

BENEFICIO DE AUDITORIA – No limita las facultades de investigación y fiscalización de la DIAN / FACULTAD DE INVESTIGACION Y FISCALIZACION DE LA DIAN – La puede ejercer la administración tributaria aún respecto de los contribuyentes con beneficio de auditoría

De la interpretación sistemática de las anteriores disposiciones, la Sala ha concluido el artículo 689 *ibídem* no limita el ejercicio de las facultades de investigación y fiscalización que desarrolla el artículo 684 del Estatuto Tributario. Esto, por cuanto, independientemente de que la declaración cobijada con el beneficio de auditoría pueda ser seleccionada por un programa de computador para su investigación, no la excluye del control fiscal que ejerce la DIAN, pues la Administración cuenta con amplias facultades para adelantar las investigaciones que estime conveniente y establecer la ocurrencia de hechos generadores de la obligación tributaria. De tal manera que, cuando la DIAN tenga conocimiento de un hecho que pueda constituir una posible inexactitud, se encuentra facultada para iniciar la investigación respectiva, siempre que la realice dentro del término legal, que, en el caso de los contribuyentes cobijados con el beneficio de auditoría, es el señalado en el artículo 689-1 *ibídem*, esto es, dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de presentación de la liquidación privada del impuesto.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 689 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 689-1

FORMALIDADES EN LA EXPEDICION DE ACTOS ADMINISTRATIVOS – No todo desacato a las formalidades se puede catalogar como violación del debido proceso / NULIDAD DE ACTO ADMINISTRATIVO – Se presenta ante el desconocimiento de formalidades de índole sustancial que afecten el núcleo esencial del debido proceso / FORMALIDADES EN INTERES DE LA ORGANIZACION ADMINISTRATIVA – Su quebranto en principio no vulnera el debido proceso ni conduce a la anulación del acto administrativo / FORMALIDADES SUSTANCIALES EN FAVOR DEL ADMINISTRADO – Su inobservancia configuran irregularidades merecedoras de nulidad del acto administrativo / DERECHO DE AUDIENCIA Y DE DEFENSA – Casos en que se afecta

La Sala también ha dicho, en varias oportunidades, que la vulneración al debido proceso no acarrea necesariamente la nulidad de los actos administrativos. Así, en la sentencia del 16 de octubre de 2014, la Sala precisó lo siguiente: *“4.7.- No todo desacato de las formalidades previstas en el ordenamiento jurídico para la expedición de los actos administrativos puede catalogarse como una afectación al debido proceso, de la misma manera que se ha sostenido, que no cualquier irregularidad apareja la nulidad de la decisión. Debe tratarse del desconocimiento de formalidades de índole sustancial que afecten el núcleo esencial del debido proceso y, en especial, el del derecho de defensa. Cuando las formalidades son consagradas por el ordenamiento en interés de la organización administrativa, su quebranto, en principio, no vulnera el debido proceso y tampoco conduce a la anulación del acto, pero, si las formalidades se prevén en beneficio del administrado o para la salvaguarda de claros principios constitucionales o legales (llámense también sustanciales), su pretermisión implica violación al debido proceso e ilegalidad de la decisión. (...) 4.10.- Obsérvese, pues, que la doctrina extranjera asocia el concepto de formalidad sustancial a la función de garantía a favor de los intereses del administrado, de ahí que la inobservancia de éstas configuren irregularidades merecedoras de sanción con la nulidad del acto administrativo, pues, de lo contrario, se caería en un formalismo extremo que colisionaría con la salvaguarda de otros intereses igualmente relevantes, como*

son los fines estatales que guían la actuación de las autoridades públicas. Naturalmente que a ese criterio o pauta, habría que agregar, en primer lugar, el que podría denominarse legal, entendiendo por tal aquel vicio o irregularidad que el legislador explícitamente considere como causal de nulidad del acto, pues, en esas circunstancias, la formalidad debe calificarse como sustancial. Esta idea conduce, necesariamente, a reconocer que si la omisión o cumplimiento irregular de las formas sustanciales es lo único que, en principio, acarrea la invalidez de la decisión administrativa, con mayor razón, será también lo único que cause un menoscabo del debido proceso, pues carecería de lógica avalar la legalidad del procedimiento y no obstante declarar vulnerado con él un derecho fundamental. Se dice que, en principio, porque la regla que se desarrolla en la presente providencia no es absoluta. En cada caso deberá revisarse cuál fue la formalidad omitida o vulnerada y cuál es la finalidad de la misma, para efectos de determinar si es nulo o no el acto demandado. De acuerdo con lo anterior, se tiene que sólo las formalidades o trámites de carácter sustancial, cuya inobservancia genere consecuencias gravosas en la formación del acto final, e incluso en los intereses y derechos del administrado, dan lugar a la vulneración del derecho al debido proceso. Ahora bien, la violación del derecho de audiencia y defensa viene a ser una violación de una etapa del procedimiento, esto es, justamente la etapa de descargos o de audiencia previa. Por eso, para que esta causal se configure debe explicarse qué etapas del procedimiento administrativo fueron pretermitidas o qué irregularidades se cometieron en el procedimiento, al punto de afectar el derecho de defensa. Tratándose de la etapa probatoria, la Sala considera que el derecho de audiencia y de defensa se puede afectar en los siguientes casos: i) cuando se decreta una prueba ilícita; ii) cuando las partes, en las oportunidades legales, piden pruebas y no se decretan; iii) cuando se decretan las pruebas pedidas oportunamente, pero no se practican y iv) cuando se practican las pruebas decretadas, pero se valoran erróneamente.

FUENTE FORMAL: CONSTITUCION POLITICA – ARTICULO 29

NOTA DE RELATORIA: Sobre la vulneración del derecho al debido proceso se reitera lo expuesto en la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 16 de octubre de 2014, Exp. 25000-23-27-000-2011-00089-01(19611), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

INGRESOS COMO RENTA – Se requiere de su realización, que generen enriquecimiento o capitalización y que no esté exceptuado / REALIZACION DEL INGRESO – Se produce cuando se recibe efectivamente en dinero o en especie, en forma que equivalga legalmente a un pago / CAUSACION DEL INGRESO – Se produce cuando nace el derecho a exigir su pago, aunque no se haya hecho efectivo el cobro / INGRESO RECIBIDO POR HONORARIOS – Se debe declarar como tal en la medida que las sumas por honorarios sean efectivamente recibidas aunque no se haya terminado el cobro de cartera / INGRESO ANTICIPADO EN EL IMPUESTO DE RENTA – Se configura cuando se ha pagado por un bien o un servicio sin haberse entregado

A su turno, el artículo 26 del Estatuto Tributario establece tres requisitos para que un ingreso sea renta: i) la realización; ii) que genere enriquecimiento o capitalización y, iii) que no esté exceptuado. Se entienden realizados los ingresos 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. Por regla general, el ingreso se entiende realizado en el año en que se recibe efectivamente. Los ingresos obtenidos por los contribuyentes que llevan contabilidad por el sistema de causación se deben

denunciar en el año o periodo gravable en que se causen, salvo lo establecido para el caso de negocios con sistemas regulares de ventas a plazos o por instalamentos [art. 27 E.T.]. Y se entiende causado el ingreso cuando nace el derecho a exigir su pago, aunque no se haga efectivo el cobro. La realización por causación del ingreso está, entonces, en función de que nazca el derecho a exigir el pago, aunque no se haya hecho efectivo. Por ende, desde el punto de vista fiscal, el ingreso solamente se realiza y, por ende, produce renta, cuando sea posible exigir su pago [art. 28 E.T.]. Es un hecho no controvertido que la sociedad 2-OA suscribió un contrato de prestación de servicios de recaudo de cartera con el ISS y que en virtud de ese contrato en el año 2006 percibió ingresos por recaudo de cartera. Conforme con el contrato, los honorarios correspondían hasta el 15% del valor de la deuda efectivamente recaudada. Para la Sala, el ingreso así percibido se entiende realizado y causado en el año en que se recauda parte o totalmente la deuda objeto de cobro. No es necesario que se finiquite el cobro total de la deuda para entender causado el ingreso percibido parcialmente. (...) La Sala precisa que el dinero efectivamente recaudado por la demandante derivado de las gestiones de cobro y el porcentaje del 15% que se le paga, calculado sobre las sumas efectivamente recaudadas, no constituye ingreso anticipado. Para que haya ingreso anticipado se requiere que se haya pagado un bien o un servicio sin haberse entregado el bien o prestado el servicio. Conforme con el contrato que suscribió la demandante con el ISS, la demandante tiene derecho a honorarios por las sumas efectivamente recaudadas, esto es, por servicio de recuperación de cartera efectivamente ejecutado. No percibe honorarios por las meras expectativas de recaudo, luego, no era pertinente probar, como bien lo argumentó la DIAN, que la deuda sigue vigente y que se están adelantando las gestiones para cobrarla. (...) Así mismo, el documento que contiene la explicación sobre el procedimiento de auditoría y cobro de las deudas que realiza 2-OA a favor del ISS, simplemente da cuenta de que la demandante realiza gestiones de cobro y que en la medida en que recupera cartera, se va retribuyendo con el pago de honorarios.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 26 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 27 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 28 / DECRETO 2649 DE 1993 – ARTICULO 38

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

Bogotá D.C., veinticinco (25) de abril de dos mil dieciséis (2016)

Radicación número: 25000-23-27-000-2011-00101-02(19679)

Actor: 2-OA S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la sociedad 2-OA S.A. contra la sentencia del 7 de junio de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A", que negó las siguientes pretensiones:

“Se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No-322412009000128 del 17 de noviembre de 2009 proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá y de su confirmatoria, la Resolución Recurso de Reconsideración No. 900091 del 3 de noviembre de 2010, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica, con ocasión del desatamiento del recurso de Reconsideración interpuesto por mi poderdante el 18 de enero de 2010 contra la liquidación oficial de revisión ya citada, y por las cuales se fijó la obligación fiscal modificándose la liquidación privada de mi mandante.

Como consecuencia, a título de Restablecimiento del Derecho, se declare en firme la liquidación privada por el año gravable 2006 por concepto de renta y complementarios presentada por mi poderdante y se condene a la demandada en costas y agencias en Derecho.

1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

La sociedad 2-OA S.A. presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2006 el día 24 de abril de 2007.

El 3 de agosto de 2007, la DIAN emitió el emplazamiento para corregir 300632007000005 en relación con la declaración de renta del 2006.

Previo requerimiento especial, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión 322412009000128 del 17 de noviembre de 2009, que modificó la declaración privada del impuesto sobre la renta del año 2006.

La liquidación oficial de revisión fue modificada por la Resolución 900091 del 3 de noviembre de 2010.

2. ANTECEDENTES PROCESALES

2.1. LA DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, la sociedad 2-OA S.A. hizo las pretensiones transcritas al inicio de esta providencia.

2.1.1. Normas violadas

La demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 1, 6, 29, 83, 84, 85 y 363 de la Constitución Política.
- Artículos 26, 27, 684, 689, 689-1, 742, 743 y 786 del Estatuto Tributario.
- Artículos 174 y 187 del Código Civil.
- Artículos 48 y 55 del Decreto 2649 de 1993.

2.1.2. Concepto de la violación

- **Violación de los artículos 689 y 689-1 del Estatuto Tributario**

La demandante sostuvo que tenía derecho al beneficio de auditoría que prevé el artículo 689-1 del Estatuto Tributario, respecto de la declaración del impuesto sobre la renta del 2006, y que, por tanto, el término de firmeza de la declaración era de 12 meses siguientes a la presentación.

Dijo que si el artículo 689 del E.T. dispone que la investigación que origina la liquidación oficial de revisión, debía provenir de una *“selección basada en programas de computador”*, no era pertinente que la DIAN iniciara la investigación con fundamento en un requerimiento hecho por la Procuraduría General de la Nación. Para la demandante, la investigación específica que señala el artículo 689 descarta todos los demás tipos de investigación que existan.

Afirmó que la investigación que originó la liquidación oficial acusada no se ajustó a la Orden Administrativa 001 del 2 de agosto de 1999 de la DIAN, pues el oficio de la Procuraduría General de la Nación no era una denuncia por un hecho constitutivo de infracción tributaria, sino una solicitud de información.

- **Violación del derecho al debido proceso y de defensa**

Según la demandante, la DIAN violó el derecho de defensa de la sociedad al negarse a decretar pruebas determinantes para fijar el sentido de la investigación tributaria y al no valorar las pruebas recaudadas en el curso de la actuación administrativa.

Dijo que las pruebas que solicitó y aportó demostraban que los dineros que recibió la sociedad se deben contabilizar como anticipos, producto de los contratos de prestación de servicios celebrados con el Seguro Social. Explicó que las obligaciones derivadas del contrato se ejecutan antes, simultáneamente y posteriormente al momento en que el ISS entrega dinero a la sociedad, lo que lleva a registrar, contablemente, los pagos como anticipos. Agregó que para este negocio atípico de la sociedad no existe regulación contable que se aplique al caso.

Resaltó que la solicitud de la prueba consistente en visitar a la Universidad del Atlántico para establecer si la sociedad tenía relaciones comerciales con esa institución, al igual que la visita a la Dirección Jurídica Seccional Cundinamarca y a la Unidad de Procesos de la Dirección Jurídica Nacional del Instituto de Seguro Social, que fueron rechazadas por la DIAN, eran conducentes y pertinentes para demostrar la causación del impuesto.

Indicó que la DIAN desconoció pruebas que eran determinantes para establecer si los ingresos que recibió la sociedad correspondieron a rentas causadas o si se ajustaba a la ley que los hubiera registrado contable y fiscalmente como anticipos.

Adujo que resulta viable aplicar al caso el artículo 55 del Decreto 2649 de 1993, para contabilizar como diferidos parte de los ingresos que recibe la sociedad por obligaciones correlativas derivadas del contrato suscrito con el ISS, hasta que estas obligaciones estén total o parcialmente satisfechas.

Dijo que los ingresos que la sociedad recibió como anticipos fueron registrados contablemente como “otro pasivos-anticipos y avances recibidos de clientes”, diferidos en años gravables posteriores, en atención a que no fueron causados en el año 2006. Añadió que los dineros que recibió como anticipos no generaron utilidad alguna a la sociedad en el año 2006, pues fueron destinados a cubrir los gastos operativos que se causarían en vigencias posteriores, hasta la satisfacción total o parcial de las obligaciones derivadas del contrato suscrito con el ISS.

Afirmó que el asunto objeto de debate no es si los ingresos se causaron o no en el periodo en discusión, como equivocadamente entendió la DIAN al valorar las pruebas, sino el hecho de que parte de los ingresos que recibió la sociedad no se

causaron y, por tanto, se contabilizaron como anticipos, por la forma en que presta el servicio derivado del contrato suscrito con el ISS.

Sostuvo que la DIAN profirió los actos acusados en forma irregular al no tener en cuenta las pruebas que demostraban que las sumas que recibió como remuneración de la relación contractual con el ISS, no correspondieron en su totalidad a rentas causadas, de tal forma que era correcto llevar dichas sumas como anticipos.

2.2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El apoderado de la UAE DIAN contestó la demanda y se opuso a las pretensiones de la parte actora en los siguientes términos:

- **Violación de los artículos 689 y 689-1 del Estatuto Tributario**

Indicó que por disposición del artículo 684 del E.T., la DIAN tiene amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento del ordenamiento jurídico en materia tributaria.

Sostuvo que el beneficio a que se refieren los artículos 689 y 689-1 del E.T. no impiden el ejercicio de las facultades de fiscalización e investigación de la DIAN. De tal forma que la entidad, dentro del término ordinario de firmeza de las declaraciones tributarias o del término de firmeza del beneficio de auditoría, está facultada para iniciar programas de fiscalización con criterios de selección objetiva.

En el caso de la demandante, dijo que la DIAN estaba obligada a verificar la existencia de indicios de inexactitud y determinar la obligación tributaria a su cargo, con mayor razón cuando fue a solicitud del Ministerio Público.

En cuanto al beneficio de auditoría, adujo que si bien existió un incremento en el impuesto de renta en un porcentaje respecto del impuesto del año 2005, la demandante no tenía derecho al beneficio por el impuesto del año 2006, pues dentro del término de firmeza de la declaración [12 meses] se notificó

emplazamiento para corregir la declaración.

- **Violación del derecho al debido proceso y de defensa**

Frente a la presunta violación del derecho al debido proceso y de defensa, la DIAN aclaró que con ocasión de la liquidación oficial de revisión se valoraron las pruebas allegadas al expediente en el curso de la investigación, así como cada uno de los argumentos que expuso la demandante con la respuesta al requerimiento especial.

Que, con base en las pruebas recaudadas, se concluyó que no había certeza de que la demandante llevaba en debida forma el registro de los ingresos por el sistema de causación, lo que generó serios indicios de inexactitud, independientemente de la forma en que la demandante prestó los servicios en el periodo gravable investigado. Igualmente, concluyó que el 99% de los ingresos percibidos por la demandante en el año 2006 correspondieron a honorarios generados por la recuperación de cartera que realiza de los aportes al sistema de seguridad social a favor del ISS.

Dijo que de acuerdo con el contrato suscrito con el ISS, la parte actora adelantó el cobro prejurídico y jurídico de los aportes a la seguridad social que se encontraban en mora, y por esta actividad recibía unos ingresos del 15% del valor efectivamente recaudado.

Precisó que de los cruces de información con terceros encontró inconsistencias en los ingresos declarados y los costos de venta imputados, pruebas que fueron valoradas, y sobre las que la demandante pudo ejercer el derecho de defensa y contradicción.

Afirmó que de acuerdo con el artículo 27 del E.T., los ingresos recibidos por anticipado que correspondan a rentas no causadas, solo se gravan en el año en que se causen. Que, según el artículo 28 ibídem, los ingresos se causan cuando nace el derecho a exigir su pago. Que, como la demandante es una sociedad debidamente constituida, está obligada a llevar la contabilidad por el sistema de causación.

Resaltó que el principio de causación significa que los hechos económicos deben

reconocerse y contabilizarse en el periodo contable en que ocurran, es decir, en el periodo en que se venda el bien, se preste el servicio o se configure jurídicamente la obligación o el derecho, independientemente de si se recibe o no el pago.

Dijo que la demandante debió aplicar los artículos 27 y 28 del E.T., en concordancia con el Decreto 2649 de 1993, para contabilizar los ingresos por recuperación de cartera en el año correspondiente a su causación, independientemente de que, con posterioridad, debiera desarrollar otras actividades propias de la prestación del servicio.

Anotó que en el mismo contrato suscrito con el ISS se establece que el ingreso equivale al 15% del valor efectivamente recaudado, sin que tenga incidencia la forma como se presta el servicio o la forma como se desarrolla la labor.

Finalmente, dijo que el demandante no aportó pruebas que desvirtuaran la adición de ingresos y su causación en el 2006. Que, por el contrario, las pruebas allegadas fueron valoradas y analizadas en cada una de las etapas de la actuación administrativa.

2.3. LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca no accedió a las pretensiones de la demanda con fundamento en las siguientes consideraciones:

- **Violación de los artículos 689 y 689-1 del Estatuto Tributario**

El *a quo* encontró probado que la demandante perdió el beneficio de auditoría del artículo 689-1 del E.T., al habersele notificado emplazamiento para corregir la declaración de renta del año 2006 dentro del término de doce meses de firmeza de la declaración.

En cuanto a que la investigación debió provenir de la selección objetiva de un programa de computación, de acuerdo con el artículo 689 *ibídem*, consideró que ello no restringe ni limita el ejercicio de las facultades de fiscalización e investigación que la ley y la Constitución le otorgan a la DIAN.

Dijo que si bien la investigación que adelantó la DIAN no fue producto de la selección basada en programas de computador, lo cierto es que esto no exime a

la demandante de la obligación de llevar la contabilidad con apego a la ley, así como de cumplir con las obligaciones tributarias formales y sustanciales de manera idónea, diligente y veraz.

Consideró que la selección objetiva basada en programas de computador cede ante las irregularidades que encuentre la Administración tributaria en el ejercicio de las funciones de fiscalización.

- **Violación del derecho al debido proceso y de defensa**

El Tribunal concluyó que el hecho de que la DIAN no haya decretado algunas pruebas solicitadas por la demandante, no es violatorio del derecho al debido proceso y de defensa.

Advirtió que el solo hecho de rechazar la práctica de pruebas no configura *per se* la violación al debido proceso, máxime si el rechazo se fundamenta en la prueba de la determinación del sistema de contabilidad que debía llevar la sociedad actora.

Encontró que la DIAN llevó a cabo el proceso de investigación y fiscalización de manera idónea y con el lleno de garantías sustanciales y procesales para la demandante.

Teniendo en cuenta que la demandante debía llevar la contabilidad por el sistema de causación, concluyó que los ingresos que señala como anticipos debieron registrarse en su totalidad como ingresos en la declaración de renta del 2006, así no se haya terminado de prestar el servicio contratado en ese periodo gravable.

Precisó que en el sistema de causación, los ingresos se entienden realizados cuando nace el derecho a exigir su pago, lo que en el caso se sustentó con las certificaciones del ISS, en los que se relacionan los ingresos causados en el 2006.

Aclaró que el registro contable que se realiza para reflejar los hechos económicos de la sociedad difiere del registro contable para efectos tributarios, pues, en este último caso, la causación del ingreso no permite que este se amortice.

Afirmó que no existe un Plan Único de Cuentas que *“determine para el especial tipo de servicio que presta la sociedad demandante, un plan diferencial o que le permita registrar sus ingresos a como hasta ahora lo establecen los artículos precitados.”* [27 y 28 del Estatuto Tributario].

2.4. EL RECURSO DE APELACIÓN

La sociedad actora apeló la decisión del Tribunal. Las razones de inconformidad con la sentencia se resumen a continuación:

- **Violación de los artículos 689 y 689-1 del Estatuto Tributario**

La demandante insistió en que la DIAN violó el derecho a acceder al beneficio de auditoría, al no realizar la selección objetiva basada en programas de computador, para efectos de la investigación que adelantó en su contra.

Sostuvo que de acuerdo con la Corte Constitucional [C-992/2001], son dos las limitaciones a la iniciativa de modificación del impuesto por parte de la Administración, a saber: una relacionada con la firmeza de la declaración privada y otra con la garantía de selección por programas de computador. De tal forma que no es suficiente que una de esas condiciones se verifique para que se pierda el acceso al beneficio de auditoría.

- **Violación del derecho al debido proceso y de defensa**

La demandante reiteró que la DIAN violó el derecho al debido proceso y de defensa, al negarse a decretar las pruebas que solicitó y al no valorar el material probatorio que establecía que la renta se determinó de acuerdo a la contabilización de los ingresos como diferidos.

Insistió en que por el especial tipo de servicio que presta la sociedad, los ingresos que recibió producto del contrato suscrito con el ISS se debían registrar como anticipos.

Dijo que ante la ausencia de normativa tributaria que regule el registro de los ingresos adicionados por la DIAN, se debe aplicar lo dispuesto en el artículo 55 del Decreto 2649 de 1993 y registrar contablemente esos ingresos como diferidos,

hasta que las obligaciones correlativas, derivadas del contrato suscrito con el ISS, estén total o parcialmente satisfechas.

Finalmente, resaltó que lo discutido obedeció a una diferencia de criterios entre la sociedad y la DIAN, lo que hace improcedente la sanción por inexactitud.

2.5. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **UAE DIAN** reiteró lo dicho en la contestación a la demanda.

La **sociedad actora** reiteró lo dicho en el recurso de apelación.

2.6. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El representante del Ministerio Público rindió concepto en los siguientes términos:

- **Violación de los artículos 689 y 689-1 del Estatuto Tributario**

Dijo que frente a una declaración del impuesto de renta presentada con beneficio de auditoría, la Administración tributaria goza de amplias facultades de investigación y fiscalización para determinar correctamente el impuesto, sin necesidad de que la investigación se origine en programas de computador.

Advirtió que la investigación de la declaración de renta del 2006 se originó en la información obtenida de cruces con terceros, y con ocasión de cierta información solicitada por la Procuraduría General de la Nación respecto de los contratos que originaban los ingresos de la sociedad.

Indicó que como la DIAN profirió emplazamiento para corregir la declaración de renta del 2006 dentro del término de firmeza de 12 meses, la demandante perdió el beneficio de auditoría.

- **Violación del derecho al debido proceso y de defensa**

El Ministerio Público sostuvo que la regla general de contabilización en Colombia es la de causación para los obligados a llevar contabilidad, y consiste en que los hechos económicos deben ser reconocidos en el periodo en que se realicen.

Precisó que la realización de los ingresos tiene lugar cuando se comprueba que como consecuencia de transacciones o eventos pasados internos o externos, la sociedad tiene o tendrá un resultado económico o ha experimentado cambio en sus recursos, en todo caso cuantificables.

Advirtió que la demandante no precisó en qué consistió la indebida valoración de las pruebas. Que, por el contrario, la DIAN fue clara en las razones por las que descartó las pruebas pedidas por la demandante. Que, sin embargo, las pruebas que pidió la demandante para justificar el registro y declaración como anticipo de los ingresos que recibió, no desvirtúan el hecho de haberlos recibido en el periodo en discusión, y que debió registrarlos como tal en el mismo año, en cumplimiento del sistema de causación.

Finalmente, en cuanto a la sanción por inexactitud, dijo que era procedente porque la demandante omitió declarar ingresos y porque no existió diferencia de criterios en cuanto al derecho aplicable.

3. CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala resuelve el recurso de apelación interpuesto por la sociedad 2-OA S.A. contra la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca que negó la pretensión de nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 322412009000128 del 17 de noviembre de 2009 y la Resolución 90091 del 3 de noviembre de 2010, expedidas por la DIAN.

En los términos del recurso, la Sala resolverá los siguientes problemas jurídicos:

- i) Si la investigación que da origen a la liquidación oficial de revisión, proveniente de la selección basada en programas de computador, como lo prevé el artículo 689 del Estatuto Tributario, limita las facultades de fiscalización e investigación de la DIAN.
- ii) Si se vulneró el derecho al debido proceso y de defensa a la demandante por el hecho de que la Administración tributaria negó la práctica de las pruebas que solicitó en la actuación administrativa.
- iii) Si es procedente la adición de los ingresos contabilizados como anticipos.

3.1. VIOLACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 689 Y 689-1 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO

El demandante alegó que la DIAN violó el artículo 689 del Estatuto Tributario, porque la investigación por el impuesto de renta y complementarios del año gravable 2006, que adelantó en su contra, no se originó en un proceso de selección aleatorio realizado mediante un programa de computador, como lo exige esa norma.

Sobre el particular se considera:

Los artículos 684, 689 y 689-1 del Estatuto Tributario señalan:

“ARTICULO 684. FACULTADES DE FISCALIZACIÓN E INVESTIGACIÓN. *La Administración Tributaria tiene amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales.*

Para tal efecto podrá:

- a. Verificar la exactitud de las declaraciones u otros informes, cuando lo considere necesario.*
- b. Adelantar las investigaciones que estime convenientes para establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias, no declarados.*

(...)”

“ARTICULO 689. FACULTAD PARA ESTABLECER EL BENEFICIO DE AUDITORIA. *Con el fin de estimular el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, el Gobierno Nacional señalará, mediante reglamentos, las condiciones y porcentajes en virtud de los cuales se garantice a los contribuyentes que incrementen su tributación, que la investigación que da origen a la liquidación de revisión, proviene de una selección basada en programas de computador.”*

“ARTÍCULO 689-1. BENEFICIO DE LA AUDITORÍA. *Para los períodos gravables 2000 a 2003, la liquidación privada de los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que incrementen su impuesto neto de renta en por lo menos un porcentaje equivalente a dos (2) veces la inflación causada del respectivo período gravable, en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior, quedará en firme si dentro de los doce (12) meses siguientes a la fecha de su presentación no se hubiere notificado emplazamiento para corregir, siempre que la declaración sea debidamente presentada en forma oportuna y el pago se realice en los plazos que para tal efecto fije el Gobierno Nacional. (...)*”

De la interpretación sistemática de las anteriores disposiciones, la Sala ha concluido el artículo 689 *ibídem* no limita el ejercicio de las facultades de investigación y fiscalización que desarrolla el artículo 684 del Estatuto Tributario. Esto, por cuanto, independientemente de que la declaración cobijada con el

beneficio de auditoría pueda ser seleccionada por un programa de computador para su investigación, no la excluye del control fiscal que ejerce la DIAN, pues la Administración cuenta con amplias facultades para adelantar las investigaciones que estime conveniente y establecer la ocurrencia de hechos generadores de la obligación tributaria¹.

De tal manera que, cuando la DIAN tenga conocimiento de un hecho que pueda constituir una posible inexactitud, se encuentra facultada para iniciar la investigación respectiva, siempre que la realice dentro del término legal, que, en el caso de los contribuyentes cobijados con el beneficio de auditoría, es el señalado en el artículo 689-1 *ibídem*, esto es, dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de presentación de la liquidación privada del impuesto.

3.1.1. Caso concreto

En el expediente se encuentran probados los siguientes hechos no discutidos:

- La demandante presentó la declaración de renta del año 2005, en la que registró un impuesto neto de renta de \$125.851.000. Para el año gravable 2006, presentó la declaración de renta con un impuesto neto de \$155.120.000. Es decir que, como coinciden las partes, fue incrementado en un 4.8%.
- La declaración del impuesto sobre la renta del año 2006 fue presentada dentro de los plazos legales el 24 de abril de 2007².
- La sociedad demandante se acogió al beneficio de auditoría establecido en el artículo 689-1 del Estatuto Tributario.
- El 3 de agosto de 2007, la DIAN profirió el emplazamiento para corregir la declaración de renta del año 2006 No. 300632007000005, notificado a la demandante el 6 de agosto de 2007.

¹ Sobre el particular se puede consultar la sentencia del 25 de junio de 2012, expediente 250002327000200601008 01 (17701), Consejero ponente William Giraldo Giraldo.

² De acuerdo con el Decreto 4583 del 27 de diciembre de 2006, el plazo para que la demandante presentara la declaración de renta del año 2006 vencía el 30 de abril de 2007.

- Los fundamentos de hecho y de derecho que adujo la DIAN para iniciar la investigación en contra de la demandante, por el impuesto de renta del año 2006, fueron los siguientes:

“La Procuraduría Tercera Judicial Administrativa ante el Tribunal de Cundinamarca mediante oficio referenciado: Agencia Especial 2005-00434, solicita información con relación al contrato No. 0048 de Febrero 5 de 2002 y sus adiciones celebrado entre el contribuyente 2 OA S.A. NIT. 830.059.090-9 y el Instituto de Seguros Sociales por los años gravables 2002 a 2006.

En desarrollo de esta solicitud se encontró que las declaraciones de Renta por los años gravables 2002 a 2006 se acogen al beneficio de auditoría establecido en el artículo 689-1 del Estatuto Tributario, estando en firme los años 2002 a 2005; con relación a la declaración de renta y complementarios correspondiente al año gravable 2006, presentada el día 24 de Abril de 2007, este despacho tal como se estableció en el numeral anterior se encuentra dentro de la oportunidad legal para efectuar revisión de la misma.

De la verificación solicitada por la Procuraduría, en los cruces realizados con terceros, este Despacho encontró indicios de inexactitud relacionados con los ingresos operacionales en la declaración de Renta correspondiente al año gravable 2006, que ascienden a la suma de \$414.657.962, folio 18 del expediente.”

De acuerdo con lo anterior, es claro que la DIAN, con fundamento no solo en el requerimiento hecho por la Procuraduría General de la Nación, sino en los cruces de información con terceros, estableció la existencia de indicios de inexactitud de la declaración de renta del año 2006. Y, con base en esto, efectuó la investigación dentro del término legal, teniendo en cuenta que la declaración tributaria se presentó el 24 de abril de 2007 y el emplazamiento para corregir se notificó el 6 de agosto de 2007.

El hecho de que la DIAN hubiera notificado el emplazamiento para corregir dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de presentación de la declaración privada, originó la pérdida del beneficio de auditoría en cabeza de la

demandante, de acuerdo con el inciso 2 del párrafo 3 del artículo 689-1 del Estatuto Tributario.

Por tanto, la Sala no advierte la violación de los artículos 689 y 689-1 del Estatuto Tributario, pues, en virtud del ejercicio de las facultades del artículo 684 del Estatuto Tributario, la DIAN adelantó la investigación en contra de la parte actora y constató la existencia de indicios de inexactitud en la declaración de renta del año gravable 2006 de la sociedad demandante.

3.2. DE LA VIOLACIÓN DEL DERECHO AL DEBIDO PROCESO Y DE DEFENSA (REITERACIÓN DE JURISPRUDENCIA) Y DE LA ADICIÓN DE INGRESOS OPERACIONALES.

3.2.1. Delimitación de la litis y problema jurídico

Sea lo primero precisar que mediante la Liquidación Oficial de Revisión 322412009000128 del 17 de noviembre de 2009, la DIAN modificó la declaración privada del impuesto sobre la renta del año 2006, en el sentido de: (i) adicionar ingresos operacionales por \$1.915.085.000; (ii) adicionar ingresos por rendimientos financieros por \$3.579.000; (iii) adicionar el renglón de utilidad por exposición a la inflación en \$2.033.000; (iv) rechazar deducciones por salarios por \$9.577.334; (v) rechazar costos y gastos sin relación de causalidad por \$71.510.000; (vi) rechazar deducción de diferencia en cambio por \$7.382.000 e, (vii) imponer sanción por inexactitud de \$1.237.646.000.

A instancia del recurso de reconsideración, la liquidación oficial de revisión fue modificada por la Resolución 900091 del 3 de noviembre de 2010 en el sentido de disminuir la adición de ingresos operacionales [\$1.661.442.654]; confirmar la adición de ingresos por rendimientos financieros y por utilidad por exposición a la inflación; aceptar la deducción por salarios; confirmar el rechazo de costos y gastos y de la deducción por diferencia en cambio, y reliquidar la sanción por inexactitud.

Habida cuenta de que la causal de nulidad por violación del derecho al debido proceso y de defensa está referida exclusivamente a la adición de ingresos operacionales por \$1.661.442.654, la Sala circunscribirá el análisis a esa glosa.

Ahora bien, conforme con el alegato de las partes, la Sala considera que el problema jurídico a resolver se circunscribe a establecer si se vulneró el derecho al debido proceso y de defensa, por el hecho de que la DIAN decidió no decretar la práctica de las pruebas pedidas por la demandante, y por la presunta indebida valoración de las pruebas que sí se decretaron y practicaron. Según la demandante tales pruebas demuestran que los ingresos no se causaron en el año gravable 2006, como lo habría malinterpretado la DIAN.

Para resolver el problema jurídico la Sala hará una breve referencia a la jurisprudencia que ha sentado la Sala sobre cuándo se debe entender vulnerado el derecho al debido proceso y de defensa a efectos de determinar si en el caso concreto se configuran tales presupuestos.

3.2.2. Sobre el Derecho al debido proceso y de defensa. Reiteración jurisprudencial³

El derecho fundamental al debido proceso, consagrado en el artículo 29 de la Constitución Política, es una garantía para equilibrar la relación autoridad - libertad, relación que surge entre el Estado y los asociados, y está prevista en favor de las partes y de los terceros interesados en una actuación administrativa o judicial. Según el artículo 29 de la Constitución Política, el debido proceso comprende fundamentalmente tres grandes elementos:

- i) El derecho al juez natural o funcionario competente;
- ii) El derecho a ser juzgado según las formas de cada juicio o procedimiento, esto es, conforme con las normas procesales dictadas para impulsar la actuación judicial o administrativa y,
- iii) Las garantías de audiencia y defensa, que, desde luego, incluyen el derecho a ofrecer y producir la prueba de descargo, la presunción de inocencia, el derecho a la defensa técnica, el derecho a un proceso público y sin dilaciones, el derecho a que produzca una decisión

³ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Bogotá, Veintiuno (21) de julio de dos mil once (2011). Magistrado Ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Expediente No. 16356. Demandante: Carlos Nelson Garavito Oviedo, Norman Alexander Aldana c/ Superintendencia Financiera de Colombia.

motivada, el derecho a impugnar la decisión y la garantía de *non bis in idem*.

No obstante, para que los actos administrativos sean nulos, la irregularidad debe ser grave pues, en principio, en virtud del principio de eficacia, hay irregularidades que pueden sanearse por la propia administración, o entenderse saneadas, si no fueron alegadas, esto, en procura de la efectividad del derecho material objeto de la actuación administrativa.

La Sala también ha dicho, en varias oportunidades, que la vulneración al debido proceso no acarrea necesariamente la nulidad de los actos administrativos.

Así, en la sentencia del 16 de octubre de 2014⁴, la Sala precisó lo siguiente:

“4.7.- No todo desacato de las formalidades previstas en el ordenamiento jurídico para la expedición de los actos administrativos puede catalogarse como una afectación al debido proceso, de la misma manera que se ha sostenido, que no cualquier irregularidad apareja la nulidad de la decisión. Debe tratarse del desconocimiento de formalidades de índole sustancial que afecten el núcleo esencial del debido proceso y, en especial, el del derecho de defensa.

Cuando las formalidades son consagradas por el ordenamiento en interés de la organización administrativa, su quebranto, en principio, no vulnera el debido proceso y tampoco conduce a la anulación del acto, pero, si las formalidades se prevén en beneficio del administrado o para la salvaguardia de claros principios constitucionales o legales (llámense también sustanciales), su pretermisión implica violación al debido proceso e ilegalidad de la decisión.

4.8.- Este criterio ha sido aceptado de tiempo atrás por la doctrina. Así, entre nosotros, Mario Rodríguez Monsalve explica:

“La forma dice relación principalmente con los procedimientos, que básicamente pueden clasificarse en técnicos o de gestión, y en propiamente administrativos. Los primeros tienden a proteger los propios intereses de la Administración, tales como las consultas previas a organismos asesores, los debates en los cuerpos colegiados, etc. Los segundos están constituidos por la serie coordinada de actuaciones preparatorias de una decisión, en virtud de la cual se ha de reconocer un derecho o de imponer una carga a una persona”⁵.

Tal como se advierte, este autor clasifica las formas según los intereses a los cuales se dirigen a proteger los procedimientos. Lo que no es más que la regla que acaba

⁴ **CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ. Bogotá D.C., dieciséis (16) de octubre de dos mil catorce (2014). Referencia: ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO. Radicación: 25000-23-27-000-2011-00089-01 (19611). Demandante: ALIANZA FIDUCIARIA S.A. COMO VOCERA DEL FIDEICOMISO LOTE MONTOYA. Demandado: DISTRITO CAPITAL DE BOGOTÁ.**

⁵ RODRÍGUEZ MONSALVE, Mario. Notas para un curso de derecho administrativo general. Medellín: Universidad de Medellín, 1989, p. 28.

de esbozarse, merced a la cual, si dichos procedimientos amparan los intereses administrativos (técnicos o de gestión), la violación de sus formas no necesariamente conduce a la nulidad del acto, pero si imponen una carga o reconocen un derecho al ciudadano (propiamente administrativos) –en otros términos, si se trata de formas que de alguna manera afectan la realidad jurídica del administrado– su no acatamiento se refleja en la nulidad de la decisión irregularmente expedida.

Según lo anterior, dentro del trámite para la emisión de un acto administrativo se identifican procedimientos técnicos o de gestión –regidos por formalidades no sustanciales que no afectan necesariamente su validez– y procedimientos propiamente administrativos –caracterizados por la existencia de formalidades sustanciales–, cuya inobservancia por la autoridad genera consecuencias más gravosas para el acto final, por consistir en la violación de requisitos que se encuentran establecidos como garantía de los derechos del administrado⁶, y que, en el plano de la tutela efectiva de los derechos, tornan imperiosa la protección del debido proceso.

4.9.- También Michel STASSINOPOULUS manifiesta que sólo la violación de las formas sustanciales genera la nulidad del acto, con prescindencia de la fuente que consagre la formalidad. Veamos:

“Por consiguiente sólo el criterio de fondo puede ser útil. Esto significa que el Juez debe apreciar cada caso y buscar el fin mirado por la formalidad, a saber cuál es la garantía por débil que ella sea introducida a favor de los administrados, cuáles serían las consecuencias reales de su omisión y en último lugar cuales son las dudas que esta omisión dejaría en cuanto a la legalidad del acto. En esta apreciación la presunción está siempre a favor del carácter sustancial de las formalidades siguiendo el principio de que la “leges perfectae” es la regla en el derecho público y por consiguiente la omisión de la formalidad entraña lo más a menudo nulidad del acto. Tal es el caso de los conceptos previos, de las disposiciones de funcionarios o el secreto relativo a las gestiones de toda clase, de la comunicación del expediente en los procesos disciplinarios etc.

A título excepcional se consideran como formalidades no sustanciales: la firma de un proceso verbal por el secretario al lado de la firma del presidente, el anuncio de una modificación inminente al plan de alineamiento si resulta del expediente que los interesados a pesar de esta omisión tenían conocimiento de la medida contemplada, la falta de mención en el proceso verbal de que la sesión tuvo lugar a determinada hora etc.

Hay otras formalidades de carácter mixto cuya violación no entraña nulidad sino cuando el administrado puede demostrar que esta violación ha tenido realmente consecuencias dañinas para sus intereses. Citemos un ejemplo suponiendo que la ley impone que la publicación previa de un documento debe tener lugar un mes antes de la emisión del acto, si ella ha tenido lugar sólo veinte días antes de la emisión no resultará la nulidad del acto si se demuestra que los interesados tuvieron conocimiento de ese documento y se sirvieron de él a voluntad. En este caso podemos decir que la formalidad se subdivide en dos partes la publicación es aquí esencial pero el plazo no lo es, a menos que su violación haya realmente perjudicado los intereses del administrado”⁷.

⁶ *Ibíd.*, p. 44.

⁷ STASSINOPOULUS, Michel D. *Tratado de los actos administrativos*. Traducción del francés de Mario Rodríguez Monsalve, p. 115-116.

4.10.- Obsérvese, pues, que la doctrina extranjera asocia el concepto de formalidad sustancial a la función de garantía a favor de los intereses del administrado⁸, de ahí que la inobservancia de éstas configuren irregularidades merecedoras de sanción con la nulidad del acto administrativo, pues, de lo contrario, se caería en un formalismo extremo que colisionaría con la salvaguarda de otros intereses igualmente relevantes, como son los fines estatales que guían la actuación de las autoridades públicas.

Naturalmente que a ese criterio o pauta, habría que agregar, en primer lugar, el que podría denominarse legal, entendiendo por tal aquel vicio o irregularidad que el legislador explícitamente considere como causal de nulidad del acto, pues, en esas circunstancias, la formalidad debe calificarse como sustancial.

Esta idea conduce, necesariamente, a reconocer que si la omisión o cumplimiento irregular de las formas sustanciales es lo único que, en principio, acarrea la invalidez de la decisión administrativa, con mayor razón, será también lo único que cause un menoscabo del debido proceso, pues carecería de lógica avalar la legalidad del procedimiento y no obstante declarar vulnerado con él un derecho fundamental.

Se dice que, en principio, porque la regla que se desarrolla en la presente providencia no es absoluta. En cada caso deberá revisarse cuál fue la formalidad omitida o vulnerada y cuál es la finalidad de la misma, para efectos de determinar si es nulo o no el acto demandado.

De acuerdo con lo anterior, se tiene que sólo las formalidades o trámites de carácter sustancial, cuya inobservancia genere consecuencias gravosas en la formación del acto final, e incluso en los intereses y derechos del administrado, dan lugar a la vulneración del derecho al debido proceso.

Ahora bien, la violación del derecho de audiencia y defensa viene a ser una violación de una etapa del procedimiento, esto es, justamente la etapa de descargos o de audiencia previa. Por eso, para que esta causal se configure debe explicarse qué etapas del procedimiento administrativo fueron pretermitidas o qué irregularidades se cometieron en el procedimiento, al punto de afectar el derecho de defensa.

Tratándose de la etapa probatoria, la Sala considera que el derecho de audiencia y de defensa se puede afectar en los siguientes casos: i) cuando se decreta una prueba ilícita; ii) cuando las partes, en las oportunidades legales, piden pruebas y no se decretan; iii) cuando se decretan las pruebas pedidas oportunamente, pero

⁸ Cfr. VEDEL, Georges. *Derecho Administrativo*. Traducción de la 6ª ed. francesa. Madrid: Aguilar, 1980, p. 496. Según este autor: "Se debe considerar en primer lugar como sustancial todo requisito formal que tenga por objeto garantizar los derechos de los administrados; (...) Por el contrario, constituyen requisitos de forma no sustanciales los que no han sido promulgados con objeto de garantizar los derechos de los administrados o cuya intervención no hubiera modificado el sentido de la decisión impugnada". *Ibíd.*, p. 496.

no se practican y iv) cuando se practican las pruebas decretadas, pero se valoran erróneamente.

La Corte Constitucional⁹ ha precisado que, *“No toda irregularidad procesal que involucre la obtención, recaudo y valoración de una prueba implica la violación del debido proceso. Los defectos procesales relativos a la prueba pueden ser de diversa índole y distinta intensidad y es claro que no todos tienen la potencialidad de dañar el debido proceso del afectado. La Corte Constitucional ha establecido como regla inicial que la simple transgresión de las normas procesales que regulan la inclusión de pruebas en las diligencias no implica afectación del debido proceso. Estas irregularidades menores se refieren a la afectación de las formas propias de los juicios, pero dada su baja intensidad en la definición del conflicto, no quedan cobijadas por el inciso final del artículo 29 constitucional.*

También es menester precisar que la Corte Constitucional ha distinguido entre la prueba ilegal y la prueba inconstitucional.

Respecto de la prueba ilegal ha dicho que es *“aquella que afecta el debido proceso desde el punto de vista procesal formal (incompatibilidad con las formas propias de cada juicio)”*, y respecto de la prueba inconstitucional, *“que es aquella que transgrede igualmente el debido proceso, pero desde una perspectiva sustancial, en tanto es obtenida vulnerando derechos fundamentales.”*

De manera que, la nulidad por la violación del derecho de audiencia y de defensa y del derecho al debido proceso, generalmente ocurre cuando se practican pruebas inconstitucionales. En cambio, no toda irregularidad cometida desde el punto de vista procesal formal en el recaudo de la prueba puede dar lugar a la nulidad. Es menester que la irregularidad sea de carácter sustancial.

3.2.3. Análisis del caso concreto

Conviene precisar, para entendimiento del caso, que los ingresos operacionales que adicionó la DIAN se derivan del contrato 0048 del 5 de febrero del 2002 que celebró la demandante con el Instituto de Seguros Sociales (en adelante ISS).

⁹ Sentencia T-233/07

En el expediente obra la copia del oficio 9822 del 11 de julio de 2007, en el que el presidente (E) del ISS informa que el objeto del contrato era *“prestar asesoría profesional y apoyo logístico al ISS para la recuperación de la cartera correspondiente a los aportes a la seguridad social a favor del ISS”*, y que el plazo del contrato, *“[D]e conformidad con el otro sí aclaratorio No. 1 del 2003, (...) se extiende hasta la finalización de los procesos de cobro coactivo administrativo, liquidación obligatoria, Ley 550/99 y cualquier otro proceso necesario para la recuperación de la cartera asignada inicialmente al contratista.”*¹⁰

De acuerdo con las cláusulas segunda y cuarta del contrato, la remuneración se pactó de la siguiente manera¹¹:

“SEGUNDA. VALOR. Como quiera que se parte de una deuda presuntiva sin garantía hipotecaria o prendaria, la tarifa de los honorarios a reconocer por parte del deudor al CONTRATISTA será hasta del quince por ciento (15%) del valor de la deuda recaudada. Para efectos de constitución de la garantía, el valor del presente contrato se estima en la suma de VEINTE MILLONES DE PESOS (\$20.000.000) M/CTE, aunque su valor real corresponde a los honorarios efectivamente generados por la labor de cobranza. PARAGRAFO: EL CONTRATISTA descontará el 15% de los pagos que efectivamente vayan ingresando al INSTITUTO.”

“CUARTA. OBLIGACIONES DEL CONTRATISTA. Serán obligaciones del CONTRATISTA. (...) 24) EL CONTRATISTA solo podrá cobrar los honorarios asignados como contraprestación por su labor sobre los recaudos que de manera efectiva realice.”

Es un hecho no controvertido que a medida que la demandante percibía los ingresos por el contrato referido, los iba registrando en la cuenta PUC 2805-*“Anticipos y avances recibidos”*¹².

La controversia surge porque, a juicio de la demandante, dado que las obligaciones del contrato de recuperación de cartera se ejecutan a largo plazo y

¹⁰ Folio 35 del cuaderno de antecedentes.

¹¹ Folios 97 y 100 del cuaderno de antecedentes.

¹² Folios 329 y 496 del cuaderno de antecedentes.

terminan cuando se ha hecho efectivo el cobro de cada deuda, los ingresos que se perciben por honorarios se deben registrar como anticipo y, por ende, se causan como ingreso cuando la obligación objeto de cobro esté completamente satisfecha. En cambio, a juicio de la DIAN, los ingresos percibidos por honorarios, independientemente de que la demandante los haya registrado como anticipo, se entienden causados una vez surge la obligación de reclamarlos y eso ocurre a medida que se va recuperando la cartera.

En el recurso de reconsideración interpuesto contra la liquidación oficial de revisión demandada, la sociedad actora pidió la práctica de las siguientes pruebas:

*“Adicionalmente solicito se decreta (sic) la práctica de visita e inspección, al igual que se hizo al ordenar una visita a la Universidad del Atlántico **para conocer de las relaciones comerciales con 2-OA**, de funcionarios de la Administración Tributaria (...), para revisar los expedientes de cobro no solo de la Universidad del Atlántico sino también del Distrito de Barranquilla y de la Fundación San Juan de Dios, para comprobar las afirmaciones hechas en este recurso.”*

En la Resolución 90009 del 3 de noviembre de 2010, que resolvió el recurso de reconsideración, la DIAN denegó la práctica de las pruebas por considerarlas inconducentes e improcedentes. Dice el acto demandado:

“No se accede por inconducente e impertinente, la solicitud del recurrente de realizar visitas a las instalaciones del contribuyente para verificar la realización de gestiones de cobro en vigencias posteriores al año 2006, toda vez la vigencia fiscal del Impuesto sobre la Renta investigada corresponde al año 2006, razón por la que no existe conexión de lo que pretende demostrar en los años 2007 y siguientes con la causación del año 2006, ni con lo que constituye el tema de discusión en este caso.

Por las mismas razones, no procede decretar la visita o inspección a la Universidad del Atlántico para establecer si tuvo relaciones comerciales con el contribuyente, ya que los ingresos identificados como obtenidos por la labor de cobro fueron convenidos con el Instituto de Seguro Social de quien era deudora la Universidad.

Motivado en la misma inconducencia e impertinencia, no procede ordenar la visita o inspección a la Dirección Jurídica Seccional del Seguro Social de Cundinamarca y a la Unidad de Procesos de la Dirección Jurídica Nacional para revisar los procesos de cobro de la Universidad del Atlántico, del Distrito de Barranquilla y de la Fundación San Juan de Dios, ya que con tales hechos no se desvirtúa que los ingresos fueron causados en el año 2006 a favor de la sociedad contribuyente pues vislumbra la labor desarrollada pero no el recaudo efectivo del que depende el nacimiento de la obligación de exigir el pago.”

La Sala considera que le asiste razón a la DIAN, por las siguientes razones:

El artículo 38 del Decreto 2649 de 1993 señala que “[L]os ingresos representan flujos de entrada de recursos, en forma de incremento del activo o disminuciones del pasivo o una combinación de ambos, que generan incrementos en el patrimonio, devengados por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por la ejecución de otras actividades, realizadas durante un período, que no provienen de los aportes de capital.”

A su turno, el artículo 26 del Estatuto Tributario establece tres requisitos para que un ingreso sea renta: i) la realización; ii) que genere enriquecimiento o capitalización y, iii) que no esté exceptuado.

Se entienden realizados los ingresos 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. Por regla general, el ingreso se entiende realizado en el año en que se recibe efectivamente.

Los ingresos obtenidos por los contribuyentes que llevan contabilidad por el sistema de causación se deben denunciar en el año o periodo gravable en que se causen, salvo lo establecido para el caso de negocios con sistemas regulares de ventas a plazos o por instalamentos [art. 27 E.T.].

Y se entiende causado el ingreso cuando nace el derecho a exigir su pago, aunque no se haga efectivo el cobro. La realización por causación del ingreso está, entonces, en función de que nazca el derecho a exigir el pago, aunque no se haya hecho efectivo. Por ende, desde el punto de vista fiscal, el ingreso solamente se realiza y, por ende, produce renta, cuando sea posible exigir su pago [art. 28 E.T.].

Es un hecho no controvertido que la sociedad 2-OA suscribió un contrato de prestación de servicios de recaudo de cartera con el ISS y que en virtud de ese contrato en el año 2006 percibió ingresos por recaudo de cartera.

Conforme con el contrato, los honorarios correspondían hasta el 15% del valor de la deuda efectivamente recaudada.

Para la Sala, el ingreso así percibido se entiende realizado y causado en el año en que se recauda parte o totalmente la deuda objeto de cobro. No es necesario que se finiquite el cobro total de la deuda para entender causado el ingreso percibido parcialmente.

En el expediente reposan documentos que dan cuenta de que el ISS, en cumplimiento del Contrato 0048 de 2002, ordenó fraccionar títulos judiciales correspondientes a abonos de deudas de deudores de esa institución, para ser fraccionados y aplicados, en un porcentaje, a abonar la deuda por autoliquidaciones de aportes parafiscales y, en otro porcentaje, a cubrir el 15% de los honorarios correspondientes de la demandante¹³.

Estas pruebas demuestran que la sociedad actora prestó el servicio y que, por dicha labor, recibió el pago de honorarios, que se calcularon sobre las sumas efectivamente recaudadas de los deudores morosos del ISS. El servicio ya se ha prestado y, por tanto, el ingreso se entiende realizado y causado pues es legalmente exigible.

¹³ Folios 120 a 242 del cuaderno de antecedentes.

La demandante adujo que el artículo 55 del Decreto 2649 de 1993¹⁴ le permite contabilizar como diferidos los ingresos hasta que la obligación correlativa esté total o parcialmente satisfecha y los gastos hasta que el correspondiente beneficio económico esté total o parcialmente consumido o perdido. Esto, por cuanto, según su dicho, los ingresos percibidos son anticipos.

La Sala precisa que el dinero efectivamente recaudado por la demandante derivado de las gestiones de cobro y el porcentaje del 15% que se le paga, calculado sobre las sumas efectivamente recaudadas, no constituye ingreso anticipado. Para que haya ingreso anticipado se requiere que se haya pagado un bien o un servicio sin haberse entregado el bien o prestado el servicio.

Conforme con el contrato que suscribió la demandante con el ISS, la demandante tiene derecho a honorarios por las sumas efectivamente recaudadas, esto es, por servicio de recuperación de cartera efectivamente ejecutado. No percibe honorarios por las meras expectativas de recaudo, luego, no era pertinente probar, como bien lo argumentó la DIAN, que la deuda sigue vigente y que se están adelantando las gestiones para cobrarla.

De otra parte, la demandante alegó que la DIAN valoró inadecuadamente las pruebas que habrían demostrado que los ingresos no se causaron en el 2006, porque se trata de pruebas que permitían establecer que la demandante seguía adelantando gestiones de cobro, por tanto, eran pruebas determinantes, a su juicio, para corroborar el funcionamiento del negocio y, por ende, la causación del impuesto.

Dado que para la Sala, el ingreso por honorarios se causa a medida que se presta el servicio efectivo de cobro de la cartera, resulta impertinente la prueba que permite establecer la operación del negocio.

Las pruebas que reposan en el expediente dan cuenta de las gestiones de cobro que realizó la sociedad actora durante los años 2007 y 2008, correspondiente a la deuda de la Universidad del Atlántico¹⁵. Estas pruebas no desvirtúan que la

¹⁴ **ARTICULO 55.** DIFERIDOS. Deben contabilizarse como diferidos, los ingresos hasta que la obligación correlativa esté total o parcialmente satisfecha y los gastos hasta que el correspondiente beneficio económico esté total o parcialmente consumido o perdido.

¹⁵ Folios 2477 a 3433 del cuaderno de antecedentes.

demandante percibió ingresos por honorarios en el año 2006, que se calcularon sobre las sumas efectivamente recaudadas.

Así mismo, el documento que contiene la explicación sobre el procedimiento de auditoría y cobro de las deudas que realiza 2-OA a favor del ISS¹⁶, simplemente da cuenta de que la demandante realiza gestiones de cobro y que en la medida en que recupera cartera, se va retribuyendo con el pago de honorarios.

De manera que la Sala no evidencia la indebida valoración probatoria que sugiere la demandante, pues independientemente de que los ingresos adicionales se hayan contabilizado como anticipos, lo cierto es que las pruebas muestran que el ingreso se obtuvo en el año 2006, es decir, se realizó y causó en esa vigencia, y que, por tanto, debieron declararse en ese año. La actividad probatoria del demandante se encaminó, únicamente, a demostrar la “atipicidad” del negocio de la sociedad y a la forma en que contabilizó los ingresos como “anticipos”, pero no a desvirtuar el hecho de que se causaron en el año 2006.

Por las anteriores consideraciones, la Sala concluye que no se probó la violación del derecho al debido proceso y de defensa de la demandante. No prospera el recurso de apelación. Se confirma la sentencia apelada.

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

F A L L A

CONFÍRMASE la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A”, en el contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho iniciado por la sociedad 2-OA S.A. en contra de la U.A.E. DIAN, que negó la pretensión de nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 322412009000128 del 17 de noviembre de 2009 y la Resolución 900091 del 3 de noviembre de 2010, expedidas por la DIAN.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

¹⁶ Folios 1551 a 1553 del cuaderno de antecedentes.

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE
VALENCIA**
Presidente

**HUGO FERNANDO BASTIDAS
BÁRCENAS**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE
RODRÍGUEZ**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ
RAMÍREZ**