



**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
SECCIÓN CUARTA**

**Consejero ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas**

Bogotá, D.C., veintiocho (28) de noviembre de dos mil trece (2013)

**Radicación: 250002327000201000188-01**  
**No Interno: 19291**  
**Asunto: Acción de nulidad y restablecimiento del derecho**  
**Demandante: Instituto de Seguros Sociales**  
**Demandado: U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales**

**F A L L O**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el apoderado del Instituto de Seguros Sociales contra la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca del 26 de octubre de 2011, que declaró no probada la excepción de inepta demanda y negó las pretensiones de la demanda.

## **ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS**

El día 13 de septiembre de 2006, el Instituto de Seguros Sociales presentó la declaración de retención en la fuente, correspondiente al mes de agosto de 2006, en la que registró un total de retenciones por valor de \$681.951.000.<sup>1</sup>

Previo requerimiento especial, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes practicó la liquidación oficial de revisión 312412008000014 del 19 de febrero de 2009, mediante la cual modificó la declaración de retención en la fuente presentada por la demandante, en el sentido de adicionar retenciones no practicadas por \$102.465.161 e imponer sanción por inexactitud de \$163.944.000.<sup>2</sup>

La liquidación oficial de revisión fue confirmada por la Resolución 900018 del 19 de febrero de 2010, con ocasión de recurso de reconsideración interpuesto por la parte actora.<sup>3</sup>

## **ANTECEDENTES PROCESALES**

### **LA DEMANDA**

El Instituto de Seguros Sociales, por medio de apoderado judicial, formuló las siguientes pretensiones:

---

<sup>1</sup> Fls. 8 y 9 del cuaderno de antecedentes.

<sup>2</sup> Fls. 282 a 302 del cuaderno de antecedentes.

<sup>3</sup> Fls. 336 a 354 del cuaderno de antecedentes.

*“PRIMERA.- Que se declare la nulidad del acto administrativo complejo compuesto por la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412008000014 del 19 de febrero de 2009, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, mediante la cual se modificó la Liquidación Privada de retención en la Fuente correspondiente al mes de agosto (08) del año gravable 2006, presentada por el INSTITUTO DE SEGUROS SOCIALES, determinando un mayor valor de retenciones por pagar y se impuso sanción por inexactitud, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 712 del Estatuto Tributario y la Resolución No. 900018 del 19 de febrero de 2010, expedida por la Dirección de Gestión Jurídica, de la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos, de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, la cual confirmó en todas sus partes la citada Liquidación Oficial de Revisión.*

*SEGUNDA.- Que como consecuencia de lo anterior se restablezca en su derecho al INSTITUTO DE SEGUROS SOCIALES, mediante la declaración de que es improcedente la determinación del mayor valor de retenciones fijado, como la sanción impuesta por la Dirección Distrital de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, a través de los actos administrativos demandados.”*

Asimismo, citó como violados los artículos 703, 366 y 647 del Estatuto Tributario.

## **CONCEPTO DE LA VIOLACIÓN**

### **Omisión de la explicación de las modificaciones efectuadas a la declaración privada del impuesto**

Dijo que en el requerimiento especial y en los actos administrativos demandados, la DIAN omitió explicar los puntos que propuso modificar. Indicó que en el requerimiento propuso un mayor valor a pagar por retenciones, aduciendo que el ISS debió practicar la retención sobre los honorarios de los abogados que realizan la gestión de cobro, luego, en la liquidación oficial cambió el argumento y señaló que el

ISS actuó como mandatario, hecho que fue objeto de discusión en el requerimiento especial.

Para el demandante, se configuró la causal de nulidad del artículo 730, numeral 4, del E.T., al omitir la explicación de las modificaciones efectuadas a la declaración privada.

### **De la no obligación del Instituto de Seguros Sociales a retener por este concepto**

Indicó que el ISS no efectúa el pago por concepto de honorarios a favor de los abogados externos encargados del cobro y recuperación de cartera morosa, por concepto del no pago de las cotizaciones de salud y pensiones, pues este pago le corresponde efectuarlo al deudor de dichas obligaciones, como en efecto ocurrió.

Explicó que el ISS celebró ciertos contratos con varias firmas de abogados, tendientes a obtener el pago y recuperación de la cartera por cuenta de las cotizaciones de salud y pensión, en los que claramente se señala que el deudor de las obligaciones es el obligado a pagar los honorarios.

Dijo que de acuerdo con los artículos 366 y 367 del Estatuto Tributario, la retención en la fuente debe ser efectuada por quienes realizan pagos o abonos en cuenta que constituyen renta para el destinatario de los recursos, en tanto su objetivo es conseguir, gradualmente, que el impuesto se recaude, en cuanto sea posible, dentro del mismo período gravable en el que se causa.

Explicó que en los contratos de prestación de servicios profesionales suscritos por el ISS con las firmas de abogados, están claramente señaladas las obligaciones de cada una de las partes, dentro de las que se destaca: *“5) una vez determinado el valor de la deuda adelantar los trámites tendientes al pago de la misma, para lo cual le hará saber al deudor que debe proceder a su cancelación y al pago de los intereses de mora correspondientes, así como a los honorarios a que haya lugar,”*

Adujo que la DIAN no puede asumir que en este caso existió un mandato, y a partir de ello pretender que ha nacido una obligación para el supuesto mandatario, es decir, el ISS, pues las obligaciones tributarias están sujetas al principio de legalidad, de tal forma que la DIAN no puede, por simple analogía, asumir que en esta obligación de liquidar un depósito judicial se establece un contrato de mandato entre el deudor y el liquidador del depósito judicial.

