

**RETENCION DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS – Se realiza para facilitar, acelerar y asegurar el recaudo del impuesto sobre las ventas para evitar la evasión / CAUSACION DEL RETEIVA – Se realiza cuando se efectúe el pago o abono en cuenta, lo que ocurra primero / RESPONSABLE DEL IVA – Puede restar la retención del IVA que le hayan practicado como menor valor del saldo a favor / CONTABILIZACION DE LA RETENCION DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS – Su contabilización en la subcuenta respectiva debe coincidir con la declaración correspondiente**

[...] la obligación de retener responde a la necesidad de facilitar, acelerar y asegurar el recaudo del impuesto sobre las ventas, para evitar la evasión, mediante la afectación de la fuente de imposición por parte de quien realiza pagos o abonos en cuenta a favor del contribuyente. Así, el retenedor, que no es titular del hecho imponible, se vincula en relación jurídica con el Estado, en desarrollo del deber de colaboración” que le incumbe a los administrados, y lo materializa en una obligación situada “al lado” de la obligación tributaria sustancial de IVA. De acuerdo con el artículo 437-1 del ET, la retención debe hacerse en el momento en que se realiza el pago o abono en cuenta por parte del retenedor, lo que ocurra primero; es decir que la retención en la fuente se causa en función de aquéllos y ello generalmente ocurre después de la causación del IVA por parte del titular del hecho generador, sin perjuicio de que las reglas y prácticas comerciales sobre la materia inviertan ese momento. (...) De acuerdo con el artículo 31 del Decreto 3050 de 1997, practicada la retención, el responsable puede restar el importe de la misma como mecanismo de pago anticipado del impuesto, bajo la forma de menor valor del saldo a pagar o mayor valor del saldo a favor, en el bimestre en que se practicó o en cualquiera de los dos siguientes. Para ello debe exigir al retenedor el certificado correspondiente y llevar una subcuenta en la que registre las retenciones correspondientes a las facturas expedidas a favor de los adquirentes de bienes y servicios que acrediten la calidad de agentes retenedores. El periodo de contabilización de los valores de la subcuenta y el de su inclusión en la declaración correspondiente, deben coincidir. Así pues, para el agente retenedor la retención que practica representa un pago a buena cuenta del IVA repercutido por el responsable, y como parte del impuesto repercutido total es descontable en los términos y oportunidades previstos en los artículos 485 a 496 del ET. A su turno, el responsable que repercute el impuesto puede llevar el monto del impuesto que se le hubiere retenido, como menor valor del saldo a pagar o mayor valor del saldo a favor, según se anotó líneas atrás.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 437-1 / DECRETO 3050 DE 1997 – ARTICULO 31

**RETENCION DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS – El retenido puede corregir su declaración para incluir el reteiva que el agente retenedor ha pagado a la DIAN / AGENTE RETENEDOR DEL IVA – Su decisión de pagarle a la DIAN directamente el IVA que ha debido retener no impide que el vendedor refleje tal hecho en la declaración / CORRECCION DE LA DECLARACION DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS – Procede por parte del vendedor para reflejar el pago directo que el retenedor le hizo a la DIAN del reteiva que no le practicó / ESPIRITU DE JUSTICIA EN LA TRIBUTACION – Se afecta cuando se le exige a un responsable del IVA que contribuya con más de los que está obligado**

Es razonable que la demandante no podía declarar retenciones practicadas en el segundo bimestre de 2006, en ninguno de los periodos anteriores a cuando SALUD TOTAL realizó el pago de los valores anteriormente mencionados, porque

sencillamente ello carecía de fundamento fáctico y jurídico, en cuanto la citada entidad no le retuvo suma alguna al momento de facturar las compras que le hizo en dicho bimestre. Así, Panamericana S. A. no registró en su contabilidad el IVA retenido por Salud Total, porque esa entidad nunca le retuvo sumas a título de ventas, según lo constata tanto su libro auxiliar de retención de IVA, que está en blanco, como la certificación del folio 396 del anexo 3 de antecedentes administrativos (fls. 5, 6, 61, 329, 389 y 396). Es decir, tanto la declaración inicial como las correcciones a la misma fueron directamente provocadas por la compradora de los bienes vendidos, que al principio se abstuvo de retener el IVA so pretexto de que la operación de venta estaba excluida de dicho tributo y luego, por razón de un requerimiento oficial, procedió a pagar las sumas que dejó de retener respecto de dicha operación. Los efectos de esas decisiones no pueden operar en contra de un contribuyente que lo único que hizo fue adaptar su realidad contable y tributaria al proceder de aquél en quien recaía la obligación de retener, para así evitar que la Administración conservara un doble pago por el impuesto generado en una única operación de venta. Y es que frente a ese proceder, la actora debía aumentar el impuesto generado con tarifa del 16% y disminuir la retención pagada por Salud Total, de lo contrario se desconocería que el título del pago realizado por esa entidad fue precisamente la retención del impuesto generado por compras a la actora. Todo aumento del impuesto generado a la tarifa del 16% obliga, concordantemente, a reconocer la retención que corresponde por ese ingreso. Rechazar el valor de retención registrado en la declaración de corrección del 26 de noviembre de 2007 y efectivamente pagado por Salud Total, no sólo menoscabaría el derecho legal del sujeto pasivo de IVA a aumentar su saldo a favor o disminuir su saldo a pagar con los valores de retenciones que se le practican, sino que daría al lastre con el principio constitucional de contribuir a las cargas públicas en condiciones de justicia y equidad, bajo el entendido de que nadie está obligado a tributar por más de lo que le corresponde. (...) Adicionalmente, ese desconocimiento probatorio validaría el hecho consecuencial de que la demandante termine contribuyendo con más de lo que fiscalmente debe asumir en términos de igualdad, y patrocinaría enriquecimientos sin justa causa a favor del Estado.

