

PAGOS POR HONORARIOS – Retención – En la fuente – Agente retenedor

En el presente asunto, mediante los actos acusados, la Administración modificó la declaración de retención en la fuente de septiembre de 2005, en el renglón «**HONORARIOS**» de la sección de Retenciones a Título de Renta y Complementarios, en el sentido de adicionarlo en **\$83.502.000** [...]. Al respecto, el demandante ha insistido en que tales honorarios fueron pagados por los deudores del ISS y no por ese Instituto. Sustenta la afirmación en 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 periodo en cuestión, fueron constituidos a favor del Instituto de Seguros Sociales con el dinero recaudado por la gestión de cobro adelantada por los profesionales, abogados externos, contratados por el demandante con el fin de recuperar la cartera correspondiente a los aportes a la seguridad social [...]. Es preciso señalar 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. 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. 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, 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, él 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.

RETENCION EN LA FUENTE – Noción – Finalidad - Definición – Responsabilidad – Tarifa

[...] 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. 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.

PRINCIPIO DE CORRESPONDENCIA – Liquidación – Derecho de defensa – Principio de correspondencia

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 todos los puntos de la declaración privada que se propone modificar, con las explicaciones en que se sustenta. 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*», 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». 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 actuar como agente retenedor y practicar la retención en la fuente en cuantía de \$83.502.000 en el momento de aplicar los títulos judiciales, en los que ordena el pago de honorarios a los abogados externos por valor de \$769.178.196.29 [...]». 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 desconoce el principio de correspondencia, ni atenta contra los derechos a la defensa y contradicción, puesto que la liquidación oficial se contrae a los hechos analizados en el acto previo, sin que incluya 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 cuales le permitieron al contribuyente ejercer sus derechos, pues tuvo la oportunidad de responder el requerimiento especial, interponer el recurso gubernativo y acudir a la jurisdicción y así lo hizo. La Sala ha sostenido 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.

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCION CUARTA

Consejero ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá D.C., nueve (9) de mayo de dos mil trece (2013)

Radicación número: 25000-23-27-000-2009-00239-01(19022)

Actor: INSTITUTO DE SEGUROS SOCIALES

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandante, contra la sentencia del 17 de junio de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, mediante la cual negó las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES

El 11 de octubre de 2005, la actora presentó vía electrónica la declaración de retención en la fuente correspondiente al mes de septiembre del 2005¹.

La División de Fiscalización Tributaria de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, previa investigación², en la que practicó inspección tributaria³, profirió el Requerimiento Especial N°310632007000175 del 27 de diciembre de 2007, en el que propuso adicionar la retención en la fuente por concepto de honorarios [\$83.502.351] y liquidar sanción por inexactitud [\$133.603.000]⁴.

El 31 de marzo de 2008, el actor respondió el anterior requerimiento⁵. Luego, la Administración profirió la **Liquidación Oficial de Revisión N°310642008000037**

¹ Fl. 99, anexo 1, c.a.

² Mediante Auto de Apertura N°310632007001016 del 19 de septiembre de 2007 (fl. 1, anexo 1, c.a.

³ Por Auto N°310632007000014 del 21 de septiembre de 2007, ordenó la práctica de la inspección tributaria (fl. 3, anexo 1, c.a.). En el folio 9 siguiente está el Acta correspondiente

⁴ Fl. 209, anexo 2, c.a.

⁵ Fl. 225, anexo 2, c.a

del 24 de junio de 2008, por la que modificó la declaración privada conforme con lo propuesto en el acto previo⁶.

Contra la liquidación anterior, el contribuyente interpuso el recurso de reconsideración⁷, el cual fue decidido por la **Resolución N°900163 del 17 de junio de 2009**, en el sentido de confirmar el acto recurrido.

DEMANDA

La actora, en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, solicitó la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión N°310642008000037 del 24 de junio de 2008 y de la Resolución N°900163 del 17 de junio de 2009 y, a título de restablecimiento del derecho, pidió que se declare que “es improcedente la determinación del mayor valor de retenciones fijado, como la sanción impuesta por la Dirección Distrital (sic) de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, a través de los actos administrativos demandados”.

