.

Violación a los principios de eficacia e imparcialidad. El proceso de investigación de la DIAN no fue eficaz ni imparcial, pues, el propósito era establecer el ingreso de VOLPI LTDA., por la ejecución de los contratos con la ETB, sin embargo, no lo logró. Además, la DIAN sólo vinculó a la actora quien no fue la que recaudó los dineros de los deudores que incluían gastos de cobranza y honorarios, ni recibió el ingreso que le correspondía y dejó por fuera a la ETB sí fue quien recibió de los deudores la totalidad de dichas sumas.

Violación de los artículos 26 y 792 del Estatuto Tributario. Durante 2001 la ETB le hizo transferencias a VOLPI LTDA., sin embargo, tales transferencias no tenían como finalidad incrementar el patrimonio de la sociedad, sino que estaban destinadas a atender los gastos que demandó la ejecución de los contratos de mandato. En el proceso está probado que durante 2001 la actora no percibió ninguna remuneración por la ejecución de esos contratos, por lo tanto, no es sujeto pasivo del tributo.

OPOSICIÓN

La DIAN contestó la demanda en los siguientes términos:

1. Propuso la excepción de inepta demanda por falta de requisitos formales porque la actora tiene una confusión conceptual y no sustentó las violaciones alegadas.

2. No se violó el debido proceso porque la actuación se adelantó en debida forma, con las ritualidades y formas propias de la ley tributaria. De acuerdo con las pruebas del proceso la DIAN determinó que la actora no podía sustraerse del pago del impuesto por los ingresos generados en el contrato de prestación de servicios firmado con la ETB, los cuales, fueron registrados por la sociedad. Está claro que fue un contrato de outsourcing de carácter oneroso y que existió contraprestación económica por el servicio profesional de cobranzas, por lo que los pagos realizados por la ETB fueron un ingreso para la contribuyente, sin que se desconozcan que la actora pudo incurrir en gastos por la ejecución del contrato, los cuales debía depurar de sus ingresos.

3. El procedimiento que adelantó la DIAN se ajustó a derecho porque fue en ejercicio de la facultad de fiscalización y con el fin de establecer la veracidad de la declaración de la actora, por lo tanto, no tenía porque vincular a esa investigación a la ETB.

4. No se violaron los artículos 26 y 792 del Estatuto Tributario, pues, en virtud de los contratos mencionados la actora se obligó con plena autonomía técnica, administrativa y profesional, mediante la modalidad de outsourcing para con la ETB. En consecuencia, las sumas recibidas de la ETB según las actas de desembolsos, fueron ingresos para la actora y debieron declararse en el año correspondiente.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó la excepción de inepta demanda porque, contrario a lo afirmado por la DIAN, la demanda reúne los requisitos formales para su estudio.

En lo de fondo negó las pretensiones de la demanda por lo siguiente:

La contribuyente lleva contabilidad por el sistema de causación, por lo tanto debe denunciar los ingresos que se causen en el respectivo año. En virtud de los contratos en la modalidad de outsourcing que suscribió la actora con la ETB se obligó a efectuar el cobro prejudicial y judicial de las obligaciones de plazo vencido, contenidas en las facturas expedidas por la empresa a sus suscriptores. En el primer contrato se establecieron honorarios por \$300.000.000, más \$15.000 para los estratos 4, 5 y 6 y \$10.000 para los estratos 1, 2 y 3 por cada obligación, como reintegro de los gastos de cobranza que efectivamente se recaudaran. En el segundo contrato se estableció como remuneración por cobros prejurídicos el 50% de \$15.000 para los estratos 1, 2 y 3 y de \$23.000 para los estratos 4, 5 y 6; y por cobros jurídicos el 70% de los honorarios o en su defecto las agencias en derecho que señale el juez.

En consecuencia, la remuneración por la prestación del servicio corresponde a los pagos hechos por los deudores durante la etapa judicial, pero además recibió los gastos de cobranza pagados por los deudores durante la etapa prejudicial, a través de unas actas parciales, conciliando los valores recaudados.

Los valores trasladados al contribuyente por gastos de cobranza, indudablemente corresponden a ingresos suyos de acuerdo con las cláusulas del contrato. Estos ingresos no son para terceros, pues no se obtuvieron por una relación de intermediación y aunque van a destinarse a subvencionar los gastos de cobranza, no por ello dejan de ser ingresos de la sociedad. Si en desarrollo del mencionado contrato la actora deba efectuar erogaciones, son gastos que se deben depurar del ingreso conforme al artículo 26 del Estatuto Tributario.