### **Improcedencia de la sanción por inexactitud**

El ISS dijo que la sanción por inexactitud impuesta en los actos administrativos demandados es improcedente, pues no existió inexactitud en la declaración cuestionada.

Adicionalmente, dijo que en caso de que se considere que hay lugar a las retenciones en la fuente adicionadas por la DIAN, es evidente que existió una diferencia de criterios sobre quién es el obligado a pagar los honorarios de los abogados y, por ende, sobre quién debía practicar las retenciones en la fuente.

## **LA CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La U.A.E. DIAN contestó la demanda oponiéndose a las pretensiones de la demanda.

Propuso la excepción de inepta demanda, porque la demanda no contiene la indicación de las normas violadas, requisito que establece el numeral 4 del artículo 137 del Decreto 01 de 1984 cuando se demanda la nulidad de un acto administrativo.

En cuanto a la falta de congruencia del requerimiento especial y la liquidación oficial, dijo que los fundamentos de hecho y derecho esgrimidos en ambos actos guardaron relación y fueron congruentes al sostener que el ISS, en calidad de contratante, fue la entidad que realizó el pago de los honorarios de los abogados externos contratados para la recuperación de la cartera y, por ende, es el responsable de practicar la retención en la fuente cuestionada.

Adicionalmente, explicó que en la liquidación oficial de revisión se calificó el negocio jurídico de conformidad con la definición contractual de mandato.

En cuanto a la obligación de ISS de efectuar las retenciones en la fuente cuestionadas, puso de presente que la entidad celebró contratos de prestación de servicios con varias firmas de abogados, cuyo objeto fue la gestión de cobro y recuperación de cartera por concepto de cotizaciones de salud y pensiones adeudadas a la entidad de seguridad social contribuyente.

Afirmó que si bien el pago de los honorarios estaba a cargo de los deudores, el servicio de cobro de cartera es prestado al acreedor de las cotizaciones en mora, para el caso el ISS, quien, en cumplimiento de los contratos de prestación de servicios suscritos, hizo el pago de los honorarios a los abogados contratados.

Explicó que una de las obligaciones del contratista es elaborar la liquidación de la deuda que luego es certificada por el ISS, y mediante resolución, esta última aprueba la liquidación del crédito y las costas. En firme este acto, el Instituto ordena el fraccionamiento del depósito judicial y la aplicación de los dineros, una parte al capital e intereses adeudados por concepto de aportes de salud y pensiones, y otra al pago de los honorarios, que pueden ser hasta del 15% del valor recaudado, tarifa acordada en la cláusula SEGUNDA de los contratos suscritos.

Indicó que en la cláusula TERCERA, PARÁGRAFO SEGUNDO, el ISS se reserva el derecho de revocar los poderes otorgados. En la cláusula CUARTA, faculta a los contratistas para designar los apoderados judiciales que requieran para llevar los procesos correspondientes y les ordena dar instrucciones a los deudores para que efectúen el pago en la entidad financiera que el ISS designe e informar el número de la cuenta bancaria respectiva.

Aseveró que en el momento en que el ISS ordena el pago de los honorarios a los abogados externos, debe liquidar la retención en la fuente como agente retenedor, de acuerdo con lo prescrito en el artículo 375 del Estatuto Tributario.

La sanción por inexactitud es procedente, toda vez que el demandante omitió el deber de recaudar el impuesto por anticipado, pues no calculó, no retuvo, ni pagó el valor de la retención en la fuente sobre los pagos por honorarios a los abogados

externos, al momento de aplicar los títulos judiciales constituidos a favor del ISS, de lo cual derivó un menor impuesto o saldo a pagar. La diferencia aludida es del hecho mismo considerado, no de la interpretación de las normas aplicables, que es la que exonera de la sanción.

## **LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca negó las pretensiones de la demanda con fundamento en las siguientes consideraciones:

Cotejó el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión acusada, y concluyó que existió correspondencia respecto de las glosas propuestas y los fundamentos de derecho de los actos demandados.

Sostuvo que si bien en la liquidación oficial de revisión se aludió al contrato de mandato y a las obligaciones de las partes, esto se hizo con el fin de fortalecer la posición de la DIAN frente a las obligaciones del agente retenedor por la prestación de un servicio o la gestión realizada.

Indicó que de conformidad con el artículo 367 del Estatuto Tributario, la retención en la fuente es un mecanismo que tiene por objeto conseguir, de forma gradual, que el impuesto se recaude en la medida de lo posible dentro del mismo ejercicio gravable en que se causa. Es una forma de recaudo anticipado del tributo.

Que de los artículos 365, 373 y 375 del Estatuto Tributario y 14 del Decreto 1000 de 1997 se colige que quien recibe o se le abona en cuenta un ingreso y, por consiguiente, se le practica una retención, debe afectar la declaración del año o período fiscal con los ingresos recibidos y las retenciones correspondientes.

Estableció que las retenciones objeto de discusión correspondieron a operaciones consistentes en la prestación de servicios profesionales de abogados externos para el cobro y pago de cartera morosa.