Indicó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 29 y 338 de la Constitución Política.
- Artículos 366, 367, 392, 647, 703, 714 y 730 del Estatuto Tributario.

Desarrolló el concepto de violación, así:

La declaración privada adquirió firmeza. Transcurrieron más de dos años, contados desde la fecha del vencimiento del plazo para declarar hasta la notificación del requerimiento especial.

La administración omitió la explicación de las modificaciones a la declaración tributaria. En el requerimiento especial propuso el mayor valor a pagar sustentado en que el ISS debió practicar la retención en la fuente sobre los honorarios de los abogados que efectúan el cobro, como si ésta fuera una obligación propia. Y, luego, en la liquidación de revisión, dice que el ISS actuó como mandatario y que,

⁶ Fl. 318, anexo 2, c.a.

⁷ Fl. 359, anexo 2, c.a.

como tal, debía retener, argumento frente al cual no tuvo la oportunidad de ejercer el derecho de defensa.

El ISS no está obligado a practicar ni a declarar la retención sobre los honorarios de los abogados externos encargados del cobro y recuperación de la cartera morosa correspondiente a cotizaciones por salud y pensiones, pues el Instituto no paga tal servicio, lo hace el deudor de los aportes a la seguridad social y quien tendría a cargo tales obligaciones tributarias.

En los contratos de prestación de servicios suscritos por el ISS y los encargados del cobro, se hallan descritas las obligaciones de las partes. Según la cláusula SEGUNDA, el pago de los honorarios está a cargo del deudor del ISS. Al respecto, el artículo 836-1 del E.T. prevé que en el proceso de cobro coactivo, el deudor debe pagar los gastos en que incurrió la entidad para hacer efectivo el crédito.

No existe disposición legal que obligue al que liquida un depósito judicial que practique la retención en la fuente. La DIAN no puede asumir, “por simple analogía”, que al momento de liquidar un depósito judicial se establece un contrato de mandato entre el deudor y el liquidador de dicho depósito.

Es improcedente la sanción por inexactitud impuesta, dado que no incurrió en infracción sancionable y, si en gracia de discusión, aceptara que había lugar a las retenciones en la fuente, se estaría ante una diferencia de criterios entre la administración tributaria y el contribuyente sobre quién es el pagador de los honorarios en cuestión y, por ende, quién el obligado a retener.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La demandada respondió la demanda y se opuso a la prosperidad de las pretensiones con fundamento en lo siguiente:

El requerimiento especial fue notificado oportunamente. El término con que contaba la Administración para proferir dicho acto, en principio, vencía el 12 de octubre de 2007, pero al practicar la inspección tributaria, amplió dicho plazo en 3 meses, por lo que notificado el requerimiento especial el 2 de enero de 2008, fue oportuno, y la declaración no adquirió firmeza.

Hay correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión demandada, pues no fueron variados los fundamentos de hecho y de derecho en que se fundan las modificaciones propuestas y efectuadas a la declaración. Los actos acusados exponen las razones por las que procedía la retención en la fuente en los contratos celebrados para el cobro prejurídico y jurídico de la cartera adeudada al ISS, sin que fuera necesario ampliar el requerimiento especial.

En los contratos de prestación de servicios suscritos por el ISS con los abogados externos para el cobro de los aportes a salud y pensiones adeudados por terceros, la obligación de pagar los honorarios está a cargo del Instituto y ésta surge cuando, adelantada la labor de cobranza, el contratista logra el recaudo, sea como consecuencia de las medidas cautelares decretadas o por consignación voluntaria del deudor, dinero con el que son constituidos los títulos de depósito judicial.

Una de las obligaciones del contratista es elaborar la liquidación de la deuda, que luego el ISS certifica y, mediante resolución, aprueba la liquidación del crédito y las costas y, 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.

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.

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 y de acuerdo con lo prescrito en el artículo 375 del E.T.