No tiene sustento legal la alegada falta de imparcialidad de la DIAN por no investigar y vincular al proceso de fiscalización a la ETB, pues, el proceso de fiscalización se realizó de manera unipersonal al contribuyente investigado.

Se debe mantener la sanción por inexactitud porque la actora omitió ingresos sin que la ley se lo permitiera, lo cual conllevó un menor impuesto a pagar.

EL RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** apeló la sentencia con extensos y repetitivos argumentos que se pueden resumir así:

El Tribunal interpretó erróneamente los contratos 98704008 y 2001082401 puesto que la autonomía técnica, directiva y administrativa que se expresa en la cláusula primera quedó desvirtuada con las cláusulas posteriores que disponen que la ETB es la que da las instrucciones a la demandante para ejecutar los contratos. Son contratos de mandato regulados por el artículo 2142 del Código Civil, en los que la gestión se hace por cuenta del mandante. El Tribunal no podía analizar los contratos de manera literal, pues, la intención de las partes fue celebrar un contrato de mandato y no de outsourcing (artículo 1618 C.C.).

Los contratos se celebraron para satisfacer intereses exclusivos de la ETB como la recuperación de la cartera morosa junto con los intereses de mora y los gastos de cobranza, y la administración de los centros de cobro jurídico.

La Cláusula décima séptima del contrato de condiciones uniformes establece que si por causas imputables al suscriptor se suspende un servicio, para su restablecimiento se debe pagar la deuda, los intereses de mora, las multas, los aportes de reconexión y todos los gastos que demande el cobro prejudicial o judicial en el evento en que se haya recurrido a una de esas vías.

La factura de cobro de las sumas adeudadas, que incluían los gastos de cobro, fue expedida única y exclusivamente por la ETB, por lo tanto es su única propietaria. Esos dineros fueron consignados en las cuentas de ahorro y corriente de la ETB en los bancos AV Villas y de Crédito y su finalidad era cubrir las cuantiosas erogaciones exigidas para la ejecución de los contratos, ya que no se constituyó reserva presupuestal. Es decir, para la ETB constituyeron un verdadero ingreso. Conforme a los artículos 65 y 68 de la Ley 45 de 1990 estos gastos de cobranzas que durante 2001 cobró la ETB, se reputan como intereses de mora.

No se pueden desconocer los gastos que para la ejecución del contrato tuvo que hacer la demandante durante 2001 y que correspondieron a las transferencias que le hizo la ETB de las sumas que recaudó de sus deudores por gastos de cobranza. Tampoco se pueden confundir tales gastos con la remuneración de la actora, pues para ella no fueron ingresos que incrementaran su patrimonio y de los cuales pudiera disponer libremente.

De otra parte, las cláusulas del contrato referentes a la remuneración de la demandante fueron redactadas por la ETB de manera confusa por lo que deben interpretarse en su contra (artículo 1624 C.C.). Las actas en las que figuran las transferencias están incompletas y confusas. Ninguna de ellas indica si es remuneración o recursos para atender la ejecución del encargo. Si fuera a título de remuneración, no se hicieron las retenciones previstas en las cláusulas de cada contrato ni se discriminó el IVA.

El Tribunal desconoció el principio de relatividad de los contratos, pues, no hay razón para considerar que los usuarios estuvieran obligados a pagarle a la demandante por concepto de remuneración porcentaje alguno de los gastos de cobranza. Éstos fueron cancelados a la ETB, con fundamento en la cláusula décima séptima del contrato de condiciones uniformes del cual no hace parte la actora.

En consecuencia, no es legalmente admisible que en el 2001 el 50% de los gastos de cobranza, corresponda a la remuneración de la actora como mandataria. Situación diferente es que por concepto de remuneración por la gestión de cobro en la etapa prejurídica la ETB, deba pagarle a VOLPI LTDA., una suma equivalente al 50% de los gastos de cobranza que los usuarios deudores le pagaron a la empresa en el 2001. Hasta el momento de la apelación la ETB, no ha determinado cual fue el monto que ciertamente recibió de sus deudores por “gastos de cobranzas” durante 2001, por lo tanto es imposible establecer el valor de la remuneración de la actora.

El tribunal no examinó el artículo 2184[1 y 3] del Código Civil en virtud del cual el suministro de fondos para cumplir el mandato y el pago de la remuneración son dos obligaciones distintas, ambas a cargo del mandante, así la mandataria los administrara. La ETB era la única obligada a suministrar los recursos para que los centros de cobro funcionaran y para que el encargo se pudiera ejecutar. Tales

gastos eran: arriendo de inmuebles, nóminas, prestaciones sociales, parafiscales, insumos, correo, servicios públicos, etc.

Para establecer la cuantía de la remuneración de la actora es necesario que la ETB determine el monto de los dineros que recibió de sus usuarios deudores en 2001, por concepto de los gastos de cobranzas para que le aplique el 50% que fue el porcentaje pactado como remuneración, previa depuración del IVA.

El Tribunal no examinó la violación a los principios de eficacia e imparcialidad, pues, el propósito de la DIAN era establecer el ingreso recibido por la actora en el 2001, lo cual hasta la fecha no ha logrado. Fiscalizó sólo a la actora, quien no recaudó los dineros pagados por los deudores por gastos de cobranza, ni ha recibido el ingreso que le corresponde como remuneración y dejó por fuera a la ETB, persona jurídica que recibió la totalidad de los dineros cancelados.

Tampoco analizó las violaciones de los artículos 26 y 792 del Estatuto Tributario, pues si bien es cierto que la ETB le hizo transferencias durante 2001 a la actora, éstas estaban destinadas a atender los gastos por la ejecución de los contratos y no son ingresos gravables para la demandante.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** no presentó alegatos.

La **demandada** solicitó que se confirmara la sentencia apelada porque no hay duda de que los contratos 98704008 y 2001082401 entre la ETB y la actora se pactaron bajo la modalidad de outsourcing, cuyo objeto fue el cobro prejudicial y judicial de las obligaciones derivadas de la prestación del servicio público telefónico, con independencia técnica y administrativa y bajo su exclusiva responsabilidad. Una de las características del contrato fue el desprendimiento de una función propia del contratante. La forma de pago estaba asociada con el recaudo, luego era un contrato de resultado.

El argumento de la recurrente de que los contratos son de mandato y no de outsourcing y por tanto, los recursos recibidos por la actora eran para cubrir los gastos de la empresa contratante, sobrepasa la realidad de los hechos. La cláusula séptima de la modificación al contrato 98704008 de 1998 de 15 de febrero de 1999 estipula que su valor asciende a \$300.000.000 más IVA, a título de honorarios profesionales, más una suma adicional de gastos de cobranzas de

\$10.000 o \$15.000 por cada obligación según el estrato del usuario que se recauden. Es decir, estos gastos de cobranzas son un valor fijo a favor del contratista, independiente de que éste incurriera en gastos para el desarrollo de su cometido y que los subvencionara con esos ingresos.

Para tal efecto, la actora debió depurar la renta a partir del valor total de los ingresos y afectarlos con ingresos exceptuados y los costos y deducciones imputables a tales ingresos.

El **Ministerio Público** solicitó que se confirmara la sentencia con fundamento en las siguientes consideraciones:

La apelante fundamenta su inconformidad en el hecho de que la DIAN y el Tribunal consideraron que los recursos provienen de contratos ejecutados bajo la modalidad de outsourcing, cuando en su parecer se trata de un mandato. Sin embargo, la naturaleza de los contratos no se discute, de manera que habrán de reputarse legales, máxime que la actora fungió en los contratos en su condición de firma de abogados, lo cual permite presumir que se encontraba prevalida del conocimiento del alcance de sus estipulaciones que protocolizó con la firma de su representante legal en señal de asentamiento. Por esta razón se debe relevar de analizar si los contratos no fueron bajo la modalidad de outsourcing, sino de mandato.

El estudio se debe concretar en establecer si los emolumentos percibidos constituyeron un ingreso para la actora que estaba obligada a declarar.

Conforme al artículo 26 del Estatuto Tributario en el presente caso los ingresos constituyeron la contraprestación por el servicio prestado por la actora debido al carácter oneroso bajo el cual desarrolló su labor.

En los contratos de prestación de servicios, surge para quien presta el servicio el derecho a exigir su pago, momento en el cual se causa el ingreso, aunque no se haya hecho efectivo el cobro.

El Decreto 2649 de 1993 [97] deslinda el momento de la causación del de la realización del ingreso y precisa que la realización consiste en convertir lo devengado en efectivo. Devengar consiste en haber “hecho lo necesario para hacerse acreedor al ingreso”, como aconteció en el presente caso con la prestación de servicios por parte de la actora a favor de la ETB.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación de la demandante la Sala decide si es procedente la adición de ingresos por concepto de los “Gastos de Cobranzas” que recibió la actora en virtud de los contratos que suscribió para el cobro de la cartera vencida de la Empresa de Telecomunicaciones de Bogotá, S.A. E.S.P. ETB.

En los actos acusados la DIAN adicionó el renglón de ingresos gravados en \$1.141.849.000 por concepto de honorarios correspondientes a las gestiones de cobro de la cartera de la Empresa de Telecomunicaciones de Bogotá S.A. ETB.

La actora ha señalado que no es procedente la adición de ingresos porque las transferencias que le hizo la ETB fueron para atender los gastos de la ejecución de los contratos de mandato suscritos para el cobro de la cartera de esta entidad. A su juicio, no es sujeto pasivo del tributo porque no percibió ninguna remuneración por la ejecución de esos contratos. La ETB no transfirió a la actora la remuneración correspondiente, sin embargo, la DIAN no investigó la conducta de la ETB ni tampoco la vinculó a un proceso de fiscalización.

De los antecedentes del proceso se observa que la Empresa de Telecomunicaciones de Bogotá S.A. E.S.P. ETB suscribió con la actora el contrato 98704008 de 25 de junio de 1998¹ con el siguiente objeto: “EL CONTRATISTA, con plena autonomía técnica, directiva y administrativa, bajo su exclusiva responsabilidad profesional, mediante la modalidad de outsourcing, se obliga para con la ETB a realizar el cobro prejudicial y judicial ante la jurisdicción coactiva de ésta y/o ante los jueces competentes, de las obligaciones a su favor derivadas de la prestación del servicio público telefónico. Estas obligaciones se encuentran contenidas en las facturas expedidas por la ETB debidamente firmadas por su representante legal”².

Este contrato se modificó el 2 de julio y el 21 de diciembre de 1998 y el 15 de febrero de 1999 y fue prorrogado por un año más el 6 de septiembre de 2000. En cuanto al valor del contrato, la Cláusula Séptima, según la modificación de 21 de diciembre de 1998, estipuló:

¹ El contrato figuró inicialmente por el número 98704007 pero por otrosí de 2 de julio de 1998 se corrigió. (folio 667 c.a.3.)

² Folio 677 c.a. 3.

“VALOR DEL CONTRATO. El valor del presente contrato asciende a la cantidad de TRESCIENTOS MILLONES DE PESOS (\$300.000.000) más I.V.A., a título de honorarios profesionales, más la cantidad de QUINCE MIL PESOS (\$15.000) para los estratos 4, 5 y 6 y DIEZ MIL PESOS (\$10.000) para los estratos 1, 2 y 3, como reintegro de los gastos de cobranzas que efectivamente se recauden de los deudores de la ETB por cada obligación. El resto de los gastos de cobranzas pertenecen a la ETB. Es decir, lo que se recaude por concepto de gastos de cobranzas se reparten por partes iguales entre los contratantes, en atención a las erogaciones que cada uno tiene que hacer para la correcta ejecución del contrato por tanto, si en el futuro los contratantes de común acuerdo por motivos de orden financiero deciden una suma mayor o menor para los gastos de cobranzas se procederá en igual forma”³.

El 24 de agosto de 2001 la ETB suscribió un segundo contrato con la actora, el 2001082401, con el objeto de que la actora con plena autonomía técnica, directiva y administrativa, bajo su exclusiva responsabilidad profesional, mediante la modalidad de outsourcing realizara, entre otros, el cobro prejurídico de todos los valores contenidos en las facturas que la ETB emite a sus abonados o usuarios de TPBC y el cobro prejurídico y jurídico de las acreencias a favor de ETB derivadas de la prestación de los servicios de telecomunicaciones suministrados por ésta. En la Cláusula Séptima se estipuló como gastos de cobranzas y honorarios lo siguiente: en cobros prejurídicos la suma de quince mil pesos (\$15.000) para cobros de facturas correspondientes a los estratos 1, 2 y 3 y veintitrés mil pesos (\$23.000) para los cobros de facturas correspondientes a los estratos 4, 5 y 6 y demás. Estipuló que de los gastos de cobranzas que se recaudaran efectivamente de los deudores de la ETB, por cada obligación o factura, el 50% de los valores mencionados será para el contratista y el 50% restante pertenecerá a ETB, junto con los demás valores que se generen en la ejecución del respectivo cobro. En caso de cobros jurídicos, los honorarios y/o agencias en derecho corresponderán a un porcentaje fijo de las sumas efectivamente recaudadas de acuerdo con la naturaleza del proceso, los cuales serán pagados directamente por los deudores. Los gastos procesales o costas serán exclusivamente de la ETB, sin embargo, para el desarrollo rápido de los procesos estos gastos serán asumidos por el contratista a quien luego le reembolsará la contratante. Se estableció igualmente, que el monto de esos honorarios profesionales o en su defecto el de las agencias en derecho que señale el juez, en atención a las actividades que cada parte efectuó para la correcta ejecución del procedimiento ejecutivo, el 30% correspondería a la E.T.B y el 70% para la actora⁴.

³ Folio 664 c.a.3.

⁴ Folio 641 c.a.3.

Ahora bien, conforme al artículo 26 del Estatuto Tributario la base gravable del impuesto sobre la renta se establece así: de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados, se restan las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo cual se obtienen los ingresos netos. De los ingresos netos se restan, cuando sea del caso, los costos realizados imputables a tales ingresos, con lo cual se obtiene la renta bruta. De la renta bruta se restan las deducciones realizadas, con lo cual se obtiene la renta líquida. Salvo las excepciones legales, la renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas señaladas en la ley.

Según esta disposición el punto de partida para la depuración del impuesto de renta es un ingreso que se realice en el año y que sea susceptible de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción. Concordantemente, el artículo 38 del Decreto 2649 de 1993 define los ingresos como 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 el período, que no provienen de los aportes de capital.

Ahora bien, los ingresos se entienden realizados cuando se reciben efectivamente en dinero o en especie, en forma que equivalga legalmente a un pago, o cuando el derecho a exigirlos se extingue por cualquier otro modo legal distinto al pago, como en el caso de las compensaciones o confusiones. Sin embargo, los ingresos obtenidos por los contribuyentes que llevan contabilidad por el sistema de causación, se deben denunciar en el año o período gravable que se causen, esto es, en el año en que nace el derecho a exigir su pago, aunque no se haya hecho efectivo el cobro (artículos 27 y 28 Estatuto Tributario). Como la actora es comerciante obligada a llevar contabilidad por el sistema de causación, los ingresos que se declaran son lo que se causan en el año o período gravable⁷⁵.

Un ingreso puede producir un incremento neto del patrimonio cuando es susceptible de capitalización aun cuando ésta no se haya realizado efectivamente al final del ejercicio, salvo que se traten de ingresos por reembolsos de capital o

⁵ Artículo 19 [3] del Código de Comercio, en concordancia con el 2 [1] y 48 del Decreto 2649 de 1993.

indemnización por daño emergente, los cuales no son susceptibles de producir un incremento patrimonial⁶.

De acuerdo con lo anterior, para que un ingreso sea considerado como ingreso tributario y base de la depuración de la renta líquida gravable, debe ser susceptible de capitalizarse, aunque ésta no se haya formalizado realmente al terminar el ejercicio a 31 de diciembre del correspondiente año gravable.

En efecto, la posibilidad de que el ingreso incremente el patrimonio se da desde el momento de su percepción, independientemente de que previa o posteriormente, tales recursos hayan sido o vayan a ser afectados con disminuciones de ellos (devoluciones, rebajas o descuentos) o con costos o gastos realizados en el período.

En el presente caso y según se observó, en el primer contrato suscrito entre la Empresa de Telecomunicaciones de Bogotá S.A. E.S.P. ETB y la actora se pactó además de los honorarios que la mitad de los gastos de cobranza que recaudara la ETB serían a favor de la sociedad actora, como reintegro de gastos, en cuantías de \$15.000 y \$10.000 dependiendo del estrato socioeconómico a que perteneciera el deudor. Y en el segundo contrato se fijaron varios valores como remuneración por los cobros prejurídicos: \$15.000 y \$23.000 según el estrato, de los cuales le corresponde a la actora un 50% como gastos de cobranzas y el otro 50% para la ETB, y en los cobros jurídicos, el 70% de las sumas recaudadas por honorarios o agencias en derecho corresponden a la actora y el 30% a la ETB

Está probado en el proceso mediante actas de entrega que la ETB transfirió periódicamente a la actora recursos por concepto de GASTOS DE COBRANZA que totalizaron \$1.141.849.000⁷. Este valor fue adicionado en el renglón 24 de la declaración de renta de la actora de 2001 (honorarios, comisiones y servicios) porque la DIAN los consideró ingresos tributarios.

Para la Sala la adición de ingresos efectuada por la DIAN se ajustó a derecho, pues, independientemente de que en los contratos celebrados entre la actora y la ETB se hubiera denominado tales pagos como GASTOS DE COBRANZA y los mismos hubieran estado destinados a subvencionar los gastos de la gestión de cobro encomendada, para la actora eran ingresos porque fueron entradas de recursos susceptibles de incrementar su patrimonio en el momento en

⁶ Artículo 17 del Decreto 187 de 1975.

⁷ Folios 109 a 156 del c.ppal.

que los percibió, por lo tanto debieron ser declarados como tales en su liquidación privada. Además, los gastos que debía hacer el contratista por la ejecución contractual estaban incluidos dentro del valor del contrato⁸.

En efecto, el hecho de que la actora debía destinar tales recursos para cubrir los gastos necesarios para efectuar los cobros prejurídicos y jurídicos de la ETB no desvirtúa la naturaleza de ingresos tributarios en el momento de su realización y así debió declararlos. Otra situación es que tales ingresos estuvieran posteriormente afectados con los costos y deducciones asociados a ellos. O lo que es lo mismo, que de esos recursos la actora tuviera que recuperar lo que gastó por su gestión o disponer lo necesario para la ejecución del contrato. Por ello, la Sala comparte el argumento de la DIAN de que no es posible declarar “ingresos neteados”, pues, lo correcto era declarar como ingresos, las sumas recibidas de la ETB y solicitar en la declaración los costos y deducciones correspondientes a la ejecución de los contratos mencionados, es decir, los costos y deducciones correspondientes a esos ingresos.

De otra parte, el argumento de la apelante según el cual los ingresos discutidos provienen de contratos de mandato y no de outsourcing, además de ser inoportuno, pues no fue planteado en la demanda, en este caso resulta irrelevante para la determinación de los ingresos, pues, independientemente del negocio que se celebró, se determinó que para la actora, las transferencias que realizó la ETB, fueron ingresos tributarios que debió declarar. De igual manera son extemporáneos los planteamientos del recurso sobre el desconocimiento del artículo 2184[1 y 3] del Código Civil en relación con el contrato de mandato, así como la violación al principio de relatividad de los contratos y la errónea interpretación de los mismos, los cuales no fueron planteados en la demanda y su estudio en esta oportunidad resulta evidentemente inoportuno. Es necesario advertir en todo caso que las estipulaciones pactadas en los contratos civiles o mercantiles, así como los efectos y alcances de los mismos, no pueden desconocer o modificar las normas tributarias, salvo que ellas así lo prevean.

Por último, no se violó el artículo 792 del Estatuto Tributario, pues, el incumplimiento del pago de la remuneración por parte de la ETB es una circunstancia ajena a este proceso. La determinación de la renta parte de los ingresos que se hayan causado, independientemente de que no se haya hecho

⁸ Cláusula Séptima Contrato 2001082401 (folio 87 c.ppal.).

efectivo el cobro, es decir, basta con que nazca el derecho a exigir su pago, para que, junto a otras circunstancias, el ingreso tenga implicación tributaria y surja para su titular la calidad de sujeto pasivo. Tampoco se violó el principio de eficacia e imparcialidad de la actuación tributaria, pues, el proceso administrativo se adelantó en relación con el impuesto de renta de la actora por el año gravable de 2001 y debía adelantarse de manera individual, independientemente y sin perjuicio de que la DIAN pudiera iniciar procesos de fiscalización a las personas jurídicas o naturales que tuvieron algún tipo de relación con la demandante.

Por lo anterior, la Sala considera ajustada a derecho la actuación administrativa que adicionó y reclasificó ingresos a la declaración de renta de la sociedad VIRGILIO PIÑEROS & CÍA LTDA., por el año gravable 2001, así como la sanción por inexactitud impuesta en la misma, por lo que se impone la confirmación del fallo apelado, como en efecto se hará.

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 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca de 14 de marzo de 2007, proferida dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho de la sociedad VIRGILIO PIÑEROS & CÍA LTDA., contra la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN.

RECONÓCESE a la abogada María Helena Caviedes Camargo como apoderada de la demandada

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ

