



Radicación: 23001-23-33-000-2016-00166-01 (27791)
Demandante: SAN PABLO APOSTOL IPS COMPAÑÍA LIMITADA
FALLO

**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., trece (13) de junio de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación 23001-23-33-000-2016-00166-01 (27791)
Demandante SAN PABLO APOSTOL IPS COMPAÑÍA LIMITADA
Demandado DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -DIAN-
Temas: Impuesto sobre la renta 2012. Beneficio de auditoría. Inexistencia de retenciones.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante en contra de la sentencia del 17 de marzo de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Córdoba, Sala Quinta de Decisión, en la que accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda.

La parte resolutive de la sentencia apelada, dispuso lo siguiente¹:

“PRIMERO. Anular parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión nro. 12241201400012, del 16 de diciembre de 2014, y la Resolución nro. 012945, del 30 de diciembre de 2015, mediante las cuales, la demandada determinó oficialmente el impuesto de renta a cargo de la actora y le impuso sanciones por inexactitud y por informar, de acuerdo a lo considerado en esta providencia.

SEGUNDO. A título de restablecimiento del derecho, fijar como deuda tributaria a cargo de la actora la contenida en la parte considerativa de esta sentencia.

TERCERO: Sin condena en costas en esta instancia, de conformidad con lo previamente motivado”

ANTECEDENTES

El 16 de abril de 2013 la demandante presentó su declaración del impuesto sobre la renta del periodo gravable 2012, en la cual determinó saldo a favor por \$335.706.000².

El 24 de abril de 2014 la demandada profirió el Requerimiento Especial 12238201400004 en el que de acuerdo con cruces de información se declararon retenciones inexistentes, propuso aumentar ingresos, reducir el valor de gastos deducibles, determinó sanción por no enviar información y sanción por inexactitud, para un total a pagar de \$1.355.235.000³.

¹ Índice 2 de la plataforma SAMAI. Sentencia.

² Índice 2 de la plataforma SAMAI. Pruebas folio 3.

³ Índice 2 de la plataforma SAMAI. Pruebas folios 517 a 525



El 16 de diciembre de 2014 la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión 122412014000012 en la que se confirmó lo establecido en el requerimiento especial en su totalidad⁴. Sin embargo, el 24 de febrero de 2015 la actora presentó recurso de reconsideración en contra de la liquidación oficial enunciada⁵.

El 30 de diciembre de 2015 la demandada expidió la Resolución 12945 en la que confirmó en su totalidad el acto recurrido⁶.

DEMANDA

SAN PABLO APOSTOL IPS COMPAÑÍA LIMITADA, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA, formuló las siguientes pretensiones⁷:

“1. Declarar nula la LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN No 12 241 2014 000012, de fecha 16 de diciembre de 2014. POR SER EXPEDIDA MEDIANTE FALTA DE MOTIVACIÓN, dado que se originó de un proceso violatorio al BENEFICIO DE AUDITORÍA contemplado en el artículo 689-1 del Estatuto Tributario, y el cual le otorgó a la sociedad SAN PABLO APOSTOL IPS COMPAÑÍA LIMITADA, la firmeza sobre la declaración presentada por impuesto sobre la renta y complementario correspondiente al año gravable 2012, en el formulario No 1103602266608 y radicación No 91000174347366, en la que se registró un total de un saldo a favor por la suma de TRESCIENTOS TREINTA Y CINCO MILLONES SETECIENTOS SEIS MIL PESOS (\$335.706.000).

2. Declarar la firmeza de la declaración presentada por impuesto sobre la renta y complementario correspondiente al año gravable 2012, en el formulario No 1103602266608 y radicación No 91000174347366, en la que se registró un total de un saldo a favor por la suma de TRESCIENTOS TREINTA Y CINCO MILLONES SETECIENTOS SEIS MIL PESOS (\$335.706.000).

3. Restablecer el derecho que ostenta la sociedad SAN PABLO APOSTOL IPS COMPAÑÍA LIMITADA, identificada con el NIT 812.006.756-2, sobre el saldo a favor por la suma de TRESCIENTOS TREINTA Y CINCO MILLONES SETECIENTOS SEIS MIL PESOS (\$335.706.000).

4. Que se ordene el cumplimiento de la sentencia dentro del término establecido dentro del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.”

La demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 2 y 29 de la Constitución Política.
- Artículos 689-1, 747, 748 y 749 del Estatuto Tributario.

El concepto de la violación se sintetiza así⁸:

⁴ Índice 2 de la plataforma SAMAI. Pruebas folios 549 a 558

⁵ Índice 2 de la plataforma SAMAI. Pruebas folios 565 a 575

⁶ Índice 2 de la plataforma SAMAI. Pruebas folios 587 a 602

⁷ Índice 2 de la plataforma SAMAI. Demanda

⁸ Índice 2 de la plataforma SAMAI. Demanda.



Alegó que los actos demandados no cumplen con la normatividad existente y por lo tanto son violatorios al debido proceso, porque no se puede perder el beneficio de auditoría de acuerdo con la suposición de no haber declarado correctamente las retenciones practicadas.

Explicó que el error del valor de las retenciones se generó por otros contribuyentes por errores de escritura en los reportes, como el ocurrido por la retención practicada por E.S.E Hospital San Jerónimo de Montería – Córdoba la cual tenía como base \$278.700.000 y al aplicarse el 11% tiene como valor \$30.657.000, pero por error reportó \$32.051.000. Además, la diferencia de \$1.394.000 fue practicada por la sociedad Médicos & Médicos, de acuerdo con la base de \$12.700.000.

Señaló que los indicios de la DIAN son erróneos al establecer que una de las empresas de salud funcionaba en una casa de familia, lo cual no tiene ningún efecto legal. Adicionalmente, es evidente que en el acta de cruce con terceros se indujo al error al entrevistado al ser evidente una parte escrita en computador y otra a mano, y preguntas que no se le comentaron previo a su citación.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos⁹:

Explicó que el artículo 689-1 del Estatuto Tributario establecía que el beneficio de auditoría se pierde si se prueba que las retenciones declaradas fueron inexistentes, lo cual fue lo ocurrido en el presente caso de acuerdo con información recopilada. Además, no existió prueba contable o contrato con la empresa Médicos y Médicos CIA LTDA que probara el valor de la retención declarada.

Señaló que el testimonio del representante legal no es la única prueba en el expediente, sino que la demandante no aportó documentos o soportes contables que respaldaran las retenciones cuestionadas.

Aclaró que los ingresos no correspondieron a lo facturado, y la demandante no aportó pruebas de \$1.864.632.000 de costos y deducciones. Además, existen gastos no explicados por \$113.714.000 al no aportarse pruebas o razones que los sustenten.

Advirtió que las sanciones por no enviar información al 5% y por inexactitud son procedentes, al no remitirse la información solicitada en el tiempo determinado y al haberse declarado deducciones inexistentes.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Córdoba, Sala Quinta de Decisión accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda. Las razones de la decisión se resumen así¹⁰:

Explicó que la demandante no cuestiona las glosas que se determinaron en los actos demandados, sino que únicamente discute la procedencia del beneficio de auditoría.

⁹ Índice 2 de la plataforma SAMAI. Contestación.

¹⁰ Índice 2 de la plataforma SAMAI. Sentencia.



Aclaró que, el beneficio de auditoría señalado en el artículo 689-1 del Estatuto Tributario no requiere que la DIAN emita un acto antes del término de beneficio de auditoría, sino que al no cumplirse con sus requisitos debe expedir los actos de determinación del tributo antes del término de firmeza del artículo 714 del Estatuto Tributario. Además, la carga de la prueba obligaba a la demandada a probar sus afirmaciones ante la Administración.

Advirtió que pese a que la demandante entregó una factura por los servicios prestados a la empresa Médicos & Médicos no se remitió comprobante de pago, condiciones por las que se prestó el servicio, el contrato o soportes contables de la agente retenedora. Adicionalmente, las declaraciones del representante legal permiten establecer que no existió transacciones entre la demandante y la empresa enunciada.

Señaló que al no haberse cuestionado por la actora la sanción por no enviar información no es posible pronunciarse respecto al tema. Sin embargo, la sanción por inexactitud si debe reducirse por el principio de favorabilidad del 160% al 100%.

Explicó que la condena en costas no es procedente, debido a que prosperaron parcialmente las pretensiones.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** apeló con fundamento en los siguientes argumentos¹¹:

Explicó que el Tribunal erró al desconocer la validez de las pruebas documentales presentadas por el representante legal de la sociedad Médicos & Médicos del 4 de diciembre de 2014, porque se retractó luego con pruebas contables de su afirmación en fecha del 21 de noviembre de 2013. Además, advirtió que una formalidad no puede afectar los derechos adquiridos, como lo es el beneficio de auditoría.

Aclaró que existió un error aritmético en la sentencia de primera instancia, debido a que no se descuenta del valor de la sanción por inexactitud el valor de las retenciones aceptadas por la administración, por \$406.472.000, por lo que el saldo a pagar determinado debe ser de \$491.268.000.

TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA

La **demandada** no se pronunció respecto al recurso de acuerdo con lo establecido en el numeral 4 del artículo 247 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo modificado, por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021.

El **Ministerio Público** se pronunció, por medio del Procurador Quinto Delegado ante el Consejo de Estado, de acuerdo con lo siguiente¹²:

Solicitó confirmar la sentencia apelada, debido a que el representante legal realizó una confesión el 21 de noviembre de 2013 y pese a que se retractó la primera confesión soporta el material probatorio del expediente. Además, la sanción por inexactitud es

¹¹ Índice 2 de la plataforma SAMAI. Recurso

¹² Índice 11 de la plataforma SAMAI



procedente en el presente caso y los \$406.472.000 de retenciones fueron aplicados en el cálculo del Tribunal del valor a pagar en el fallo de primera instancia.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación, se debe establecer si de acuerdo con las pruebas del expediente se cumplió con los requisitos del beneficio de auditoría y si existió un error aritmético por parte del Tribunal en el cálculo del valor a pagar en la declaración del impuesto sobre la renta de la actora del periodo gravable 2012.

El artículo 689-1 del Estatuto Tributario ordena lo siguiente:

“Art. 689-1. Beneficio de auditoría. [...] Si el incremento del impuesto neto de renta es de al menos doce (12) veces la inflación causada en el respectivo año gravable, en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior, la declaración de renta quedará en firme si dentro de los seis (6) 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.[...]”

“Cuando se demuestre que las retenciones en la fuente declaradas son inexistentes, no procederá el beneficio de auditoría.”

De acuerdo con la norma transcrita, el beneficio de auditoría permite que las declaraciones queden en firme en periodos cortos de tiempo (6 meses). Sin embargo, el mencionado beneficio no puede ser aplicado si se prueba que las retenciones en la fuente declaradas fueron inexistentes.

En relación con el beneficio de auditoría cuando se prueba retenciones inexistentes, esta Sala en sentencia del 24 de febrero de 2022 explicó lo siguiente¹³:

“En esos términos, sobre el desconocimiento del beneficio de auditoría, lo que prescribe la norma es una competencia de la autoridad tributaria para actuar cuando quiera que evidencie que el declarante se encuentra en alguno de los supuestos previstos por el ordenamiento como causal que le impediría gozar del beneficio. Así, juzga la Sala, en lo que concierne a posibilidad de enervar el beneficio de auditoría, dentro del plazo ordinario de revisión por la inclusión de retenciones inexistentes, que el artículo 689-1 del ET incorpora una potestad que tiene por destinataria a la Administración¹⁴, no al declarante.”

De acuerdo con el criterio expuesto, es potestad de la Autoridad Tributaria de no permitir que el beneficio de auditoría tenga efectos dentro del plazo ordinario de revisión¹⁵ de las declaraciones, cuando se prueben retenciones en la fuente inexistentes, de acuerdo con lo establecido en el artículo 689-1 del Estatuto Tributario.

¹³ Exp. 25080. C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez

¹⁴ Sentencias del 15 de junio y del 20 de septiembre de 2017 y del 22 de febrero de 2018 (exps. 21864, 21372 y 21453, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez).

¹⁵ El artículo 714 del Estatuto Tributario para el momento de los hechos ordenaba lo siguiente: *“Firmeza de la liquidación privada. La declaración tributaria quedará en firme, si dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, no se haya notificado requerimiento especial. Cuando la declaración se haya presentado de forma extemporánea, los dos años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma. [...]”*



En el presente caso, se observa que Acta de Cruce Con Terceros del 21 de noviembre de 2013 el representante legal de la empresa Médicos & Médicos mediante declaración bajo la gravedad de juramento aclaró que *“En el año 2012 no se firmó contrato con empresa, persona natural o jurídica.”*¹⁶ Además, en la misma acta afirmó que no obtuvo ingreso y que no incurrió en costos y gastos en el periodo gravable 2012¹⁷.

Posteriormente, mediante memorial radicado el 4 de diciembre de 2013 el representante legal de la empresa Médicos & Médicos le informó a la DIAN que realizó operaciones en el año 2012 y señaló que *“se realizaron campañas de promoción y prevención en salud, para tal fin se contrató de manera verbal la prestación de servicios médicos con la empresa SAN PABLO APOSTOL CIA LTDA, NIT 812.006.756-1, durante el mes de diciembre de 2012, por valor de \$12.670.000, transacción soportada con factura 0110 de fecha 27/12/2012. Se efectuó retención en la fuente por concepto de honorarios a la empresa SAN PABLO APOSTOL CIA LTDA, NIT 812.006.756-1, por valor de \$1.393.700, las cuales fueron debidamente certificadas; declaradas con formulario número 3507758442485, y cancelada con recibo de pago en banco 4907858494981, los cuales anexo a la presente respuesta.”*¹⁸

Se observa que en el memorial remitido el representante legal de la empresa Médicos & Médicos explicó que fue a las oficinas de la DIAN el 21 de noviembre de 2013, porque un funcionario de dicha entidad lo llamó en varias oportunidades. Adicionalmente, se advierte que remitió factura con fecha del 27 de diciembre de 2012 a nombre de la demandante en la que se determinó como valor de servicio prestado la suma de \$12.670.000¹⁹.

En cuanto a pruebas anexas el representante legal de Médicos & Médicos remitió declaración mensual de retención en la fuente del periodo 12 de 2012 presentada el 11 de octubre de 2013 en el que se determinó total de retenciones de \$1.394.000, sanciones por \$627.000 para un total de \$2.021.000²⁰. Además, se observa recibo oficial de pago de la mencionada declaración de retención con la misma fecha de su presentación²¹ y certificado de retención con el valor enunciado previamente²².

Se advierte que en el presente caso, la declaración del impuesto sobre la renta del periodo gravable 2012 fue presentada por la demandante el 16 de abril de 2013 en la que determinó que se le había practicado retención en la fuente por la empresa Médicos & Médicos²³. Sin embargo, el representante legal de dicha empresa mediante declaración juramentada aclaró que no realizó ninguna operación en el año 2012, no se remitió prueba de pago a la demandante por el servicio, no existe un contrato que soporte del servicio prestado por la actora, no hay manifestación del doctor que prestó el servicio o el personal contratado.

Se aclara que antes de que se venciera el término del beneficio de auditoría la demandante solicitó devolución del saldo a favor por \$335.706.000 del periodo

¹⁶ Folio 219 del cuaderno de antecedentes administrativos.

¹⁷ *Ibidem*.

¹⁸ Folio 248 del cuaderno de antecedentes administrativos

¹⁹ Folio 250 del cuaderno de antecedentes administrativos.

²⁰ Folio 252 del cuaderno de antecedentes administrativos.

²¹ Folio 251 del cuaderno de antecedentes administrativos.

²² Folio 253 del cuaderno de antecedentes administrativos.

²³ Índice 2 de la plataforma SAMAI. Pruebas folio 3.



gravable 2012 el 15 de octubre de 2013²⁴, pero se declaró su improcedencia mediante Auto 3 del 25 de abril de 2014.

En cuanto al pago de la retención en forma extemporánea por la empresa Médicos & Médicos por los servicios prestados por la actora se observa que ocurrió varios meses después de prestado el servicio, luego de que la actora presentara declaración del impuesto sobre la renta, no remitió prueba de la contabilidad que reflejara la realidad de la operación y el pago de la retención se realizó a solo 5 días que se cumpliera el término del beneficio de auditoría. Además, se advierte que la demandada le solicitó a la actora en vía de recursos administrativos las mencionadas pruebas y no las remitió como lo advierte en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración²⁵, y el representante legal de la demandante es el mismo de la empresa Médicos & Médicos²⁶.

En este orden de ideas, de acuerdo con el material probatorio enunciado la DIAN probó la inexistencia de la retención por \$1.394.000 para el momento en que fue presentada la declaración del impuesto sobre la renta del año 2012, debido a que es evidente que el representante legal de Médicos & Médicos que es el mismo de la empresa actora solo procedió a crear la prueba del pago y retención cuando solicitó la devolución. En consecuencia, se advierte que el Tribunal realizó una adecuada valoración probatoria al determinar la inexistencia de la retención no solo por la declaración juramentada del representante legal, sino que también hizo referencia a la carencia probatoria de la demandante, por lo que no operó el beneficio de auditoría.

En cuanto al error aritmético de la liquidación que alega la demandante, se observa en la sentencia de primera instancia lo siguiente²⁷:

Concepto	Liquidación privada	Liquidación DIAN	Liquidación Tribunal
(...)	(...)	(...)	(...)
Total impuesto a cargo	\$72.160.000	\$687.489.000	\$687.489.000
Anticipo por el año gravable	\$0	\$0	\$0
Saldo a favor periodo fiscal anterior	\$0	\$0	\$0
(...)			
Total retenciones año gravable	\$407.866.000	\$406.472.000	\$406.472.000
Anticipo por año gravable siguiente	\$0	\$0	\$0
Saldo a pagar por impuesto	\$0	\$281.017.000	\$281.017.000
Sanciones	\$0	\$1.074.218.000	\$704.184.000
Total saldo a pagar	\$0	\$1.355.235.000	\$985.201.000
O total saldo a favor	\$335.706.000	\$0	\$0

De acuerdo con la liquidación de la sentencia de primera instancia se observa que si se descontó el valor de las retenciones por \$406.472.000 de forma correcta, por lo que el total de saldo a pagar por \$985.201.000 es el resultado de sumar del valor del impuesto de \$281.017.000 y las sanciones por \$704.184.000.

De acuerdo con lo expuesto, no prosperan los cargos.

²⁴ Folios 18 y 19 del cuaderno de antecedentes administrativos

²⁵ Folios 655 a 686 del cuaderno de antecedentes administrativos.

²⁶ Folios 31 a 40 del cuaderno principal.

²⁷ Índice 2 de la plataforma SAMAI. Sentencia.



Radicación: 23001-23-33-000-2016-00166-01 (27791)
Demandante: SAN PABLO APOSTOL IPS COMPAÑÍA LIMITADA
FALLO

Condena en costas

Finalmente, en cuanto a la condena en costas (agencias en derecho y gastos del proceso), se observa que a la luz de los artículos 188 del CPACA y 365 (num. 8) del CGP, no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen, razón por la cual, no se condenará en costas en esta instancia procesal.

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

FALLA

PRIMERO: CONFIRMAR la sentencia apelada, por las razones expuestas en la parte motiva.

SEGUNDO: No se condena en costas

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

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

(Ausente en comisión)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente (E)

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8086/Vistas/documentos/validador>