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.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal denegó las pretensiones de la demanda con fundamento en lo siguiente:

A la fecha de notificación del requerimiento especial, la declaración privada no había adquirido firmeza. El término prescrito en el artículo 714 del E.T. fue suspendido por tres meses, debido a que la Administración practicó inspección tributaria. En principio dicho término vencía el 12 de octubre de 2007, pero como fue suspendido por tres meses, se amplió al 12 de enero de 2008. En consecuencia, como el acto previo fue notificado el 2 de enero de 2008, se realizó en el plazo legal.

De la confrontación del requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión acusada, el *a quo* advirtió que existe correspondencia entre éstos, pues no encontró que en el acto definitivo se hubieran cambiado aspectos sustanciales o de fondo a la declaración del contribuyente con respecto a las glosas propuestas en el acto previo.

Con fundamento en el numeral 1° del artículo 836 del E. T., el Tribunal señaló que la deuda administrativa por el costo del proceso de cobro incluye los honorarios de los abogados, que esta obligación se contrae con la administración no con los funcionarios o con las personas que hacen sus veces. Además, que el artículo 392 ib, ordena aplicar la retención en la fuente a los pagos o abonos en cuenta que hagan las personas jurídicas y sociedades de hecho por concepto de honorarios, comisiones, servicios y arrendamientos.

Existe relación contractual entre el ISS y los abogados externos. De los contratos de prestación de servicios que éstos suscribieron, se derivan consecuencias jurídicas, entre éstas, la obligación de garantizar el pago del tributo previsto en la ley, de quien, como contratante, realiza el pago de los honorarios al contratista por

la gestión que a nombre de él realiza, que no se desvirtúa por el simple hecho de afirmar que los honorarios los paga el tercero deudor de la obligación principal.

De tales contratos no es posible inferir que existe una relación contractual entre los deudores y los abogados externos, ni del simple hecho de que éstos hayan gestionado ante aquellos el cobro de una obligación de la que es acreedor el ISS.

El deudor tiene a su cargo la obligación principal, esto es, “el valor del crédito más los costos del cobro jurídico o prejurídico”. El que realiza la gestión de cobranza tiene derecho a recibir los honorarios, de este pago surge el derecho de la DIAN a exigir la retención en la fuente del contratante, agente retenedor, que en el caso es el ISS, quien debió practicarla en el momento en que ordenó el fraccionamiento de los depósitos judiciales y pagó los honorarios a los contratistas.

El ISS es el titular de los créditos y como tal tiene el manejo de los dineros recaudados, incluido el porcentaje correspondiente a la gestión de cobro y es el que ordena el pago de las cuentas de cobro por concepto de honorarios, por ende, el que debe detraer el valor correspondiente a la retención en la fuente.

La sanción por inexactitud es procedente, pues no se está ante la diferencia de criterios en cuanto a la interpretación del derecho aplicable, sino ante el desconocimiento del artículo 392 del E.T.

RECURSO DE APELACIÓN

El demandante interpuso el recurso de apelación contra la decisión del *a quo*. Lo sustentó en lo siguiente:

La actuación acusada es nula por violación del derecho al debido proceso, en particular, a la defensa y contradicción. La Administración cambió los fundamentos en que sustentó la modificación de la declaración, pues mientras que en el requerimiento especial, adujo que el ISS debió practicar la retención sobre los honorarios de los abogados que realizan la gestión de cobro al momento de liquidar el respectivo crédito judicial, en el acto liquidatorio, argumentó que “mi poderdante actuó como mandatario”. A su juicio, tal modificación invalida los actos acusados, porque no tuvo oportunidad de controvertir este nuevo argumento.

El ISS cumplió con las obligaciones tributarias relacionadas con la retención en la fuente, en particular, por concepto de los honorarios que pagó a profesionales, abogados externos, en el periodo en discusión, sobre los que retuvo, certificó, declaró y pagó la suma de \$287.182.000.

El pago de los honorarios a los abogados externos encargados del cobro y recuperación de cartera morosa, por concepto del no pago de las cotizaciones de salud y pensión, lo efectúa el deudor de estas obligaciones.

En los contratos suscritos con esta finalidad, se estipuló que los honorarios de los contratistas son pagados por el deudor del ISS. Así, ni se obligó, ni efectuó el pago de los honorarios derivados de tales contratos, por lo que no debe retener, declarar o pagar la retención en la fuente por estos conceptos.

Si el deudor del Seguro Social no paga estos honorarios, el ISS no está obligado a pagar suma alguna por este concepto a los profesionales contratados para el cobro prejurídico y jurídico, quienes deben informar a los deudores que, además del capital e intereses, deben pagar los gastos, entre éstos, los honorarios por la cobranza.

Con fundamento en los artículos 366 y 392 del E.T., indicó que 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 los contratos de prestación de servicios que motivaron este proceso se estipularon claramente las obligaciones de cada una de las partes. Las cláusulas QUINTA y SEGUNDA señalan que el obligado a pagar los honorarios, que son equivalentes al 15% de la deuda recaudada, es el deudor del Seguro Social y, a él mismo, según el artículo 836-1 del E.T., le corresponde pagar la obligación adeudada y los gastos en que incurrió la Administración para hacer efectivo el crédito.

Los títulos de depósito judicial son constituidos con los dineros pagados por los deudores del ISS, consignados en la cuenta señalada para el efecto y permanecen bajo su custodia hasta que finaliza el trámite de cobro. En este momento, para distribuir tales dineros, el funcionario ejecutor segrega el título judicial e ingresa al haber del Instituto la parte correspondiente a capital e

intereses, entrega a los encargados del cobro los correspondientes a los honorarios y “al reembolso de los gastos en los que ellos incurrieron en el desarrollo de su gestión” y, si resultan sobrantes, los devuelve al deudor. De esta manera, maneja estos títulos para la adecuada administración de los mismos.

El funcionario ejecutor actúa como juez, por tanto, no puede retener al fraccionar los títulos, ni existe en el Estatuto Tributario norma que lo obligue a practicar retenciones sobre los depósitos judiciales o sobre los ítems en que se fracciona el título judicial.

La liquidación del crédito contiene los conceptos que paga el deudor del ISS, esto es, capital e intereses, valor de los honorarios causados, etc, para conocimiento tanto del deudor como del ISS.

El hecho de que los títulos permanezcan consignados en una cuenta de propiedad del ISS no significa que hacen parte de su patrimonio, pues en los contratos se estipuló que el capital y los intereses son del ISS y los honorarios y gastos procesales de los abogados contratados para el cobro.

Independientemente de la cuenta de la que se efectúe el pago de honorarios, el obligado a éste es el deudor, no el ISS, razón por la que no podía efectuar la retención. Así, la declaración fue debidamente presentada.

No incurrió en inexactitud sancionable, pues el denuncia presentado contiene datos claros, completos y ciertos, acordes con su contabilidad, sin que haya lugar a imponer sanción alguna. Si, en gracia de discusión, aceptara la adición de la retención en la fuente pretendida por la demandada, no habría lugar a la sanción por inexactitud impuesta, porque se presenta una diferencia de criterios sobre quién es el pagador de los honorarios de los abogados y, por ende, sobre quién debía practicar las retenciones en cuestión.

Declaró las retenciones en la fuente por pago de honorarios de acuerdo con los registros de los libros de contabilidad y con la convicción de que no debía incluir las sumas aplicadas a favor de los abogados externos, en tanto, él no es el deudor y pagador de las mismas, sino que lo fue el deudor del ISS en el momento en que efectuó la consignación por ese concepto.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandada insistió en que el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión demandada contienen las explicaciones que justifican la modificación a la declaración privada, las cuales no desconocen el principio de congruencia de que trata el artículo 711 del E.T.

En calidad de acreedor y administrador de los recursos obtenidos con la labor ejecutiva de cobro, el ISS recibió y dispuso de los dineros consignados en las cuentas designadas para tal efecto, entre éstos, el valor correspondiente a los honorarios de los profesionales contratados para el cobro de los valores adeudados, por lo que el ISS es el responsable de practicar la retención en la fuente.

Constituye inexactitud sancionable no incluir la totalidad de las retenciones que por ley debió practicar. Y, solicitó que se confirme la sentencia apelada.