## **CONSEJO DE ESTADO**

### **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

#### **SECCION CUARTA**

**Consejero ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA (E)**

Bogotá D. C., primero (1) de agosto de dos mil dieciséis (2016)

**Radicación número: 25000-23-27-000-2010-00101-01(19294)**

**Actor: PANAMERICANA OUTSORCING S.A.**

**Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN**

**FALLO**

Se deciden los recursos de apelación interpuestos por las partes contra la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A", proferida el 24 de noviembre de 2011, que dispuso<sup>1</sup>:

***"PRIMERO:*** Se declara la nulidad parcial de los siguientes actos administrativos mediante los cuales la Dian emitió la liquidación oficial de revisión del impuesto sobre las ventas por el 2 bimestre de 2006 a la sociedad actora, en lo que atañe a la sanción por inexactitud, que se levanta:

- a. Liquidación Oficial de Revisión No 300642008000112 del 27 de octubre de 2008.
- b. La Resolución 900239 del 24 de noviembre de 2009, que confirmó la anterior.

***SEGUNDO:*** A título de restablecimiento del derecho, se declara que la liquidación oficial de revisión del impuesto sobre las ventas por el 2 bimestre de 2006 a cargo de la sociedad actora es la establecida en la parte motiva de esta providencia."

(...)"

## **ANTECEDENTES**

El 10 de mayo de 2006, Panamericana Outsourcing S. A. presentó declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al segundo bimestre del año 2006, en la que liquidó \$320.654.000 como impuesto a las ventas generado a la tarifa del 16%, \$326.828.000 como impuesto generado por operaciones gravadas, \$104.872.000 como IVA resultante por devoluciones de ventas anuladas, rescindidas o resueltas, \$0 como saldo a pagar por el periodo fiscal, \$260.883.000 como saldo a favor, y \$177.648.000 como retenciones por IVA y saldo a favor susceptible de ser solicitado en devolución.

Dicha declaración fue corregida el 26 de febrero de 2007, en el sentido de reducir el impuesto a las ventas generado a la tarifa del 16% a \$222.770.000, el impuesto generado por operaciones gravadas a \$228.944.000, el IVA resultante por devoluciones de ventas anuladas, rescindidas o resueltas a \$6.988.000, el saldo a favor a \$260.523.000, y las retenciones por IVA y el saldo a favor susceptible de ser solicitado en devolución a \$177.498.000. Además, liquidó una sanción de \$210.000.

Previa solicitud de parte, la DIAN ordenó devolver a la declarante el saldo a favor declarado, mediante Resolución 2132 del 26 de marzo de 2007.

---

<sup>1</sup> Folio 134 a 154 del cuaderno principal

El 26 de noviembre del mismo año se corrigió nuevamente la declaración, esta vez para aumentar a \$320.654.000 el impuesto a las ventas generado a la tarifa del 16%, a \$326.828.000 el impuesto generado por operaciones gravadas, a \$275.382.000 las retenciones por IVA y a \$14.649.000 el saldo a pagar por el periodo fiscal, todo ello con base en una certificación de Salud Total S. A., en la que dicha entidad afirmó haber asumido un IVA por compras de bienes durante los periodos tercero a sexto de 2005 y primero a sexto de 2006, generado en una conciliación que celebró con la Administración de Grandes Contribuyentes, el 3 de mayo de 2007.

De acuerdo con la documentación recaudada en desarrollo de la investigación abierta por el programa post devoluciones, y las verificaciones de las que da cuenta el informe final de visita del 29 de noviembre de 1997, se expidió el Requerimiento Especial 300632008000004 del 5 de febrero de 2008<sup>2</sup>.

Dicho requerimiento propuso rechazar \$97.884.000 del valor declarado por retenciones, por no encontrarlo procedente, en cuanto, según dijo, los artículos 484-1 y 510 del ET, y 31 del Decreto Reglamentario 3050 de 1997 prescriben que una persona puede registrar el monto del valor retenido por IVA como menor valor a pagar o mayor saldo a favor, en la declaración de impuesto sobre las ventas del periodo en que se realizó la retención o de cualquiera de los dos periodos fiscales inmediatamente siguientes, siempre que corresponda a la declaración con la fecha en que se registró contablemente tal retención.

Por Liquidación Oficial de Revisión 300642008000112 del 27 de octubre de 2008<sup>3</sup>, se aceptaron las glosas propuestas en el requerimiento especial. En tal sentido, la Administración redujo a \$177.498.000 el valor de las retenciones por IVA e impuso sanción por inexactitud de \$156.824.000<sup>4</sup>; igualmente, disminuyó el saldo a favor a \$6.025.000 y el saldo a favor susceptible de ser solicitado en devolución a \$0.

Tal decisión fue confirmada por la Resolución 900239 del 24 de noviembre de 2009<sup>5</sup>, en sede del recurso de reconsideración interpuesto.

---

<sup>2</sup> Folios 405 a 421 anexo 3

<sup>3</sup> Folio 440 anexo 3

<sup>4</sup> Folios 440 a 497 anexo 3

<sup>5</sup> Folios 512 a 529 anexo 3

## DEMANDA

La sociedad demandante, por medio de apoderada judicial<sup>6</sup>, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho formuló las siguientes pretensiones<sup>7</sup>.

*“2.1 Que se anulen los actos administrativos por medio de los cuales se modificó la liquidación privada, los cuales son:*

*2.1.1. La Resolución 3000642008000112 del 27 de octubre de 2008 mediante la cual la División de Liquidación de la Administración Especial de las Personas Jurídicas de Bogotá, hoy Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, modificó la liquidación privada N° 9100001333256 del 26 de noviembre de 2007 correspondiente al impuesto sobre las ventas periodo gravable segundo bimestre de 2006.*

*2.1.2 La Resolución N° 900239 del 24 de noviembre de 2009 por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración, confirmando en todas sus partes la resolución anterior.*

*...”*

Invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 209 y 363 de la Constitución Política.
- Artículo 3 del Código Contencioso Administrativo.
- Artículos 683 y 742 del Estatuto Tributario.
- Decreto Reglamentario 2649 de 1993, arts.56 y 106.

Para desarrollar el concepto de la violación expuso lo siguiente:

### **Violación de los artículos 209 y 363 de la Constitución Política y 56 y 106 del Decreto 2649 de 1993.**

Adujo que se violan estos artículos porque la demandante facturó a Salud Total el IVA, en cuantía de \$97.884.100, por la venta de formularios para la aplicación del POS y lo pagó en sus declaraciones de IVA de los periodos 4, 5 y 6 de 2005 y 1 de 2006. Que luego de que la EPS le informara que no estaba obligada a pagar el impuesto por tratarse de recursos de la seguridad social, reversó esta situación dando aplicación a los artículos 56 y 106 del Decreto 2649 de 1993, norma

---

<sup>6</sup> Dra. Marta Parada Noval

<sup>7</sup> Folios 2 a 19 cuaderno principal

reglamentaria de la contabilidad en Colombia, porque en la normativa tributaria no existe un tratamiento para este caso.

Agregó que Salud Total, por acuerdo con la DIAN, pagó el IVA no cancelado a sus proveedores, asumiéndolo a título de retención, razón por la cual Panamericana procedió a reflejar este hecho económico en sus registros contables y tributarios, por lo que corrigió la declaración del impuesto sobre las ventas del segundo bimestre del año 2006, registrando la retención del impuesto con soporte en los certificados del revisor fiscal de Salud Total.

Señaló que la Administración pretende gravar dos veces el mismo hecho económico; una vez, con las facturas de venta de Panamericana y otra, con el impuesto retenido y pagado por Salud Total.

### **Violación del artículo 3 del Código Contencioso Administrativo**

Alegó que se desconoce la actuación de la sociedad, a pesar de que se demuestra que está ajustada a derecho. Señala que la Administración le da prioridad a lo formal sobre lo sustancial y crea una situación no consagrada legalmente, como es la de exigir un pago con base en un acuerdo con la EPS y la corrección de las declaraciones, a pesar de que en la contabilidad se registró oportunamente cada uno de los hechos ocurridos.

### **Violación de los artículos 683 y 742 del Estatuto Tributario.**

Adujo que, contrario a lo señalado en estas normas, no se le permite a la sociedad que descuente el IVA de los formularios vendidos a Salud Total S.A., y se le exige que lo asuma, a pesar de que aquella, por ser el consumidor, ya lo hizo cuando pagó ese IVA a través del mecanismo de retención del gravamen y solamente lo certifica a la demandante.

## **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

En la oportunidad legal, la apoderada de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, por las razones que a continuación se enuncian<sup>8</sup>.

Aclaró que el caso tiene que ver con la prestación de un servicio que se encuentra gravado con el impuesto sobre las ventas y respecto del cual se encontró, en la verificación efectuada, que la sociedad no registró el IVA retenido por Salud Total S.A.

Señaló que reposa en el expediente<sup>9</sup> el certificado expedido por la revisora fiscal de Salud Total S.A., en el cual indica que por una interpretación errada de las normas y los conceptos, no le practicó al proveedor Panamericana Outsourcing S.A. la retención del 50% del IVA, en el segundo bimestre del año 2006. Que en vista de lo anterior, la sociedad actora, acogiendo la misma errada interpretación, procedió a revertir el IVA no reconocido ni pagado por Salud Total.

Indicó que se evidenció que los registros contables no coinciden con las sumas registradas en las declaraciones del impuesto sobre las ventas presentadas por la demandante. Manifestó que la sociedad no ha dado cumplimiento a las normas existentes sobre contabilidad, ya que quiso registrar la suma de \$97.884.099 como menor valor del IVA generado, o como devolución o retención, después de haber debitado dicha suma en la cuenta 24 08 01 IVA generado al 16%, y haberla registrado, como contrapartida, en la cuenta 13 05 05, Cuentas por cobrar Clientes.

Concluyó que como en la declaración se incluyeron datos y valores inexactos, es procedente imponer la sanción por inexactitud. Precisó que existen procedimientos, tanto para efectuar la corrección a los registros contables como para corregir las inconsistencias en las declaraciones, por lo que no se debe atender lo manifestado por la demandante en cuanto a que, ante la ausencia de un procedimiento en materia fiscal, debe darse plena credibilidad a las correcciones contables aunque no se encuentren reflejadas en las declaraciones tributarias.

---

<sup>8</sup> Folio 83 a 91 del cuaderno principal

<sup>9</sup> Folio 396

## LA SENTENCIA APELADA

Mediante sentencia del 26 de octubre de 2010<sup>10</sup>, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, declaró la nulidad parcial de la liquidación oficial de revisión, en lo que atañe a la sanción por inexactitud.

Las razones aducidas en la decisión son las siguientes:

De conformidad con el artículo 31 del Decreto 3050 de 1997, reglamentario del Estatuto Tributario y de la Ley 383 de 1997, los responsables a quienes se les hubiere practicado retención por concepto del impuesto sobre las ventas, pueden incluir ese monto como un menor valor del saldo a pagar o como un mayor valor del saldo a favor, en la declaración del periodo en el que se hubiere practicado la retención o en la de los dos periodos inmediatamente siguientes.

Para esos efectos, deben llevar una subcuenta en donde se registren las retenciones que correspondan a las facturas expedidas a favor de los adquirentes de bienes o servicios, que acrediten la calidad de agente retenedor. En todo caso, el periodo de contabilización y el de la inclusión en la declaración deberán coincidir.

Así mismo, el Consejo de Estado ha señalado que para que proceda el descuento del IVA, salvo las excepciones que la ley consagra en el art. 616-2 del Estatuto Tributario, debe presentarse la factura o el documento equivalente a la misma, porque esta es la forma de acreditar plenamente los costos y deducciones en el impuesto sobre la renta y los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas.

Indicó que si el comprador es agente retenedor, efectúa la retención y emite un certificado que sirve de soporte para disminuir en ese monto el valor a pagar o para aumentar el saldo a favor.

Aseveró que en el proceso no obra ese certificado en el que conste que a la sociedad demandante se le haya practicado retención durante el periodo, por lo que no podía aumentar las retenciones que le practicaron.

---

<sup>10</sup> Folio 134 a 154 del cuaderno principal



Sostuvo que la sociedad no podía descontar el IVA pagado por Salud Total porque ésta, como responsable del gravamen, debía practicar la retención y expedir la certificación respectiva.

Que según afirma la demandante, durante los bimestres 4, 5 y 6 de 2005 y 1º de 2006, al no haberle sido retenido el impuesto, lo pagó a la DIAN, pero Salud Total no se lo retribuyó. Que al entender que no se causaba el impuesto, por ser su cliente una EPS Y ARS, procedió a reversar las anteriores operaciones en la contabilidad y corrigió la declaración del segundo bimestre de 2006.

Que es equivocada la apreciación acerca de que la venta de formularios y papelería a Salud Total, para que la utilice en el POS, no causa el impuesto sobre las ventas, pues son los ingresos de las EPS, provenientes de la UPC, los exceptuados del gravamen, exención que no aplica respecto de los ingresos percibidos por la actora por esa venta, pues no son recibidos por la prestación de servicios de salud.

Señaló el Tribunal que no era posible modificar, en una sola declaración, un acumulado de varios periodos sin contar con la certificación de las retenciones practicadas, para determinar con certeza la oportunidad de la corrección de la declaración, por lo que es acertado el rechazo, por parte de la DIAN; además, porque, las correcciones corresponden al periodo abril de 2007, diferente al del caso.

Adicionalmente, como lo afirma la demandada, no existe prueba de que las retenciones a título de IVA se hubieren practicado oportunamente, único supuesto que puede dar lugar a descontar dicho monto del impuesto.

Levantó la sanción por inexactitud, considerando que la demandante modificó su declaración inicial sin aumentar el saldo a favor, con base en una falsa información recibida de su cliente, que lo indujo a un proceder no ajustado a derecho, derivado, a su vez, de una diferencia de criterios en la interpretación de las normas.

## **EL RECURSO DE APELACIÓN**

Las partes presentaron recurso de apelación contra la decisión del Tribunal Administrativo<sup>11</sup>.

**La demandante** manifestó que en las declaraciones correspondientes a los periodos 4, 5 y 6 de 2005 y 1° de 2006, pagó a la DIAN \$97.884.100 por concepto de impuesto facturado a Salud Total S.A EPS ARS, suma que no discute la entidad.

Alegó que Salud Total debía retener en la fuente el 50% del IVA y “*entregar el resto a Panamericana*”, como lo ordena el artículo 651-1 del Estatuto Tributario. Que Salud Total se negó a reconocer el IVA aduciendo que sus compras estaban exentas, pero dos años después consignó a la DIAN, a título de retención, la totalidad del IVA que no había pagado ni retenido a sus proveedores. Que el pago de \$97.884.100 realizado por Panamericana y la consignación de esa cantidad por Salud Total, se reflejaron en la declaración del segundo bimestre del año 2006 y sus correcciones.

Manifestó que en la declaración inicial, Panamericana registró en el renglón 50 \$104.872.00 “IVA resultante por devoluciones en ventas anuladas, rescindidas o resueltas”, que incluía los \$97.884.100 que había pagado en los bimestres anteriores y que Salud Total se había negado a reconocerle.

Afirmó que el acto acusado es ilegal porque se fundamenta en dos errores: aseverar que los \$97.884.100 habían sido restados dos veces y que la consignación efectuada por Salud Total, a título de retención que no había reconocido, era un hecho económico que no afecta a Panamericana.

Señaló que en la declaración objeto de corrección solamente se solicitó la retención en la fuente consignada y certificada por Salud Total y ningún descuento por IVA resultante de operaciones anuladas.

Alegó que el Tribunal pierde de vista que Panamericana corrigió por primera vez su declaración con el fin de restar los \$97.884.100, tanto del renglón 47 “Total impuesto”, como del renglón 50 “IVA resultante por devoluciones en ventas anuladas, rescindidas o resueltas”, con efecto cero sobre el saldo de la

---

<sup>11</sup> Folios 159 a 153

declaración. Que la segunda corrección tuvo como único fin registrar la retención en ese valor, incrementando simultáneamente el valor total del impuesto en la misma cantidad. Aseveró que la sociedad tenía derecho a corregir su declaración, a registrar la retención aunque Salud Total la hubiere practicado en forma tardía y que no podía ser condenada a perder la suma pagada a la DIAN.

**La parte demandada** señaló que la sentencia es incongruente porque levanta la sanción por inexactitud, a pesar de que confirmó las glosas efectuadas y concluyó que la actora no tenía derecho a aumentar el renglón de retenciones por IVA que le practicaron, porque sólo podía corregir la declaración dentro del término de los meses establecidos en el Decreto 3050 de 1997.

Solicitó que se mantenga la sanción porque se encuentra demostrado que la actora incurrió en las conductas sancionables descritas en el artículo 647 del Estatuto Tributario.

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

**La demandante**<sup>12</sup> insistió en los argumentos de la demanda y del recurso de apelación y agregó que podía corregir la declaración del segundo bimestre de 2006, dentro de los dos años siguientes a la fecha de presentación de la declaración inicial, es decir, hasta el 10 de mayo de 2008; que habiendo presentado la declaración de corrección el 26 de noviembre de 2007, lo hizo oportunamente; que no podía hacerlo antes porque sólo hasta el 18 de mayo de 2007, Salud Total practicó la retención.

Que no debe darse prevalencia al aspecto formal relacionado con que, de acuerdo con el artículo 484-1 del E.T., la retención solamente podía llevarse a las declaraciones de los dos periodos siguientes.

**La demandada**<sup>13</sup> considera que la sanción por inexactitud debe mantenerse por cuanto se encuentra debidamente demostrado, en los documentos soportes correspondientes al impuesto sobre las ventas por el segundo bimestre de 2006, que Salud Total no efectuó la retención del 50% del IVA al proveedor

---

<sup>12</sup> Folios 175 a 183 del cuaderno principal

<sup>13</sup> Folios 184 a 186 del cuaderno principal

Panamericana Outsourcing S.A. y que ésta tampoco la registró en la contabilidad, en ese periodo, razón por la cual no podía declararla.

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

Se discute la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración del impuesto sobre las ventas a cargo de la demandante para el segundo bimestre de 2006.

En los términos del recurso de apelación, corresponde establecer la procedencia del valor declarado como retenciones por IVA, en cuanto incluyen \$97.884.100 que SALUD TOTAL S. A. pagó a la DIAN por concepto de retenciones no practicadas sobre los pagos que en su momento hizo a la demandante por los formularios y la papelería que le vendió para la aplicación del POS.

La omisión en la obligación de retener obedeció a que la EPS consideraba que la venta mencionada se encontraba excluida de IVA; ello, a su vez, condujo a que la demandante liquidara el IVA del segundo bimestre de 2006 sobre todos los ingresos derivados de dicha venta. Al enterarse de que SALUD TOTAL había pagado las retenciones debidas, la actora hizo reversiones y corrigió la declaración del periodo señalado, con el fin de hacer valer las retenciones pagadas y de evitar un doble pago por el mismo concepto.

Al respecto, la certificación del 10 de marzo de 2008, expedida por la revisora fiscal de Salud Total anota<sup>14</sup>:

“La suscrita ..... en calidad de Revisora Fiscal de Salud Total S.A. EPS ARS Nit..... certifico que la entidad realizó operaciones comerciales con el contribuyente PANAMERICANA OUTSOURCING S.A. .... en el año gravable 2006 bimestre Enero-Febrero por adquisición de bienes.

En interpretación a (sic) las normas ART. 476 numeral (8) del ET, .....salud total (sic) S.A. EPS ARS excluyó el IVA en la contratación de bienes y servicios en el periodo anteriormente mencionado.

Posteriormente esta interpretación y por requerimiento específico de la DIAN fueron evaluados, asumidos y pagados por Salud total (sic) para los proveedores de bienes.

---

<sup>14</sup> Folio 60 c.p.

En consecuencia certifico que los valores de IVA no facturados por suministro de bienes por PANAMERICANA OUTSOURCING S.A. a Salud Total S.A., en las facturas radicadas en los meses de Enero-Febrero de 2006 fueron pagadas al (sic) 100% del IVA y conciliados con la DIAN ..... en el mes de abril de 2007. este pago se realiza el día 8 de mayo de 2007, en la declaración de retención en la fuente a título de retención de IVA declaración número 350513330558, la cual fue presentada y pagada en el Banco de Bogotá.

Se certifica que el valor pagado corresponde a la suma de \$37.952.349 por el primer bimestre del año 2006. ”

En el folio 61 reposa otra certificación de contenido similar, pero referida a los “meses” de julio-agosto, septiembre-octubre y noviembre-diciembre de 2005, reportando un valor de IVA pagado de \$85.355.600.

Por su parte, la certificación del folio 396 del anexo 3 de antecedentes administrativos, da cuenta de que:

“La suscrita ..... en calidad de Revisora Fiscal de Salud Total S.A. EPS ARS Nit..... certifico que la entidad realizó operaciones comerciales con el contribuyente PANAMERICANA OUTSOURCING S.A. .... en el año 2006, bimestre marzo abril por adquisición de bienes.

Que Salud Total no efectuó la retención de IVA del 50% por el bimestre (2) marzo abril de 2006 al proveedor panamericana (sic) Outsourcing S.A., por interpretación de las normas ART. 476 numeral (8) del ET, .....

**Igualmente, certifico que los valores de IVA no retenidos en el bimestre marzo abril de 2006, al proveedor Panamericana Outsourcing S.A. por concepto de suministro de papelería, Salud Total pagó el 100% de este IVA, valores que fueron conciliados con la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Bogotá Unidad de Grandes Contribuyentes en el mes de abril de 2007, se procede a hacer la correspondiente corrección de la declaración de retención en la fuente del periodo (12) de diciembre de 2006, liquidando la sanción por corrección e intereses de mora, se presenta la declaracion y se paga este IVA al 100%”**

Las anteriores certificaciones dejan en claro que Salud Total realizó operaciones comerciales con Panamericana durante el segundo bimestre de 2006, que sobre los pagos hechos en virtud de las mismas no practicó retención en la fuente y que posteriormente en el 2007 pagó a la DIAN la totalidad de los valores no retenidos.

Ahora bien, la obligación de retener responde a la necesidad de facilitar, acelerar y asegurar el recaudo del impuesto sobre las ventas, para evitar la evasión, mediante la afectación de la fuente de imposición por parte de quien realiza pagos o abonos en cuenta a favor del contribuyente. Así, el retenedor, que no es titular del hecho imponible, se vincula en relación jurídica con el Estado, en desarrollo

del deber de colaboración” que le incumbe a los administrados, y lo materializa en una obligación situada “al lado” de la obligación tributaria sustancial de IVA<sup>15</sup>.

De acuerdo con el artículo 437-1 del ET, la retención debe hacerse en el momento en que se realiza el pago o abono en cuenta por parte del retenedor, lo que ocurra primero; es decir que la retención en la fuente se causa en función de aquéllos y ello generalmente ocurre después de la causación del IVA por parte del titular del hecho generador, sin perjuicio de que las reglas y prácticas comerciales sobre la materia inviertan ese momento<sup>16</sup>.

De acuerdo con el artículo 8 del Decreto 380 de 1995, los agentes de retención del impuesto sobre las ventas, enlistados en el artículo 3 ibídem, en concordancia con el artículo 437-2 del ET, adquieren las siguientes obligaciones:

*i)* efectuar la retención en la fuente de acuerdo con los porcentajes legalmente previstos, cuando hacen los pagos o abonos en cuenta al responsable; *ii)* llevar una subcuenta de la cuenta de retenciones en la fuente, denominada “impuesto a las ventas retenido”, acreditada con las retenciones practicadas y debitada con los pagos mensuales que se efectúen por dicho concepto, sin perjuicio de las obligaciones contables previstas en el artículo 509 del ET para los responsables del régimen común. En esa cuenta se registran la causación y pago de los valores retenidos (ET art. 510); *iii)* expedir certificados bimestrales por las retenciones practicadas, obligación que a partir de la adición dispuesta por el artículo 32 del Decreto 3050 de 1997 pasó a ser anual y debe cumplirse en el mes de enero de cada año, con la expedición de certificados que discriminen todas las retenciones practicadas en cada uno de los bimestres del año inmediatamente anterior. A solicitud del beneficiario del pago, el agente retenedor debe expedir un certificado por cada operación (art. 33 ejusdem); *iv)* presentar declaración y, *v)* pagar las retenciones efectuadas dentro de los plazos dispuestos por el gobierno nacional.

De acuerdo con el artículo 31 del Decreto 3050 de 1997, practicada la retención, el responsable puede restar el importe de la misma como mecanismo de pago anticipado del impuesto, bajo la forma de menor valor del saldo a pagar o mayor

---

<sup>15</sup> PLAZAS VEGA, Mauricio. *El impuesto sobre el valor agregado*. Tercera edición. Editorial Temis, Bogotá, 2015, p. 668.

<sup>16</sup> Piénsese, por ejemplo, en las comisiones a cargo de las aseguradoras y a favor de los intermediarios de seguros.

valor del saldo a favor, en el bimestre en que se practicó o en cualquiera de los dos siguientes.

Para ello debe exigir al retenedor el certificado correspondiente y llevar una subcuenta en la que registre las retenciones correspondientes a las facturas expedidas a favor de los adquirentes de bienes y servicios que acrediten la calidad de agentes retenedores. El periodo de contabilización de los valores de la subcuenta y el de su inclusión en la declaración correspondiente, deben coincidir.

Así pues, para el agente retenedor la retención que practica representa un pago a buena cuenta del IVA repercutido por el responsable, y como parte del impuesto repercutido total es descontable en los términos y oportunidades previstos en los artículos 485 a 496 del ET. A su turno, el responsable que repercute el impuesto puede llevar el monto del impuesto que se le hubiere retenido, como menor valor del saldo a pagar o mayor valor del saldo a favor, según se anotó líneas atrás.

El artículo 437-3 ibídem estableció que los agentes de retención del impuesto sobre las ventas debían responder por las sumas que estuvieran obligados a retener, y el artículo 1º del Decreto 2502 de 2005 previó que a partir del 1 de septiembre del mismo año, la tarifa de retención en la fuente por impuesto sobre las ventas sería del 50% del valor del impuesto.

Ahora bien, los antecedentes administrativos aportados al proceso dan cuenta de que la Sociedad Panamericana S. A. expidió facturas de venta a nombre de SALUD TOTAL S. A.

Al considerar que dicha venta se encontraba excluida de IVA por relacionarse con el servicio de seguridad social, la compradora SALUD TOTAL se abstuvo de pagar tal impuesto; ante ello, la demandante vendedora optó por incluir la totalidad de los pagos correspondientes en los ingresos reportados en las declaraciones de los bimestres 4, 5 y 6 de 2005 y 1 de 2006.

Dado que, previa conciliación con la DIAN en el mes de abril de 2007, SALUD TOTAL pagó el 100% del IVA no retenido en el bimestre marzo – abril de 2006, PANAMERICANA modificó la declaración del segundo bimestre del 2006 el 26 de noviembre de 2007, para reflejar los valores retenidos.

Gráficamente la situación tributaria es la siguiente:

REN.	CONCEPTO	DECLARACIÓN INICIAL 10-5-06	PRIMERA DECLARACION DE CORRECCIÓN 26-2-07	DIFERENCIAS	SEGUNDA DECLARACIÓN DE CIRRECCIÓN 26-11-07	DIFERENCIAS	DETERMINACIÓN OFICIAL DEL IMPUESTO DECLARADO	DIFERENCIAS
31	INGRESOS BRUTOS POR OPERACIONES GRAVADAS	2.054.219.000	2.054.219.000	0	2.054.219.000		2.054.219.000	
34	TOTAL INGRESOS BRUTOS RECIBIDOS DURANTE EL PERIODO	2.324.073.000	2.324.073.000	0	2.324.073.000		2.324.073.000	
44	IMPUESTO GENERADO A LA TARIFA DEL 16%	320.654.000	222.770.000	97.884.000	320.654.000	97.884.000	320.654.000	
47	TOTAL IMPUESTO GENERADO POR OPERACIONES GRAVADAS	326.828.000	228.944.000	97.884.000	326.828.000		326.828.000	
50	IVA RESULTANTE POR DEVOLUCIONES EN VENTAS ANULADAS, RESCINDIDAS O RESUELTAS	104.872.000	6.988.000	97.884.000	6.988.000		6.988.000	
51	TOTAL IMPUESTOS DESCONTABLES ( SUME 48 A 50)	410.063.000	312.179.000	97.884.000	312.179.000		312.179.000	
52	SALDO A PAGAR POR EL PERIODO FISCAL	0	0		14.649.000		14.649.000	
53	SALDO A FAVOR DEL PERIODO FISCAL	83.235.000	83.235.000		0		0	
55	RETENCIONES POR IVA QUE LE PRACTICARON	177.648.000	177.498.000	150.000	275.382.000	97.884.000	177.498.000	-97.884.000
57	SANCCIONES	0	210.000		210.000		156.824.000	156.614.000
59	TOTAL SALDO A FAVOR ( SI LA CASILLA 53+54+55-52-57 MAYOR QUE CERO ECRIBA EL RESULTADO DE LO CONTRARIO ESCRIBA CERO	260.883.000	260.523.000	360.000	260.523.000		6.025.000	254.498.000
60	SALDO A FAVOR DE LA CASILLA 59 SUCEPTIBLE DE SER SOLICITADO EN DEVOLUCION Y/O COMPENSACION	177.648.000	177.498.000	150.000	177.498.000		0	

Como se ve, la demandante declaró inicialmente un “Impuesto generado a la tarifa del 16%” de \$320.654.000, y un “IVA resultante por devoluciones en ventas anuladas, rescindidas o resueltas” en cuantía de \$104.872.000.

Al corregir dicha declaración disminuyó el “Impuesto generado a la tarifa del 16%”, a \$222.770.000 y el “IVA resultante por devoluciones en ventas anuladas, rescindidas o resueltas”, a \$6.988.000, resultando así una diferencia de \$97.884.000, correspondiente al valor de IVA que SALUD TOTAL debió retener al comprarle la papelería requerida para el POS .

En la segunda declaración de corrección a la que condujo la visita realizada por la DIAN, el impuesto generado a la tarifa del 16% ascendió a \$320.654.000 y las retenciones practicadas a \$275.382.000, reflejando una diferencia de \$97.884.000 respecto del valor inicialmente declarado por ese concepto (\$177.648.000).



Claramente esta corrección obedeció a que Salud Total pagó los valores que debió retener a la demandante por las compras que le hizo en el segundo bimestre de 2006, en virtud de una conciliación celebrada con la DIAN, de la que da cuenta la revisora fiscal de dicha EPS a través de las certificaciones que trae a colación esta providencia.

Es razonable que la demandante no podía declarar retenciones practicadas en el segundo bimestre de 2006, en ninguno de los periodos anteriores a cuando SALUD TOTAL realizó el pago de los valores anteriormente mencionados, porque sencillamente ello carecía de fundamento fáctico y jurídico, en cuanto la citada entidad no le retuvo suma alguna al momento de facturar las compras que le hizo en dicho bimestre.

Así, Panamericana S. A. no registró en su contabilidad el IVA retenido por Salud Total, porque esa entidad nunca le retuvo sumas a título de ventas, según lo constata tanto su libro auxiliar de retención de IVA, que está en blanco, como la certificación del folio 396 del anexo 3 de antecedentes administrativos (fls. 5, 6, 61, 329, 389 y 396).

Es decir, tanto la declaración inicial como las correcciones a la misma fueron directamente provocadas por la compradora de los bienes vendidos, que al principio se abstuvo de retener el IVA so pretexto de que la operación de venta estaba excluida de dicho tributo y luego, por razón de un requerimiento oficial, procedió a pagar las sumas que dejó de retener respecto de dicha operación.

Los efectos de esas decisiones no pueden operar en contra de un contribuyente que lo único que hizo fue adaptar su realidad contable y tributaria al proceder de aquél en quien recaía la obligación de retener, para así evitar que la Administración conservara un doble pago por el impuesto generado en una única operación de venta.

Y es que frente a ese proceder, la actora debía aumentar el impuesto generado con tarifa del 16% y disminuir la retención pagada por Salud Total, de lo contrario se desconocería que el título del pago realizado por esa entidad fue precisamente la retención del impuesto generado por compras a la actora. Todo aumento del

impuesto generado a la tarifa del 16% obliga, concordantemente, a reconocer la retención que corresponde por ese ingreso.

Rechazar el valor de retención registrado en la declaración de corrección del 26 de noviembre de 2007 y efectivamente pagado por Salud Total, no sólo menoscabaría el derecho legal del sujeto pasivo de IVA a aumentar su saldo a favor o disminuir su saldo a pagar con los valores de retenciones que se le practican, sino que daría al lastre con el principio constitucional de contribuir a las cargas públicas en condiciones de justicia y equidad, bajo el entendido de que nadie está obligado a tributar por más de lo que le corresponde.

Indefectiblemente, restarle mérito probatorio a las certificaciones aportadas para reconocer la incidencia de retenciones practicadas en el impuesto declarado para el segundo bimestre de 2006, implicaría darle prevalencia a rigorismos exacerbados en la valoración de la prueba, cuando la estimación sistemática de todos los documentos aportados a la actuación constatan la realidad que a través de ella se quiso demostrar.

Adicionalmente, ese desconocimiento probatorio validaría el hecho consecuencial de que la demandante termine contribuyendo con más de lo que fiscalmente debe asumir en términos de igualdad, y patrocinaría enriquecimientos sin justa causa a favor del Estado.

Pero más allá de eso, en el marco de un Estado de Derecho que promulga por principios jurídico materiales de corte constitucional para el sistema tributario, como los de eficiencia y capacidad económica, al lado de los pilares básicos de justicia, equidad e igualdad, la práctica tardía de la retención que le correspondía hacer al agente retenedor, exonera la aplicación exegética de las condiciones legalmente previstas para el derecho a reducir el saldo a pagar o a aumentar el saldo a favor por las retenciones practicadas.

Es así, porque dichas condiciones, entre las cuales se incluye el certificado de retenciones practicadas, fueron previstas para retenciones oportunamente practicadas y debidamente conocidas por los contribuyentes de IVA receptores de los pagos objeto de retención, y no para las situaciones jurídicas especiales y excepcionales de aquéllos a quienes no se les practicó la retención y consecuentemente se abstuvieron de declarar suma alguna por ese concepto,

pagando el 100% de un impuesto que creyeron libre de retenciones, porque así se lo anunció el comprador de bienes y servicios.

Lo realmente destacable en estos casos, son las muestras de buena fe en el actuar de los contribuyentes que sin habérseles retenido suma alguna por el IVA generado en la venta de los bienes que adquieren los agentes retenedores omisos en la práctica de la retención, declaran todos los ingresos producto de esa negociación.

Ni esa omisión ni el cumplimiento extemporáneo del deber de retención por parte de los obligados, pueden sacrificar el derecho de dichos contribuyentes a corregir la declaración presentada y a realizar los ajustes contables pertinentes para ello, claramente detallados en los folios 7 y 8 del cuaderno 1, de acuerdo con los artículos 11, 12, 56 y 106 del Decreto 2649 de 1993, cuando se enteran de que los valores objeto de la retención no practicada oportunamente, fueron pagados al fisco.

En este orden de ideas, la Sala considera desvirtuada la presunción de legalidad de los actos acusados y, en consecuencia, la sentencia apelada se revocará para, en su lugar, anular los actos demandados en su totalidad.

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**

**REVÓCASE** la sentencia del 24 de noviembre de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, dentro de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho instaurada por Panamericana Outsourcing S.A contra la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN. En su lugar, se dispone:

“**ANÚLANSE** las Resoluciones 3000642008000112 del 27 de octubre de 2008 y 900239 del 24 de noviembre de 2009, que modificaron la declaración de impuesto a las ventas 9100001333256 del 26 de noviembre de 2007, correspondiente al segundo bimestre de 2006.

A título de restablecimiento del derecho, se declara en firme dicha declaración.”

Cópiese, notifíquese, comuníquese y 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**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**