Precisó que, conforme con los artículos 368 y 392 del Estatuto Tributario, las obligaciones a cargo del agente retenedor son tres: i) efectuar la retención o percepción del tributo en los eventos en que por ley deba hacerlo; ii) presentar la declaración y consignar los valores y, iii) expedir los certificados correspondientes a quienes se les practicó la retención. El incumplimiento de cualquiera de estas obligaciones da lugar a la imposición de la sanción correspondiente.

Encontró demostrado que el ISS suscribió contratos de prestación de servicios con ciertas firmas de abogados externos, con el objeto de prestar asesoría profesional y apoyo logístico a la entidad para la recuperación de la cartera correspondiente a los aportes a la seguridad social a favor del ISS.

Estableció que la demandante le concedió a los contratistas la facultad para efectuar el cobro prejurídico y judicial de las deudas contraídas por terceros, fijando un porcentaje del valor que se recaude para el pago de los honorarios por los servicios prestados.

Indicó que existió una relación contractual entre el ISS y los abogados externos, derivada de la celebración de los contratos de prestación de servicios, relación que comporta obligaciones jurídicas para ambas partes, y entre ellas se encuentra consignada la de garantizar el pago de los honorarios al contratista por la prestación del servicio encomendado.

Concluyó que el ISS es la entidad que efectúa el pago de los honorarios a favor de los abogados externos que ejercen la labor de recaudo y recuperación de cartera, de modo que al ser el titular y beneficiario del cobro de los créditos, deviene en la calidad de agente retenedor y debe declarar las sumas correspondientes a la retención en la fuente.

En cuanto a la sanción por inexactitud, advirtió una diferencia de criterio sobre el sujeto sobre el que recae el pago de los honorarios a los abogados externos, mas no sobre el sentido de la norma que establece la obligación de efectuar la retención en la fuente sobre honorarios.

Precisó el incumplimiento por parte del ISS al no realizar la retención o percepción del tributo y al no presentar la declaración de retención en la fuente por este concepto. Que, por ello, la sanción debía mantenerse.

## **EL RECURSO DE APELACIÓN**

La parte actora apeló la decisión del Tribunal. Insistió en que la DIAN omitió explicar en el requerimiento especial y en la liquidación oficial demandada las

razones por las que modificó la declaración de retención en la fuente presentada.

Igualmente, reiteró que el ISS no estaba obligado a efectuar la retención en la fuente respecto de los honorarios profesionales pagados a los abogados externos contratados para el cobro y recuperación de la cartera morosa por concepto del no pago de las cotizaciones de salud y pensión.

Finalmente, insistió en la improcedencia de la sanción por inexactitud, pues el Instituto declaró hechos y cifras completas y sin el ánimo de defraudar a la Administración. Dijo que la diferencia en la retención cuestionada fue el producto de interpretaciones disímiles sobre el derecho, más no por conductas imputables a la entidad.

## **LOS ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La **parte actora** y el **Ministerio Público** guardaron silencio.

La **DIAN** insistió en lo dicho en el escrito de contestación de la demanda.

## **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el apoderado de la entidad demandante contra la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca que negó las pretensiones de la demanda.

En los términos del recurso de apelación, la Sala decidirá: i) si existe correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión, ii) si el ISS está obligado a practicar la retención en la fuente al fraccionar los títulos de depósito judicial y entregar a los contratistas encargados del cobro de la cartera morosa el título por el valor correspondiente a los honorarios y, iii) si incurrió en inexactitud sancionable.

Para el efecto, la Sala reiterará y acogerá lo dicho en otras oportunidades frente a casos similares al que en esta oportunidad se discute, en procesos en los que fungieron las mismas partes, pero respecto de períodos diferentes.<sup>4</sup>

## **DE LA INCONGRUENCIA ENTRE EL REQUERIMIENTO ESPECIAL Y LA LIQUIDACIÓN OFICIAL**

El principio de correspondencia es uno de los que rigen el proceso de determinación oficial de los tributos, previsto en el artículo 711 del E.T., conforme con el cual, la liquidación oficial de revisión debe contraerse exclusivamente a los hechos que hubieran sido considerados en el requerimiento especial o en su ampliación.

La Administración debe enviar el requerimiento especial previamente al contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante. Este acto debe contener

---

<sup>4</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencias del 9 de mayo de 2013, expediente 250002327000200900239-01 (19022); del 13 de junio de 2013, expediente 250002327000201000164-01 (19150), Consejera ponente Martha Teresa Briceño de Valencia e, igualmente, las sentencias del 25 de abril de 2013, expediente 250002327000201000187-01 (19023) y del 4 de abril de 2013, expediente 250002327000201000266-01 (18955), Consejera ponente Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

todos los puntos de la declaración privada que se propone modificar, con las explicaciones en que se sustenta<sup>5</sup>.

El mismo ordenamiento señala que la liquidación oficial de revisión debe contener “*la explicación sumaria de las modificaciones efectuadas, en lo concerniente a la declaración*”<sup>6</sup>, pues, si no acepta la liquidación privada debe poner en conocimiento del administrado los motivos de esta decisión para que él pueda ejercer, de manera efectiva, el derecho de defensa y contradicción. La omisión de este requisito daría lugar a la causal de nulidad del numeral 4 del artículo 730 del E.T.

Revisado el requerimiento especial, se observa que la Administración propuso al contribuyente modificar la declaración privada en el sentido de adicionar la retención en la fuente por concepto de honorarios, al establecer que el ISS, por intermedio del funcionario ejecutor, pagó honorarios a los encargados del cobro de la cartera morosa, “*en el momento en que ordenó al Banco aplicar los depósitos judiciales a nombre de los abogados externos*”, oportunidad en la que “*debió descontar el porcentaje de retención en la fuente sobre la suma pagada e incluir estos valores en la declaración de retención en la fuente del periodo*”.<sup>7</sup>

Luego, al practicar la liquidación oficial de revisión, la Administración modificó la declaración del contribuyente, adicionó el renglón correspondiente a honorarios al considerar que el ISS debió retener, declarar y pagar el valor de \$102.465.161.84, en el momento de aplicar los títulos judiciales en los que ordenó el pago de honorarios a los abogados externos por valor de \$938.161.066.50.

---

<sup>5</sup> Art. 703. E.T.

<sup>6</sup> Art. 712 E.T.

<sup>7</sup> Folio 198 del cuaderno de antecedentes.

De lo anterior, se colige que en las dos oportunidades el hecho analizado es el mismo, el pago de honorarios que, a juicio de la Administración, efectuó el demandante al impartir la orden de aplicar los depósitos judiciales a contratistas del ISS, sobre los cuales omitió practicar la retención en la fuente, cuyo valor es el adicionado al modificar la declaración del contribuyente.

Para la Sala, la actuación no desconoció el principio de correspondencia, ni atentó contra los derechos a la defensa y contradicción del demandante, puesto que la liquidación oficial se contrajo a los hechos analizados en el acto previo, sin que incluyera hechos o glosas distintas a las propuestas inicialmente.

Además, tales actos contienen la motivación suficiente, en ellos se exponen las razones en que se sustentan, las que le permitieron al contribuyente ejercer sus derechos, pues tuvo la oportunidad de responder el requerimiento especial, interponer el recurso de reconsideración y acudir a la jurisdicción, como en efecto lo hizo.

Vale la pena resaltar que la exposición de nuevos o mejores argumentos jurídicos para mantener una glosa no desconocen el principio de correspondencia, y que lo que está prohibido es que se incluyan hechos nuevos o glosas diferentes de las propuestas en el requerimiento especial<sup>8</sup>, lo que no ocurrió en el presente caso.

El cargo no prospera.

---

<sup>8</sup> Sentencia del 2 de febrero de 2012, Expediente 16760, Consejero ponente Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

## **DE SI EL ISS ESTABA OBLIGADO A DECLARAR Y PAGAR LA RETENCIÓN EN LA FUENTE SOBRE LOS PAGOS POR HONORARIOS**

El ISS, a lo largo del proceso gubernativo, y ante la jurisdicción, insistió en que no estaba obligado a practicar, declarar y pagar la retención en la fuente sobre los honorarios de los abogados externos encargados del cobro y recuperación de la cartera morosa que por concepto de cotizaciones por salud y pensiones adeudaban terceros a ese Instituto.

Lo anterior, porque ni en los contratos de prestación de servicios que suscribió con profesionales del derecho para ese fin se obligó a pagar tales honorarios, ni ese Instituto los pagó. Además, que de conformidad con las cláusulas de tales contratos y el artículo 836-1 del E.T., el deudor del ISS es quien debe pagar los honorarios por la cobranza y, cumplir las obligaciones tributarias de retener, declarar y pagar la retención en la fuente.

Al respecto, se precisa que la retención en la fuente es un mecanismo de recaudo anticipado de impuestos, frente al cual, en oportunidad anterior, esta Sección precisó:

*“La retención en la fuente es un mecanismo que permite un flujo periódico, regular y constante de ingresos al Estado. Le garantiza una disponibilidad financiera para el cumplimiento de sus fines y adicionalmente, constituye un instrumento de control en favor del cumplimiento de las obligaciones tributarias.*”

*“Este mecanismo permite el recaudo del impuesto sobre la renta al tiempo que el contribuyente percibe el ingreso y para las personas y entidades declarantes, no es un impuesto sino un medio que facilita, acelera y asegura el recaudo del tributo, cuyo fundamento es la ley. (arts. 365 y ss. del E.T.).*

*“Con este mecanismo se vincula a los particulares en la gestión tributaria, imponiéndoles un deber de colaboración que se concreta en las siguientes obligaciones: - Practicar las retenciones a que haya lugar; - expedir a los beneficiarios de los pagos, los correspondientes certificados donde consten las retenciones practicadas; - presentar las declaraciones mensuales de retención en la fuente; - consignar las retenciones en las entidades autorizadas para recaudar y dentro de los plazos fijados; - responder ante el Estado por la retención que dejó de practicar, sin perjuicio de su derecho de reembolso contra el contribuyente (artículos 370, 375, 378, 376 y 381 del E.T.).*

*“Las obligaciones de retener y certificar se desarrollan entre el agente retenedor y el beneficiario de los pagos o abonos en cuenta y consiste en que al momento del pago o abono en cuenta, el agente de retención conserve una cantidad a título del respectivo impuesto del beneficiario, valor que deberá ser certificado. El beneficiario del pago o abono en cuenta puede deducir del total del impuesto sobre la renta y complementarios el valor del impuesto que le haya sido retenido (art. 373 E.T.).*

*“Las obligaciones de presentar declaración y consignar las retenciones que debieron practicarse son exigibles por el Estado, únicamente al agente retenedor.*

*“Cuando el agente retenedor no efectúe la retención a la que está obligado legalmente, **responderá por la suma que está obligado a retener o percibir y las sanciones o multas que le sean impuestas por su incumplimiento son de su exclusiva responsabilidad, de conformidad con el artículo 370 del Estatuto Tributario.***

*“El agente de retención del impuesto sobre la renta es el sujeto pasivo jurídico del impuesto, es decir, es el obligado frente al Fisco, independientemente de que quien debe soportar el efecto económico del gravamen sea el beneficiario del pago o abono en cuenta.*

*“El beneficiario del pago está obligado a declarar en su liquidación privada del impuesto sobre la renta, la totalidad de los ingresos obtenidos, incluyendo aquéllos que fueron objeto de retención en la fuente, liquidando el impuesto correspondiente y descontando las retenciones que le fueron practicadas.*

*“Se advierte que, según dispone el artículo 370 del Estatuto Tributario, cuando el agente retenedor satisface la obligación, con ocasión de su responsabilidad por las retenciones no practicadas, es “sin perjuicio de su derecho de reembolso contra el contribuyente”. Es decir, puede repetir contra el beneficiario del pago por el monto de la retención dejada de practicar y que tuvo que asumir”<sup>9</sup>.*

De lo anterior se destaca que la retención en la fuente como instrumento de control del cumplimiento de las obligaciones tributarias, facilita, acelera y asegura el recaudo del impuesto sobre la renta y que, éste sea concomitante con el ingreso del contribuyente.

El agente retenedor es la persona que efectúa el pago o abono en cuenta y a quien la ley expresamente le ha otorgado tal calidad. Así, no puede confundirse la calidad de agente de retención con el de contribuyente del impuesto.

---

<sup>9</sup> Sentencia del 20 de febrero del 2008, expediente 16026, Consejera ponente María Inés Ortiz Barbosa.

Son obligaciones de los agentes de retención: efectuar la retención o percepción del tributo, presentar la declaración mensual, consignar los valores retenidos en los lugares y plazos fijados, expedir los correspondientes certificados y responder por la retención que dejó de practicar, sin perjuicio del derecho de reembolso contra el contribuyente.

En cuanto al deber de retener, corresponde al agente retenedor, al momento de efectuar el pago o abono en cuenta, detraer la suma correspondiente al impuesto a cargo del beneficiario del pago o abono en cuenta, valor que está obligado a declarar y consignar en la oportunidad legal.

El agente retenedor que incumpla el deber de retener, estando obligado a ello, “responderá por la suma que está obligado a retener o percibir, sin perjuicio de su derecho de reembolso contra el contribuyente”. Sin embargo, las sanciones o multas que se le impongan al agente por el incumplimiento de sus obligaciones son de su exclusiva responsabilidad, según lo dispone el artículo 370 del Estatuto Tributario.

Este mismo ordenamiento, en el artículo 392, establece la obligación a cargo de las personas jurídicas y sociedades de hecho de practicar retención en la fuente sobre los pagos o abonos en cuenta que realicen por “concepto de **honorarios**, comisiones, servicios y arrendamientos”. Según la modificación introducida por el artículo 45 de la Ley 633 de 2000, la tarifa de retención en la fuente aplicable a los contribuyentes no obligados a presentar declaración de renta y complementarios es del 10% por honorarios y comisiones y del 6% por servicios. La norma además indica que el Gobierno Nacional fijará la tarifa para los contribuyentes obligados a declarar.

En desarrollo de tal facultad, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público expidió el Decreto Reglamentario 260 de 2001<sup>10</sup>.

En el presente asunto, mediante los actos acusados, la Administración modificó la declaración de retención en la fuente de agosto de 2006, en el renglón “**HONORARIOS**” de la sección de Retenciones a Título de Renta y Complementarios, en el sentido de adicionarlo en **\$102.465.161**.

Dicha suma es el total de la retención en la fuente que, a juicio de la Administración, el demandante dejó de practicar sobre los honorarios de los contratistas al momento en que ordenó el pago de los depósitos judiciales del periodo y que fueron aplicados, así:

---

<sup>10</sup> **Art. 1°.Retención en la fuente por honorarios y comisiones para declarantes.** La tarifa de retención en la fuente a título de impuesto sobre la renta, sobre los pagos o abonos en cuenta por concepto de honorarios y comisiones de que trata el inciso tercero del artículo 392 del Estatuto Tributario, que realicen las personas jurídicas, las sociedades de hecho y las demás entidades y personas naturales que tengan la calidad de agentes retenedores en favor de los contribuyentes del impuesto sobre la renta que sean personas jurídicas y asimiladas, es el once por ciento (11%) del respectivo pago o abono en cuenta.

Cuando el beneficiario del pago o abono en cuenta por honorarios o comisiones, sea una persona natural la tarifa de retención es del diez por ciento (10%). No obstante lo anterior, la tarifa de retención en la fuente sobre los pagos o abonos en cuenta por honorarios y comisiones en favor de personas naturales será del once por ciento (11%) en cualquiera de los siguientes casos:

Cuando del contrato se desprenda que los ingresos que obtendrá la persona natural beneficiaria del pago o abono en cuenta superan en el año gravable 2001 el valor de ochenta y ocho millones de pesos (\$88.000.000).

Cuando los pagos o abonos en cuenta realizados durante el ejercicio gravable por un mismo agente retenedor a una misma persona natural superen en el año gravable 2001 el valor de ochenta y ocho millones de pesos (\$88.000.000). en este evento la tarifa del once por ciento (11%) se aplicará a partir del pago o abono en cuenta que sumado a los pagos realizados en el mismo ejercicio gravable exceda dicho valor.

<b>A nombre del ISS</b>	<b>Valor \$</b>
Por concepto de Autoliquidaciones	5.507.447.383.11
Por concepto de <b>Honorarios Abogados Externos</b>	<b>938.161.066.50</b>
Por concepto de Fraccionamientos	7.004.210.604.47
A nombre del ISS Bonos	788.109.497.99
Alcaldías y Municipios	243.303.740.18
Cuotas partes pensionales	106.456.382.00
Pago crédito de vivienda	957.766.00
Debido cobrar	394.54.00

La partida correspondiente a los “**Honorarios Abogados Externos**” está conformada por los valores entregados a los beneficiarios. A continuación se indica el nombre, monto, tarifa y valor de la retención en la fuente calculada en los actos acusados, así:

<b>Beneficiario</b>	<b>Valor honorarios</b>	<b>Tarifa %</b>	<b>Valor retención</b>
Fabio Moreno Torres	24.446.155,98	10	2.744.615,00
Felipe Alberto Cabas	14.938.721,83	10	1.493.872,18
2-OA	831.517.851,00	11	91.466.963,61
Beta	2.968.225,00	11	326.504,75
ABCM Abogados Asesores	9.154.238,69	11	1.006.966,26

M&D Asesores	1.792.828,00	11	197.211,08
Invar	9.321.513,00	11	1.025.366,43
Cecilia Cuellar Serrano	378.030,00	10	37.803,00
C.I. Growers Of Paridese S.A.	1.037.987,00	11	114.178,57
Asociación Colegio de Jueces de Cali	4.200,00	11	462,00
Expreso Gómez Villa S.A.	298.873,00	11	32.876,03
Fernando Herrera Tapia	190.729,00	10	19.072,90
Luis Alberto Cañón flechas	29.890.604,00	10	2.989.060,40
Italo Libero Ruggeiro	411.307,00	10	41.130,70
Gigacon Ltda.	1.208.795,00	11	132.967,45
Urbanizadora Marín Ltda.	6.453.167,00	11	709.848,37
FMT	1.147.841,00	11	126.262,51
<b>Totales</b>	<b>938.161.066,50</b>		<b>102.465.161,84</b>

Al respecto, el demandante insistió en que tales honorarios fueron pagados por los deudores del ISS y no por ese Instituto. Sustentó la afirmación en el hecho de que celebró contratos de prestación de servicios con esos profesionales, abogados externos, en los que expresamente se estipuló que los honorarios de los contratistas estarían a cargo de los sujetos deudores de los aportes a salud y pensiones. Además, en que, de conformidad con el artículo 836-1 del Estatuto Tributario, los gastos de la cobranza los asume el deudor de las sumas objeto del cobro.

Sea lo primero señalar que el demandante es agente retenedor, hecho no discutido. En tal calidad, debe cumplir las obligaciones del agente retenedor, previstas en los artículos 375 y siguientes del Estatuto Tributario, entre las cuales está la de efectuar la retención en los actos u operaciones en las que intervenga y en las que, por disposición legal, deba efectuar la percepción del tributo.

Como se indicó, los pagos o abonos en cuenta que hagan las personas jurídicas y sociedades de hecho por concepto de honorarios están sujetos a retención en la fuente a título de impuesto sobre la renta y complementarios.

Ahora bien, los depósitos judiciales pagados en el período en cuestión fueron constituidos a favor del Instituto de Seguros Sociales con el dinero recaudado por la gestión de cobro adelantada por los abogados externos contratados por el demandante con el fin de recuperar la cartera correspondiente a los aportes a la seguridad social.

En efecto, el ISS suscribió contrato de prestación de servicios con las firmas Fabio Moreno Torres, Felipe Alberto Cabas, Beta 2-OA, M&D Asesores, ABMC Abogados Asesores, Invar, Ceciliar Cuellar Serrano, C.I. Growers of Paridese S.A., Asociación Colegio de Jueces de Cali, Expreso Gómez Villa S.A., Fernando Herrera Tapia, Luis Alfredo Cañón Flechas, Italo Ibero de Ruggerio, Gigacon Ltda., Urbanizadora San Martín Valencia y FMT, con el objeto de recuperar la cartera por concepto de aportes de salud y pensiones adeudados por empleadores morosos al sistema de seguridad social<sup>11</sup>.

---

<sup>11</sup> Contrato de prestación de servicios. Cláusula **PRIMERA: OBJETO**.- El CONTRATISTA se compromete a prestar asesoría profesional y apoyo logístico al ISS, para la recuperación de la cartera correspondiente a los aportes a la Seguridad Social en favor del ISS" (folios 21 a 27 cuaderno de antecedentes).

El mismo instrumento estipula, en la cláusula **SEGUNDA**, que *“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”*.

En los términos acordados, los honorarios de los contratistas deben ser reconocidos por los deudores del ISS, esto es, por terceros de esta relación contractual. Además, están sujetos a condición, pues, pueden ser de hasta el 15% de las sumas recuperadas por la labor de cobranza. En consecuencia, si el contratista no tiene resultados en esta gestión y no recupera suma alguna, no tendrá derecho a los honorarios.

Además, se destaca que en la cláusula **CUARTA**, que hace referencia a las obligaciones del contratista, en el numeral 24, expresamente se estableció: *“El CONTRATISTA solo podrá cobrar los honorarios asignados como contraprestación por su labor sobre los recaudos que de manera efectiva realice”*.

Además, el ISS se reserva la facultad de solicitar la revocatoria de los poderes otorgados o la cuenta asignada cuando considere que la representación judicial ha sido desatendida, o sea inoportuna, deficiente o inconveniente<sup>12</sup>.

De las obligaciones asignadas a los contratistas<sup>13</sup> se destacan, las siguientes: i) *“Una vez determinado el valor de la deuda deberá adelantar los trámites tendientes al pago de la misma, para lo cual le hará saber al deudor que debe proceder a su cancelación y al pago de los intereses de mora correspondientes así como a los honorarios a que haya lugar”*. ii) *“El CONTRATISTA deberá exigir también que para el*

---

<sup>12</sup> PARÁGRAFO SEGUNDO de la cláusula **TERCERA** del contrato de prestación de servicios.

<sup>13</sup> Ver cláusulas **CUARTA y QUINTA** del contrato de prestación de servicios.

*pago sean diligenciados los formatos de las autoliquidaciones por las cuales se efectúa el recaudo y que se presenten en el Banco correspondiente. Estos pagos se harán en los bancos que para tal efecto determine el INSTITUTO y los dineros recaudados serán consignados a favor del INSTITUTO". iii) Dar instrucciones a los deudores para que realicen sus pagos a través de la cuenta bancaria o con la entidad financiera que el INSTITUTO designe para recibir estos pagos. iv) Informar a los deudores el número de la cuenta bancaria del INSTITUTO y la entidad financiera donde se recaudarán los recursos provenientes del pago. Y, v) "(...) El CONTRATISTA proyectará la certificación de deuda debiendo incluir en ella el valor correspondiente a los honorarios que se causan a su favor para que sea firmada por el Instituto dicha certificación".*

De lo anterior se deduce que los profesionales contratados para el cobro prejurídico y jurídico de las cotizaciones a la seguridad social adeudadas al ISS deben proyectar la liquidación del crédito, la que incluye la obligación principal (las cotizaciones adeudadas), los intereses y los gastos en que haya incurrido el Instituto para hacer efectivo dicho crédito, aspectos que, el demandante afirmó, son los honorarios de los abogados externos, y que esta liquidación es certificada posteriormente por el ISS.

Otra de las obligaciones de los contratistas es instruir a los deudores para que efectúen el pago de tales conceptos a favor del ISS, mediante consignación en las cuentas bancarias e instituciones financieras que, para este efecto, el mismo Instituto haya determinado.

De lo anterior se advierte que el demandante es el que tiene el control de la actividad de cobro desarrollada por los contratistas. Los contratistas desarrollan la actividad objeto de los contratos, los que están sujetos a los términos de los

mismos. Los deudores del ISS, a quienes se dirige la actividad contratada, una vez deciden cumplir sus obligaciones, simplemente se someten al trámite establecido por el Instituto y la ley para el cobro coactivo, y pagan a su acreedor la deuda liquidada y certificada por el mismo ISS.

De otra parte, como se afirmó en el recurso, los títulos de depósito judicial son constituidos con los dineros pagados por los deudores del ISS, consignados en las cuentas bancarias que el mismo Instituto señaló para el efecto, los que permanecen bajo su administración y custodia hasta que finaliza el procedimiento de cobro, momento en el que el funcionario ejecutor autoriza la segregación de los títulos judiciales y ordena la aplicación a los distintos conceptos.

De lo dicho, se advierte que los deudores, al efectuar los pagos exigidos por quienes adelantan la labor de cobro, no solo consignan a favor del ISS el valor de las cotizaciones adeudadas al sistema de seguridad social, sino, además, los intereses correspondientes y los honorarios de los profesionales que adelantaron la labor de cobranza que permitió hacer efectivo el crédito.

En consecuencia, el deudor paga al acreedor, el ISS, los distintos conceptos exigidos por los encargados del cobro, contenidos en la liquidación de la deuda certificada por la misma entidad, esto es, capital, intereses y gastos.

Se señala que el artículo 836-1 del Estatuto Tributario establece que en el procedimiento administrativo de cobro coactivo, el deudor debe pagar no solo el monto de la obligación sino, además, los gastos en que incurrió la Administración para hacer efectivo el crédito, es decir, que el deudor debe reembolsar a la entidad lo que ésta gastó en la labor de cobranza.

En los términos de los contratos de prestación de servicios que celebró el ISS para recuperar los aportes de salud y pensión que le adeudaban, se advierte que si bien expresamente dicen que los honorarios los pagará el deudor, lo cierto es que, en la realidad, el deudor paga al Instituto, se repite, el capital, los intereses y los gastos que se le exigen en la liquidación de la deuda que el mismo ISS certifica.

De lo anterior se infiere que en ese acto el deudor paga al ISS la obligación principal y los intereses correspondientes, y reembolsa el valor de los gastos en que incurrió la entidad para hacer efectiva la deuda.

Cabe señalar que en el momento en que el deudor consigna el dinero a favor del ISS para pagar la deuda liquidada, que es el momento en que el Instituto recauda el valor de las obligaciones adeudadas, no se produce para el contratista, presunto beneficiario “del pago o abono en cuenta”, ingreso alguno, pues él no recibe efectivamente la prestación que se le debe<sup>14</sup>.

Los contratistas, que para el caso son los contribuyentes del impuesto sobre la renta, perciben el ingreso generador del tributo sólo hasta el momento en que el funcionario ejecutor autoriza el fraccionamiento y entrega los títulos judiciales y ordena que sean aplicados a los distintos conceptos como los indicados antes en el cuadro, esto es, bonos pensionales, autoliquidaciones, fraccionamientos, honorarios abogados externos y otros.

---

<sup>14</sup> Código Civil, art. 1626. Definición. “El pago efectivo es la prestación de lo que se debe”.

Tratándose de una obligación de dar, el deudor efectivamente paga en el momento en que entrega lo que se obligó a dar. En virtud de los contratos suscritos por el demandante, la contraprestación que los contratistas reciben por su labor de cobro es el porcentaje pactado sobre los valores efectivamente recuperados.

En consecuencia, en el presente asunto, el pago de los honorarios a los contratistas se verifica en el momento en que el funcionario ejecutor del ISS, quien ha tenido la administración y custodia de los títulos judiciales, autoriza la segregación de éstos y ordena la aplicación a los distintos conceptos, entre éstos, a los honorarios de los abogados externos.

En otras palabras, el funcionario efectúa, realmente, el pago de los honorarios al distribuir y entregar los títulos judiciales a los beneficiarios, títulos cuyo valor es equivalente a la tarifa pactada como VALOR de la contraprestación por el servicio prestado, que no es otra que el porcentaje acordado sobre las sumas efectivamente recuperadas.

Dado que los pagos por concepto de honorarios son conceptos sujetos a retención en la fuente a título de renta, el ISS, al fraccionar y entregar a los contratistas los títulos judiciales equivalentes al valor de los honorarios pactados, entregó lo debido, es decir, efectuó el pago, y, como agente retenedor que intervino en el acto u operación, estaba obligado a practicar la retención en la fuente, pues es el sujeto obligado ante el Fisco. Así, debió detraer la suma correspondiente al impuesto a cargo de los beneficiarios de dichos pagos.

Dado que la liquidación de la retención en la fuente practicada por la Administración en los actos acusados, sobre los honorarios pagados a los contratistas al aplicar los

títulos judiciales, no fue objeto de cuestionamiento alguno, se entiende ajustada a derecho.

No prospera el cargo.

### **DE LA SANCIÓN POR INEXACTITUD**

La Sala advierte que el inciso tercero del artículo 647 del Estatuto Tributario, expresamente, establece que constituye inexactitud de la declaración de retención en la fuente el hecho de no incluir en la declaración la totalidad de retenciones que han debido efectuarse, y que la sanción será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) del valor de la retención no efectuada.

En la investigación adelantada, la Administración constató que el demandante omitió el deber de practicar la retención en la fuente, a que estaba obligado, sobre los pagos que por concepto de honorarios efectuó al fraccionar y aplicar los títulos judiciales constituidos a favor del ISS, con los dineros recaudados por la actividad de cobro adelantada por los profesionales externos contratados para ese efecto, hecho que quedó dilucidado en el aparte anterior.

En el caso, lo que se presenta es el desconocimiento de la obligación legal, pues si bien, de manera formal, en los contratos de prestación de servicios se estableció que el deudor del ISS sería el encargado del pago de los honorarios, en la realidad ese deudor pagó al ISS, que es su acreedor, la obligación principal, los intereses y los gastos de la cobranza, conforme lo establece el artículo 836-1 del E.T.

Sin embargo, como se indicó antes, el pago de los honorarios pactados en los contratos de prestación de servicios se verificó, realmente, en el momento en que el funcionario encargado de la administración y custodia de los depósitos judiciales constituidos a favor del ISS, ordenó el fraccionamiento y la aplicación de los mismos a los honorarios de los abogados externos contratados para el cobro prejurídico y jurídico de los aportes a la seguridad social adeudados a esa entidad.

El demandante pretende excusar la omisión del deber legal de retener al momento del pago de los honorarios, con la alegada diferencia de criterios en la interpretación del derecho aplicable, pero lo cierto es que el Instituto, al elaborar los términos del contrato de prestación de servicios, confundió la contraprestación que debe al contratista por el servicio contratado, con la obligación legal del deudor, tercero en esa relación contractual, quien, por disposición legal, debe pagar los gastos en que incurre la administración por la cobranza, sin que ello sea razón suficiente que justifique la conducta omisiva que dio lugar a imponer la sanción por inexactitud.

Por lo anterior, no prospera el recurso interpuesto y, en consecuencia, se confirmará 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 el día 26 de octubre de 2011, dentro del contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho iniciado por el Instituto de Seguros Sociales en contra de la U.A.E. DIAN.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y cúmplase.

Esta providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**

Presidente de la Sala

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**