La **demandante** no intervino en esta etapa procesal

El **Ministerio Público** guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En el presente caso, se discute la legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión N°310642008000037 del 24 de junio de 2008 y de la Resolución N°900163 del 17 de junio de 2009, actos por los cuales la DIAN determinó el valor de la retención en la fuente de septiembre del 2005⁸.

En los términos del recurso de apelación, la Sala determinará: i) si existe correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión, ii) si el ISS es el 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

⁸ Sobre similares supuestos de hecho y de derecho, entre las mismas partes, por periodo diferente, se pronunció la Sala en sentencia del 4 de abril de 2013, C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

cartera morosa el título por el valor correspondiente a los honorarios, y iii) si incurrió en inexactitud sancionable.

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 todos los puntos de la declaración privada que se propone modificar, con las explicaciones en que se sustenta⁹.

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”*¹⁰, 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”.

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 actuar como agente retenedor y practicar la retención en la fuente en cuantía de \$83.502.000 en el momento de aplicar los títulos

⁹ Art. 703. E.T.

¹⁰ Art. 712 E.T.

judiciales, en los que ordena el pago de honorarios a los abogados externos por valor de \$769.178.196.29 (...)."

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 desconoce el principio de correspondencia, ni atenta contra los derechos a la defensa y contradicción, puesto que la liquidación oficial se contrae a los hechos analizados en el acto previo, sin que incluya 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 cuales le permitieron al contribuyente ejercer sus derechos, pues tuvo la oportunidad de responder el requerimiento especial, interponer el recurso gubernativo y acudir a la jurisdicción y así lo hizo.

La Sala ha sostenido 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 especial¹¹.

El cargo no prospera.

El ISS a lo largo del proceso gubernativo y ante la jurisdicción ha insistido 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

¹¹ Sentencia del 2 de febrero de 2012, Exp. 16760, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

honorarios por la cobranza y, cumplir las obligaciones tributarias de retener, declarar y pagar la retención en la fuente.

Al respecto es preciso señalar 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”¹².

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.

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.

¹² Sentencia del 20 de febrero del 2008, Exp. 16026, C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa.

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 2001¹³.

En el presente asunto, mediante los actos acusados, la Administración modificó la declaración de retención en la fuente de septiembre de 2005, en el renglón “**HONORARIOS**” de la sección de Retenciones a Título de Renta y Complementarios, en el sentido de adicionarlo en **\$83.502.000**.

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:

A nombre del ISS	Valor \$
Por concepto de Bonos pensionales	1.047.571.269,27
Por concepto de Autoliquidaciones	1.941.523.213,71
Por concepto de Honorarios Abogados Externos	769.178.196,29

¹³ **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.

Por concepto de Fraccionamientos	3.047.256.327,22
A nombre del ISS	185.508.384,00
Por otros conceptos (Alcaldías)	174.891.230,17
Por otros conceptos (Hospitales)	79.654.405,00
Total depósitos judiciales de septiembre/05	7.245.583.025,66

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:

Beneficiario	Monto aplicado	Tarifa %	Valor retención
Unión Temporal León León	640.461,70	11	70.450,79
M&D	66.018.799,94	11	7.262.067,99
Holanda García Gil	2.001.520,00	10	200.152,00
Fabio Moreno Torres	25.093.294,12	10	2.509.329,41
Guillermo Ricaurte Torres	3.665.319,00	10	366.531,90
Cecilia Cuellar Serrano	8.429.970,00	10	842.997,00
Jorge Alberto Castañeda	39.808,00	10	3.980,80
Promociones y Cobranzas Beta	127.175,00	11	13.989,25
Asociación Conductores Taxi Vigía	934.399,75	11	102.783,97
Felipe Alberto Cabas	1.246.970,00	10	124.697,00
León León Asociados	1.439.568,00	11	158.352,48
Invar	17.627.742,00	11	1.939.051,62
Astrid Constanza Bernal	19.714.433,00	10	1.971.443,30
Ana Julia Díaz Guchu	19.843.673,00	10	1.984.367,30
2 OA S.A.	265.856.513,00	11	29.244.216,43
Cobranza Asesorías y Consultorías	206.540,00	11	22.719,40
Promociones y Publicidad Pto de Vta	21.058,00	11	2.316,38
Carlos Daniel Pérez	2.786.319,03	10	278.631,90
ABCM	1.474.004,00	11	162.140,44
José Alejandro Torres Hernández	9.412.823,95	10	941.282,40
Textiles Rionegro	52.274.548,13	11	5.750.200,29
Coltejer S.A.	251.832.331,67	11	27.701.556,48
Gloria Martínez	17.940.925,00	10	1.794.092,50
Blanco Collante Libar	550.000,00	10	55.000,00
Totales	769.178.196,29		83.502.351,04

Al respecto, el demandante ha insistido en que tales honorarios fueron pagados por los deudores del ISS y no por ese Instituto.

Sustenta la afirmación en 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 periodo en cuestión, fueron constituidos a favor del Instituto de Seguros Sociales con el dinero recaudado por la gestión de cobro adelantada por los profesionales, 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 Unión Temporal León León, M&D, Holanda García Gil, Fabio Moreno Torres, Guillermo Ricaurte Torres, Cecilia Cuellar Serrano, Jorge Alberto Castañeda, Promociones y Cobranzas Beta, Asociación Conductores de Taxi Vigía, Felipe Alberto Cabas, León León Asociados, Invar, Astrid Constanza Bernal, Ana Julia Díaz Guchu, 2 OA S.A., Cobranzas Asesorías y Consultorías, Promociones y Publicidad Pto de Vta, Carlos Daniel Pérez, ABCM, José Alejandro Torres Hernández, Textiles Rionegro, Coltejer S.A., Gloria Martínez, Blanco Collar (sic)

Libar¹⁴, con el objeto de recuperar la cartera por concepto de aportes de salud y pensiones adeudados por empleadores morosos al sistema de seguridad social¹⁵.

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 cuenta asignada cuando considere que la representación judicial ha sido desatendida, o sea inoportuna, deficiente o inconveniente¹⁶.

De las obligaciones asignadas a los contratistas¹⁷, 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 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*

¹⁴ Afirmación del demandante contenida en la respuesta al requerimiento especial (Fl. 339, Anexo 2) y en el recurso de apelación (cfr. Fl. 180 c.p.).

¹⁵ 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” (Anexo 1, folios 11 y s.s.).

¹⁶ **PARÁGRAFO SEGUNDO** de la cláusula **TERCERA** del contrato de prestación de servicios.

¹⁷ Ver cláusulas **CUARTA y QUINTA** del contrato de prestación de servicios.

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 cual incluye la obligación principal (las cotizaciones adeudadas), los intereses y los gastos en que haya incurrido el Instituto para hacer efectivo dicho crédito, que el demandante afirma, 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, la Sala observa 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, 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 afirma 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 cuales permanecen bajo su administración y custodia hasta que finaliza el procedimiento de cobro, momento en el cual el funcionario ejecutor autoriza la segregación de los títulos judiciales y ordena la aplicación a los distintos conceptos. En palabras

del apelante “al momento de fraccionar el título, lo que se hace es, distribuir lo que a cada quien le corresponde”.

De lo dicho, la Sala 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.

Es preciso señalar 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 debe¹⁸.

¹⁸ Código Civil, art. 1626. Definición. “El pago efectivo es la prestación de lo que se debe”.

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.

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, 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, él 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.

En cuanto a la **sanción por inexactitud** impuesta, la Sala advierte que el Estatuto Tributario en el artículo 647, inciso tercero, expresamente establece que constituye inexactitud de la declaración de retenciones en la fuente, el hecho de no incluir en la declaración la totalidad de retenciones que han debido efectuarse y 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, estos 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 dió lugar a imponer la sanción por inexactitud.

Por lo anterior, no se dará prosperidad al 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 y por autoridad de la ley,

F A L L A :

Confírmase la sentencia apelada.

Se reconoce personería a LUZ NELLY URIAN SUESCA como apoderada de la parte demandada, en los términos y para los efectos del memorial que está en el folio 204 del cuaderno principal.

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

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

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ
Presidente de la Sala

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS