



TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE CUNDINAMARCA
SECCIÓN CUARTA
SUB SECCIÓN B

Bogotá D. C., primero (1°) de febrero de dos mil dieciocho (2018)

SENTENCIA NRD No. 005

MAGISTRADA PONENTE: **DRA. CARMEN AMPARO PONCE DELGADO**
DEMANDANTE: **SALUD MÉDICOS ESPECIALISTAS S.A.**
DEMANDADA: **U.A.E. DIAN**
EXPEDIENTE: **25000-23-37-000-2016-01152-00**
REFERENCIA: **NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO**

Se procede a dictar sentencia dentro del proceso promovido por la sociedad Salud Médicos Especialistas S.A., quien actúa por intermedio de apoderado judicial en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho consagrado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, contra Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

I. ANTECEDENTES
A. LA DEMANDA

1. LAS PRETENSIONES.

La parte actora invoca como tales las siguientes:

“PRIMERA. Que son nulos los siguientes actos administrativos, por haber sido expedidos con violación a las normas en las que hubieren tenido que sujetarse:

1. Liquidación Oficial de Revisión No. 82412014000002 del 2 de diciembre de 2014 proferida por la Dirección de Impuestos y Aduanas de Girardot, notificada el 10 de diciembre de 2014 por medio de la cual se determinó el impuesto sobre la renta de SALUD MÉDICOS ESPECIALISTAS S.A. correspondiente al año gravable 2012, en un valor de ciento diez millones trescientos cincuenta y dos mil pesos /\$110.352.000); retenciones en la fuente a favor por valor de ciento seis millones trescientos cincuenta y dos mil \$\$106.352.000) y se impuso una sanción por inexactitud por valor de ciento sesenta y tres millones ciento noventa y dos mil pesos %\$163.192.000), arrojando un valor a pagar de ciento treinta y dos millones setecientos siete mil pesos (\$132.707.000).

2. Resolución No. 624-900035 del 18 de diciembre de 2015 proferida por la División Seccional de Impuestos de Bogotá, notificada el 6 de enero de 2016, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración presentado por mi poderdante y en la cual se determinó el impuesto sobre la renta de SALUD MÉDICOS ESPECIALISTAS S.A. correspondiente al año gravable 2012 en un valor de ochenta y nueve millones quinientos tres mil pesos (\$89.503.000); retenciones en la fuente a favor por valor de ciento seis millones trescientos cincuenta y dos mil pesos (\$106.352.000) y se impuso una sanción por inexactitud por valor de ciento veintisiete millones cuatrocientos dieciséis mil pesos (\$127.416.000), arrojando un valor a pagar de setenta y cinco millones ochocientos setenta y dos mil pesos (\$75.872.000).

EXPEDIENTE No. 25000-23-37-000-2016-01152-00
DEMANDANTE: SALUD MÉDICOS ESPECIALISTAS S.A.
SENTENCIA PRIMERA INSTANCIA
MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

SEGUNDA. *A título de restablecimiento del derecho:*

1. Se declare la firmeza de la declaración de corrección del impuesto sobre la renta del año gravable 2012, distinguida con sticker No. 91000218939358, formulario 11030500057336 de fecha 28 de enero y que corresponde a la liquidación oficial de corrección No. 082412014000026 de fecha 20 de noviembre de 2013, notificada el 25 de noviembre de 2013 y ejecutoriada el 28 de enero de 2014”.

2. LOS HECHOS.

Se exponen en la demanda introductoria del proceso, en síntesis, los siguientes:

Mediante formulario No. 1103602551245 del 17 de abril de 2013, la sociedad actora presentó su declaración privada del impuesto sobre la renta correspondiente al año 2012, liquidando un saldo a favor de \$101.254.000.

El 08 de octubre de 2013, la contribuyente solicitó la corrección de su denuncia inicial para traer como arrastre a la declaración de renta presentada, el saldo a favor liquidado en el denuncia rentístico del año 2011, por valor de \$34.695.000.

En atención a dicha solicitud, con Liquidación Oficial de Corrección No. 082412013000026 del 20 de noviembre de 2013, la entidad demandada determinó un nuevo saldo a favor en cuantía de \$132.480.000.

Dada la apertura de la investigación tributaria, el 28 de enero de 2014 la sociedad demandante presentó declaración de corrección del impuesto sobre la renta del año 2012, en los términos previstos por el fisco en el acto de liquidación oficial de corrección.

Por medio de Requerimiento Especial No. 08238214000002 del 03 de julio de 2014, la Administración Tributaria propuso la modificación de la Liquidación Oficial de Corrección y de la declaración de corrección, eliminando el saldo a favor denunciado y liquidando un valor a pagar de \$132.707.000.

Dicho acto fue contestado por la parte actora, oponiéndose a las glosas propuestas por el fisco.

El 02 de diciembre de 2014, la entidad demandada profirió la Liquidación Oficial de Revisión No. 082412014000002, ratificando las sumas determinadas en el requerimiento especial; decisión que fue recurrida por la demandante con escrito radicado el 30 de enero de 2015.

Con Resolución No. 900.035 del 18 de diciembre de 2015, se decidió el recurso de reconsideración presentado, modificando el acto de liquidación oficial respecto del valor a pagar por concepto de impuesto sobre la renta del año 2012, fijándolo en cuantía de \$75.872.000.

3. NORMAS VIOLADAS.

Considera la parte demandante, que con la expedición de los actos administrativos acusados, se violan las siguientes disposiciones normativas:

EXPEDIENTE No. 25000-23-37-000-2016-01152-00
DEMANDANTE: SALUD MÉDICOS ESPECIALISTAS S.A.
SENTENCIA PRIMERA INSTANCIA
MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

- Constitución Política: artículos 29 y 95.
- Estatuto Tributario: artículos 27, 28, 711 y 772.

4. CONCEPTO DE VIOLACIÓN.

La sociedad Salud Médicos Especialistas S.A., quien actúa como parte actora dentro de la Litis, esquematizó su concepto de violación como a continuación se resume:

4.1. Nulidad de los actos administrativos acusados por estimar los ingresos provenientes de Nueva EPS y Famisanar EPS como de la demandante.

Durante el año objeto de investigación, la sociedad demandante percibió ingresos por los servicios prestados a la Nueva EPS en la suma de \$1.122.746.980, como se soporta con los registros contables de la empresa y las facturas emitidas por la compradora del servicio; sin embargo, la Administración imputó por ese concepto el monto de \$1.205.407.003, sin tener fundamento alguno para proceder a ello.

Lo mismo ocurre con los ingresos provenientes de Famisanar EPS, los cuales fueron adicionados por el fisco de manera arbitraria, donde se tuvo en cuenta como única prueba la información suministrada por dicha entidad prestadora de salud que indicó como pago por la prestación de servicios médicos, la suma de \$451.810.339 a favor de la demandante, sin tener en consideración que algunas de las facturas relacionadas por la compradora del servicio fueron emitidas en vigencias anteriores las cuales, en virtud del principio de causación, se declararon como ingresos en tales periodos.

Lo anterior significa, que parte de los ingresos que Famisanar EPS señaló como pagados en el año 2012, corresponden a ingresos que fueron causados contable y fiscalmente en vigencias anteriores, pues su causación sucedió en la fecha de emisión de la factura.

4.2. Nulidad de los actos administrativos demandados por falta de aplicación de los artículos 27, 28, 772 y 779 del E.T.

Para los contribuyentes que llevan su contabilidad por el sistema de causación, la realización de los ingresos se presenta en el momento en que estos se causan, es decir, cuando nace el derecho a exigir su pago aunque no se haya efectuado el cobro.

Empero, el fisco contraría las normas tributarias que establecen el principio de causación al incluir dentro de los ingresos de la contribuyente los consignados en la totalidad de las facturas relacionadas por Famisanar EPS, cuya causación ocurrió en periodos anteriores al año 2012, pretendiendo de esta manera que tales ingresos se tributen en la fecha de pago.

No observó la Administración de Impuestos la contabilidad de la empresa, en la cual se detalla que los ingresos de algunas de las facturas se causaron en años anteriores, tales como las cuentas contables 419001 "*ingreso por evento Famisanar*", 419101 "*ingresos por evento Nueva EPS*" y 13605 "*entidades promotoras de salud contributiva*", que reflejan los montos reales de los ingresos percibidos por la actora durante la vigencia fiscal 2012, provenientes de Famisanar EPS y de Nueva EPS.

4.3. Nulidad de los actos administrativos demandados por violación al derecho de defensa.

EXPEDIENTE No. 25000-23-37-000-2016-01152-00
DEMANDANTE: SALUD MÉDICOS ESPECIALISTAS S.A.
SENTENCIA PRIMERA INSTANCIA
MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

En el acto administrativo por medio del cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Liquidación Oficial de Revisión, uno de los argumentos expuestos por la DIAN para adicionar los ingresos provenientes de Nueva EPS, se concretó en los pagos realizados por aquella a favor de la demandante por concepto de copagos y cuotas moderadoras; sin embargo, tal argumento no fue planteado en ninguna de las actuaciones anteriores a ese acto administrativo que puso fin a la vía gubernativa.

Ello desconoce el derecho de defensa que le asiste a la actora y el principio de correspondencia que debe existir entre el requerimiento especial, la liquidación oficial y la resolución que resuelve el recurso de reconsideración, como lo manda el artículo 711 del E.T.

De modo que, la inclusión por primera vez de los pagos realizados a favor de la demandante en la suma de \$30.493.266, por concepto de cuotas moderadoras y de \$52.167.221 por concepto de copagos, cercenó la posibilidad a la contribuyente de defenderse y desvirtuar ese cargo en sede administrativa.

Con todo, se precisa que de conformidad con el concepto No. 001377 de 2002, los ingresos por copagos y cuotas moderadoras pertenecen a las entidades promotoras de servicios de salud – EPS, calidad con la que no cuenta la sociedad demandante al ser una IPS.

4.4. Nulidad de los actos administrativos demandados por violación del numeral 9° del artículo 95 de la Constitución Política.

La Administración Tributaria desconoce que Salud Médicos Especialistas S.A. debe contribuir con los gastos e inversiones del Estado de manera justa y equitativa, al incluir en los ingresos declarados sumas de dinero que de acuerdo con la técnica contable fueron causadas en años anteriores.

B. ARGUMENTOS DE DEFENSA.

Mediante escrito allegado el 05 de octubre de 2016, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, actuando por intermedio de apoderada judicial, contestó la demanda oponiéndose a las pretensiones consignadas en ella por las siguientes razones (fls. 1162 a 1169):

De conformidad con los soportes probatorios recaudados durante la investigación, se constató que las cifras registradas en la contabilidad y en la declaración privada presentada por la sociedad demandante, difieren de las cifras informadas por los terceros y de los ingresos reportados en el certificado de retención aportado por la contribuyente.

En ese contexto, la DIAN fundamentó de manera adecuada la adición de ingresos gravados en tanto se basó en la información consignada en la “*relación de certificados de retención 2012*”, suscrita por el contador público de la sociedad demandante, la cual se presume cierta y acorde con la realidad.

De otro lado, se advierte que con el recurso de reconsideración se allegó una información documental por la contribuyente; empero, a la luz del artículo 750 y 751 del E.T., tales pruebas solo podían ser valoradas por la Administración siempre que se hubieran allegado con la respuesta al requerimiento especial o antes de que se profiriera el acto de liquidación oficial.

EXPEDIENTE No. 25000-23-37-000-2016-01152-00
DEMANDANTE: SALUD MÉDICOS ESPECIALISTAS S.A.
SENTENCIA PRIMERA INSTANCIA
MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

Así las cosas, ante las inconsistencias presentadas en los documentos allegados al proceso de determinación, en relación con los ingresos de la sociedad contribuyente que fueron percibidos por las operaciones desplegadas con Nueva EPS y Famisanar EPS, y con el fin de verificar la realidad de los hechos económicos discutidos, se enviaron requerimientos ordinarios a dichas entidades promotoras de salud para que allegaran ante la DIAN la información de las operaciones realizadas con la sociedad demandante durante el año 2012.

La Nueva EPS certificó los siguientes pagos realizados a favor de la actora: *(i)* \$1.122.746.516 por concepto de servicios de salud; *(ii)* \$30.493.266 como cuotas moderadoras; y *(iii)* \$52.167.221 por Copagos, para un total de \$1.205.407.003.

Por su parte, el revisor fiscal de Famisanar S.A. certificó que los pagos realizados a la demandante por concepto de servicios, compras y honorarios ascendió a la suma de \$451.810.339.

Ahora bien, frente a la adición de ingresos por copagos y cuotas moderadoras advierte la entidad demandada que dichos pagos realizados a la demandante son gravados, en la medida que constituyen aportes en dinero que deben hacer los afiliados y beneficiarios del sistema general de seguridad social en salud por hacer uso de los servicios de salud, siendo responsabilidad de las EPS efectuar su recaudo conforme a su capacidad administrativa.

Finalmente, en lo que respecta a la falta de correspondencia alegada por la demandante entre los actos acusados al incluirse ingresos por concepto de cuotas moderadoras y copagos en el acto que puso fin a la actuación administrativa, considera la DIAN que dicho principio no es aplicable en la etapa de la resolución que resuelve el recurso de reconsideración, comoquiera que el artículo 711 del E.T. solo contempla tal principio para fundar las razones de hecho y de derecho de la liquidación oficial, que deben relacionarse con lo planteado en el requerimiento especial. Además, agrega que los copagos y las cuotas moderadoras fueron pagos que constituyeron ingresos gravados, procediendo a su adición conforme al material probatorio.

C. ACTUACIÓN PROCESAL.

La demanda fue admitida por medio de auto del 21 de julio de 2016, ordenándose notificar al Director de la Unidad Administrativa Especial de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas Nacionales, o a quien hiciera sus veces, así como a los señores Agentes del Ministerio Público y de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado (fls. 1162 a 1169).

Dentro de la oportunidad legalmente establecida para el efecto, la U.A.E DIAN contestó la demanda mediante escrito visible en los folios 1162 a 1169.

D. AUDIENCIA INICIAL.

Con proveído del 07 de diciembre de 2016, se fijó fecha para la realización de la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011, que tuvo lugar el día 17 de mayo de 2017 a las 3:30 p.m. (fls. 1177 y 1186 a 1191).

EXPEDIENTE No. 25000-23-37-000-2016-01152-00
DEMANDANTE: SALUD MÉDICOS ESPECIALISTAS S.A.
SENTENCIA PRIMERA INSTANCIA
MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

En el trámite de tal diligencia, no se formularon excepciones previas por lo que no hubo lugar a pronunciarse sobre estas.

Se decretaron como pruebas las arrimadas al expediente por las partes y se corrió traslado a las mismas por el término de diez (10) días para que presentaran sus alegatos de conclusión.

E. ALEGACIONES FINALES.

Mediante memoriales radicados los días 26 y 31 de mayo de 2017, las partes demandante y demandada reiteraron los argumentos expuestos en la demanda y en la contestación a la misma, respectivamente (fls. 1192 a 1201 y 1202 a 1210).

II. CONSIDERACIONES

Al no existir causal de nulidad que invalide lo actuado, que este Tribunal es competente para resolver el asunto y que la demanda fue presentada en oportunidad, procede la Sala a emitir su decisión.

1. PROBLEMA JURÍDICO.

Se discute en este proceso la legalidad de los actos administrativos por medio de los cuales la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales modificó el denuncia privado presentado por la sociedad Salud Médicos Especialistas S.A., correspondiente al impuesto sobre la renta del año gravable 2012, a saber:

- Liquidación Oficial de Revisión No. 082412014000002 del 02 de diciembre de 2014.
- Resolución No. 900.035 del 18 de diciembre de 2015, modificatoria del acto anterior.

De los argumentos expuestos en la demanda, la contestación a la misma, y en los alegatos de las partes, se colige que en esta instancia la litis se centra en establecer:

1.1. Si hubo desconocimiento del principio de correspondencia entre los argumentos esbozados por el fisco en el requerimiento especial y la liquidación oficial, con aquellas que se invocaron en el acto que resolvió el recurso de reconsideración, al haberse adicionado en este último acto los ingresos por concepto de cuotas moderadoras y copagos provenientes de la Nueva EPS.

1.2. Si la Administración Tributaria adicionó ingresos derivados de los pagos efectuados por Nueva EPS y Famisanar EPS a favor de la demandante, causados en periodos anteriores al fiscalizado.

1.3. Si hubo violación al debido proceso por indebida valoración probatoria.

2. LO PROBADO.

Declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año 2012, presentada por la sociedad demandante, en la cual se liquida como ingresos brutos operacionales el monto de \$1.560.186.000 (fl. 42 c. ppal.).

EXPEDIENTE No. 25000-23-37-000-2016-01152-00
 DEMANDANTE: SALUD MÉDICOS ESPECIALISTAS S.A.
 SENTENCIA PRIMERA INSTANCIA
 MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

Auto de Apertura No. 082382014000049 del 06 de marzo de 2014, por medio del cual se ordenó iniciar investigación tributaria en contra de la sociedad demandante, por presuntas irregularidades en la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente a la vigencia fiscal 2012 (fl. 1 c.a.).

Auto de Inspección Tributaria No. 082382014000005 del 21 de mayo de 2014, con el cual la Administración de Impuestos comisionó a unos funcionarios para la práctica de inspección tributaria en las instalaciones de la contribuyente, con el fin de verificar la exactitud de los renglones denunciados en el impuesto sobre la renta del año 2012 (fl. 12 vlto. c.a.).

Acta de Visita del 16 de junio de 2014, en cuyo desarrollo se solicitaron a la demandante los soportes contables y libros auxiliares de terceros de las cuentas 51059595, 2355 y 1325, con movimiento del año (fls. 15 y 16 c.a.).

En tal diligencia, la contribuyente aportó los siguientes documentos: *(i)* detalle de las retenciones en la fuente solicitadas por la demandante en la declaración de renta del periodo investigado; *(ii)* soporte de la nota contable 064 del 31 de diciembre de 2012, la cual corresponde a una reclasificación contable de los saldos “*cuantías menores a los NIT*” correspondientes a cada EPS; *(iii)* soportes de la cuenta de arrendamientos por valor de \$6.000.000 y se aclara que por error involuntario la cuenta figura como “*FAMISANAR*” y no como “*ARRENDAMIENTOS*”; y *(iv)* auxiliares de las cuentas de costos y deducciones en renta, junto con la conciliación contable y fiscal¹.

Requerimiento Especial No. 082382014000002 del 03 de julio de 2014, mediante el cual la Dirección Seccional de Impuestos de Girardot propone la modificación de la declaración privada del impuesto sobre la renta correspondiente al año 2012, en relación con el renglón los ingresos brutos operacionales denunciados por la demandante para adicionar la suma de \$338.119.000, con fundamento en las siguientes consideraciones:

“Los ingresos del año gravable 2012 son:

CUENTA	NOMBRE	INGRESOS OBTENIDOS	RETENCIONES EN LA FUENTE
417007	Consultas	3.966.013	
419001	Nueva EPS	1.183.682.545	78.416.718
419201	Ecoopsos EPS	53.635.263	3.094.516
419301	Famisanar - Colsubsidio	451.810.785	21.542.271
419401	Coomeva	36.720.223	2.124.898
419501	Médicos Asociados	58.691.099	1.173.820
417006	Copagos	99.752.262	
	Dirección General Sanidad Militar	993.425	
	Centro de Diagnóstico en Citopatología	9.052.971	
	TOTALES	1.898.304.586	106.352.223

De acuerdo a lo analizado el contribuyente imputó las retenciones en la fuente del año gravable 2012 según el valor total de los ingresos certificados por \$1.771.825.002.

(...).

¹ Fls. 17 a 94 c.a.

EXPEDIENTE No. 25000-23-37-000-2016-01152-00
 DEMANDANTE: SALUD MÉDICOS ESPECIALISTAS S.A.
 SENTENCIA PRIMERA INSTANCIA
 MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

Con base en lo anterior, se recalculan los ingresos en \$1.898.304.586 para el periodo gravable 2012 fundándose en el valor base de retención indicado por la sociedad contribuyente en la relación de los certificados año 2012, la información exógena y si conciliación contable y fiscal” (fls. 95 a 104 c.a.).

Respuesta al requerimiento especial suscrita por el representante legal de la sociedad actora el 30 de septiembre de 2014, mediante la cual se opuso a la adición de ingresos propuesta por la DIAN arguyendo, en síntesis, lo siguiente: *“En SALUD MÉDICOS ESPECIALISTAS S.A. cumplimos con la norma y expedimos facturas a nuestros clientes según orden cronológico y de numeración como ya lo expusimos anteriormente, no es responsabilidad nuestra el manejo de costos y gastos que realicen nuestros proveedores y en las fechas en que ellos lo registran y el manejo que le den a la información exógena, por esta razón o podemos aceptar la reforma a nuestra declaración de renta del año 2012, propuesta por ustedes en su oficio de la referencia” (fls. 112 y 114 c.a.).*

Liquidación Oficial de Revisión No. 082412014000002 del 02 de diciembre de 2014, por medio de la cual la entidad demandada modificó la declaración del impuesto sobre la renta presentada por la contribuyente, correspondiente al periodo 2012, determinado en el renglón 42 *“Ingresos Brutos Operacionales”*, la suma de \$1.898.305.000. En dicho acto administrativo la Administración señaló:

“De la lectura de los artículos transcritos, se infiere que los contribuyentes que lleven contabilidad de causación, deben registrar los ingresos causados en el año en que se deba presentar la declaración del impuesto de renta y complementarios. (...).

En el caso objeto de análisis se procedió a verificar si los ingresos declarados en el denuncia de impuesto de renta y complementarios correspondiente al año gravable 2012, presentado por el contribuyente SALUD MÉDICOS ESPECIALISTAS S.A. NIT 900.119.357, con saldo a favor declarado por valor de \$132.480.000, corresponden a ingresos del año 2012, para lo cual la División de Gestión de Fiscalización, con el objetivo de determinar si efectivamente correspondieron a operaciones reales, procedió puntualmente a examinar la empresa, los libros de contabilidad, conciliación contable y fiscal e información exógena.

De otra parte con ocasión a la respuesta al requerimiento especial, no aportó documentos que demostraran la improcedencia de los argumentos expuestos en el requerimiento especial.

(...).

El contribuyente declaró en este rubro la suma de \$1.560.186.000, la administración tributaria en investigación adelantada a la sociedad SALUD MÉDICOS ESPECIALISTAS S.A. NIT 900.119.357-1, denuncia rentístico de 2012 pudo establecer que omitió ingresos operacionales en la suma de \$338.119.000, tal y como se desprende del análisis realizado a conciliación contable y fiscal, información exógena, contabilidad y relación de certificados, así:

CUENTA	NOMBRE	INGRESOS OBTENIDOS	VALOR SEGÚN
417007	Consultas	3.966.013	Conciliación contable y fiscal
419001	Nueva EPS	1.183.682.545	Relación certificados de retención
419201	Ecoopsos EPS	53.635.263	Información exógena

EXPEDIENTE No. 25000-23-37-000-2016-01152-00
 DEMANDANTE: SALUD MÉDICOS ESPECIALISTAS S.A.
 SENTENCIA PRIMERA INSTANCIA
 MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

419301	Famisanar Colsubsidio -	451.810.785	Relación certificados de retención
419401	Coomeva	36.720.223	Relación certificados de retención
419501	Médicos Asociados	58.691.099	Relación certificados de retención
417006	Copagos	99.752.262	Contabilidad
	Dirección General Sanidad Militar	993.425	Información exógena
	Centro de Diagnóstico en Citopatología	9.052.971	Información exógena
	TOTALES	1.898.304.586	

Por lo expuesto, este renglón queda determinado en la suma de MIL OCHOCIENTOS NOVENTA Y OCHO MILLONES TRESCIENTOS CINCO MIL PESOS MCTE (\$1.898.305.000) como resultado de adicionar a los ingresos brutos operacionales registrados en la declaración de renta y complementarios del año 2012 de \$1.560.186.000, los ingresos omitidos determinados en \$338.119.000, tal y como se expone en el presente acto administrativo (...)”².

Recurso de reconsideración interpuesto contra el acto de liquidación, en el cual la demandante se opone a la adición de ingresos allí contenida, indicando en resumen lo siguiente:

“1.1. Se solicitó la relación de facturas emitidas de 1° de enero de 2012 a 31 de diciembre de 2012, a la empresa Nueva Empresa Promotora de Salud S.A., con NIT 900.156.264-2, en la que se puede evidenciar que:

1.1.1. Las facturas emitidas de 1° de enero a 31 de diciembre ascienden al valor de \$1.045.793.330, adicionalmente se reflejan unos números internos que no corresponden a facturación por valor de \$4.002.558, para un total de la relación soporte de \$1.049.795.886.

1.1.2. A la relación anterior emitida por Nueva Empresa Promotora de Salud S.A., con NIT 900.156.264-2, le hace falta incluir algunas facturas de varios meses, de las cuales se adjunta relación y copia de los físicos, dichas facturas asciende a la suma de \$103.255.276.

1.1.3. Dentro de los valores referenciados en los numerales 1.1.1 y 1.1.2. se encuentran inmersos \$79.724.574 de copagos de a que se adjunta relación. Es de anotar que en contabilidad estos valores se llevan discriminados en la cuenta 419001 Nueva EPS y en la cuenta 417006 Copagos, sin embargo, la Dian toma como ingresos de la empresa Nueva Empresa Promotora de Salud S.A. que presuntamente incluye los copagos, aun cuando en contabilidad, reitero se toman por separado. En conclusión, los copagos quedaron doblemente sumados en la determinación de ingresos de la Dian.

(...).

1.3. Asimismo, se solicitó relación de facturas emitidas a la empresa ENTIDAD PROMOTORA DE SALUD FAMISANAR, con NIT 830.003.564-7 y como resultado se puede establecer que las facturas emitidas en el periodo comprendido de 1° de

² Fls. 146 a 153 c.a.

EXPEDIENTE No. 25000-23-37-000-2016-01152-00
DEMANDANTE: SALUD MÉDICOS ESPECIALISTAS S.A.
SENTENCIA PRIMERA INSTANCIA
MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

enero a 31 de diciembre d 2012 ascienden a la suma de \$236.112.263 según comunicación enviada, adicionalmente se reflejan unos números internos que no corresponden a facturación por valor de \$177.112 y así mismo están incluidos \$19.210.724 de copagos según relación adjunta que como ya está establecido se manejan en cuentas diferentes, la cuenta 419301 Famisanar – Colsubsidio y la cuenta 417006 Copagos y no como erróneamente determinó la Dian del certificado de retención, la cual obedece a una clasificación errónea de las bases y porcentajes, es decir, no se puede presumir ingresos sobre certificados de retención sino sobre pruebas físicas de los ingresos”³.

Previamente a resolver dicho recurso, la Administración profirió Requerimientos Ordinarios Nos. 0002 y 0003 del 12 de noviembre de 2015, por medio de los cuales se solicitó a las entidades promotoras de salud Nueva EPS y Famisanar EPS certificar el valor de las transacciones realizadas con la contribuyente Salud Médicos Especialistas S.A. durante el año 2012 (fl. 416 y 418 c.a.).

Oficio del 26 de noviembre de 2015 suscrita por el Representante Legal de Famisanar EPS, mediante el cual allega la siguiente información solicitada por la DIAN:

- Certificación de revisor fiscal en la que se indica que de acuerdo con los registros contables y soportes de la entidad, se realizaron transacciones con la sociedad actora por concepto de servicios, compras y honorarios durante el año 2012 en la suma de \$451.810.339 (fl. 423 c.a.).
- Detalle de las transacciones realizadas con la demandante (fls. 424 a 429 c.a.).
- Certificados de retención en la fuente practicadas a la demandante (fls. 430 y 431 c.a.).

Oficio del 1° de diciembre de 2015 suscrito por el Representante Legal de la Nueva EPS, mediante el cual allega la siguiente información solicitada por la entidad demandada:

- Certificación de revisor fiscal que da cuenta de las operaciones realizadas en el año 2012 con Salud Médicos Especialistas S.A. (fl. 443 c.a.).
- Certificado de retención en la fuente a título de renta practicado a la demandante por el año 2012 (fl. 446 c.a.).
- Detalle de las transacciones realizadas con la sociedad actora (fls. 446 a 459 c.a.).

Resolución No. 900.035 del 18 de diciembre de 2015, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto por la demandante contra el acto de liquidación oficial, modificando el acto recurrido para adicionar como ingresos brutos gravados la suma de \$274.304.000; monto que sumado al que declaró la contribuyente por ese concepto arroja un total de \$1.834.490.000.

Relación detallada suministrada por la Nueva EPS S.A., en la cual se especifican las facturas emitidas por la demandante durante el año 2012 por la prestación del servicio de atención a pacientes, junto con su copia (fls. 172 a 246 c.a. y 462 a 1138 c. ppal.).

Relación de copagos de las facturas expedidas por la sociedad demandante a nombre de la Nueva EPS S.A. (fls. 247 a 261 c.a.).

³ Fls. 155 a 160 c.a.

EXPEDIENTE No. 25000-23-37-000-2016-01152-00
DEMANDANTE: SALUD MÉDICOS ESPECIALISTAS S.A.
SENTENCIA PRIMERA INSTANCIA
MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

Relación de facturas expedidas por Salud Médicos Especialistas S.A. a nombre de Famisanar EPS, por la prestación del servicio de atención a pacientes, con los valores por concepto de copagos, del 1° de enero al 31 de diciembre de 2012 (fls. 263 a 403 c.a. y 177 a 461 c. ppal.).

Libro auxiliar de las cuentas 4190 “Ingresos por evento Famisanar”, 4191 “Ingresos por evento Nueva EPS” (fls. 95 a 113 c. ppal.). Libro auxiliar con terceros del 1° de enero al 31 de diciembre de 2012 (fls. 123 a 125 c. ppal.). Conciliación contable y fiscal del año 2012 (fls. 127 y 128 c. ppal.).

3. ANÁLISIS DE LA SALA.

3.1. DEL PRINCIPIO DE CORRESPONDENCIA EN LAS ACTUACIONES EMANADAS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

El artículo 703 del Estatuto Tributario prevé:

“Artículo 703. El requerimiento especial como requisito previo a la liquidación. Antes de efectuar la liquidación de revisión, la Administración enviará al contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, por una sola vez, un requerimiento especial que contenga todos los puntos que se proponga a modificar con la explicación de las razones en que se sustenta”.

De conformidad con el texto normativo pretranscrito, para expedir la liquidación de revisión es necesario que la Administración envíe con antelación un requerimiento especial en el que se especifiquen las glosas cuya modificación se propone, junto con las razones en que se sustenta, lo cual significa que la expedición de este acto de trámite se constituye en una actuación imprescindible para la determinación oficial del impuesto; luego, dicho acto administrativo delimita el margen de modificación que puede proponer el fisco en los actos subsiguientes, esto es, en la liquidación oficial de revisión y en la resolución que resuelva el recurso de reconsideración interpuesto contra aquella.

Al efecto, el artículo 711 de la misma codificación establece:

“Artículo 711. Correspondencia entre la declaración, el requerimiento y la liquidación de revisión. La liquidación de revisión deberá contraerse exclusivamente a la declaración del contribuyente y a los hechos que hubieren sido contemplados en el requerimiento especial o en su ampliación si la hubiere”.

De modo que en virtud del principio de correspondencia que rige en materia tributaria, el acto liquidatorio debe contraerse exclusivamente a la declaración del contribuyente y a los hechos que fueron esgrimidos en el requerimiento especial o en su ampliación; efecto que se hace extensivo a la resolución por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración, si se hubiere interpuesto.

El H. Consejo de Estado, sobre dicho principio ha señalado:

*“Uno de los principios que rigen el proceso de determinación del tributo es el principio de correspondencia, que consiste en que la liquidación de revisión debe ser congruente con la declaración privada y con los hechos planteados en el requerimiento especial o su ampliación, si esta existe.
(...).*

EXPEDIENTE No. 25000-23-37-000-2016-01152-00
 DEMANDANTE: SALUD MÉDICOS ESPECIALISTAS S.A.
 SENTENCIA PRIMERA INSTANCIA
 MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

El principio de correspondencia garantiza el debido proceso y el derecho de defensa del contribuyente al dar respuesta al acto previo con base en el cual la DIAN pretende modificar la declaración privada, dado que este debe tener certeza acerca de cuáles son las reformas pretendidas no solo para oponerse a ellas, si lo considera procedente, o para aceptarlas total o parcialmente, sino para exigir que la autoridad tributaria no modifique la declaración por hechos diferentes a los que anunció en el requerimiento especial o en la ampliación a este”⁴ (Negrillas adicionales).

No obstante, la Administración Tributaria puede mejorar los argumentos planteados en el requerimiento especial con posterioridad a su expedición, esto es, en el acto de liquidación oficial o en aquel que resuelve el recurso de reconsideración, inclusive, sin que ello signifique la violación al principio de correspondencia, siempre que la glosa objeto de modificación y cuyos fundamentos jurídicos se amplíen sea la misma. Sobre el punto, el Alto Tribunal ha dicho⁵:

“Sobre la posibilidad de que la liquidación oficial de revisión incluya argumentos nuevos para mantener la glosa propuesta en el requerimiento especial, la Sala ha precisado lo siguiente:

“[...] 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 esos actos 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 desconoce 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, lo que no ocurrió en el presente caso. El cargo no prospera”.

En el caso *in examine*, la sociedad demandante alega la violación al principio de correspondencia por considerar que en el acto administrativo que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Liquidación Oficial de Revisión, se trajo a colación como argumento para adicionar los ingresos provenientes de la Nueva EPS, los pagos realizados por aquella a favor de la demandante por concepto de copagos y cuotas moderadoras; sin embargo, a juicio de la contribuyente, tal argumento no fue planteado en ninguna de las actuaciones anteriores a ese acto administrativo.

Para resolver el cargo procedimental planteado por la actora, la Sala hará la comparación de las razones en las cuales la Administración sustenta la modificación del denunciado privado del impuesto sobre la renta por el año 2012, como sigue:

REQUERIMIENTO ESPECIAL	LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN	RESOLUCIÓN QUE RESOLVIÓ EL RECURSO
------------------------	---------------------------------	------------------------------------

⁴ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 1º de junio de 2016. Expediente No. 20.276. C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

⁵ *Ibidem*.

EXPEDIENTE No. 25000-23-37-000-2016-01152-00
 DEMANDANTE: SALUD MÉDICOS ESPECIALISTAS S.A.
 SENTENCIA PRIMERA INSTANCIA
 MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

<p>En el requerimiento especial, la Administración Tributaria anuncia que la adición de ingresos deviene de los pagos que recibió la demandante por distintas entidades prestadoras de salud, por la prestación del servicio de atención a pacientes, incluyéndose entre estos las sumas de dinero percibidas por concepto de copagos.</p> <p>En dicho acto administrativo, se estableció como monto por ese concepto el valor de \$99.752.262.</p>	<p>Los argumentos expuestos por la Administración Tributaria en el requerimiento especial sirvieron de fundamento para modificar el denuncia privado a través de la Liquidación Oficial de Revisión; acto en el cual también se hizo mención a los dineros percibidos por la demandante por concepto de copagos en la misma cuantía previamente establecida por el fisco que asciende a la suma de \$99.752.262. Contra esa decisión, la contribuyente interpuso el correspondiente recurso de reconsideración en el cual señaló que los ingresos percibidos por copagos provenientes de la Nueva EPS, correspondían al monto de \$79.724.574 y los derivados de Famisanar EPS equivalían a \$19.210.724, valores que a su juicio se ya se encontraban incluidos en la facturación; luego, claramente, la demandante argumentó su defensa por ese concepto.</p>	<p>En la Resolución No. 900.035 del 18 de diciembre de 2015, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra el acto de liquidación, la Administración Tributaria puso de presente que dada la manifestación de la sociedad actora respecto de los montos por concepto de copagos, se requirió a la sociedad Nueva EPS S.A. con el fin de establecer la realidad de las operaciones económicas realizadas con la contribuyente, quien manifestó que entre dichas operaciones hubo pagos por concepto de cuotas moderadoras en cuantía de \$30.493.266 y copagos en el monto de \$51.167.221, a cuyo efecto se adjuntan los correspondientes certificados que dan cuenta de los anteriores valores.</p> <p>Así, se concluye en el acto que puso fin a la actuación administrativa lo siguiente: <i>“Del acervo probatorio se desprende que respecto de los ingresos de la sociedad recurrente provenientes de la Nueva Empresa Promotora de Salud S.A., se tienen las pruebas directas, como lo es la respuesta dada por la sociedad requerida al requerimiento de información solicitada por la administración tributaria y reportada por la sociedad que reposa a folios 442 a 459; en la cual se condensa que sociedad Nueva Empresas Promotora de Salud pagó a la sociedad recurrente por el año 2012 la suma de MIL CIENTO VEINTIDÓS MILLONES SETECIENTOS CUARENTA Y SEIS MIL QUINIENTOS DIECISÉIS PESOS (\$1.122.746.516) A TÍTULO DE COSTOS EN EL SERVICIO DE SALUD, a los que se suman los ingresos correspondientes al pago de cuotas moderadoras por valor de TREINTA MILLONES</i></p>
---	---	---

EXPEDIENTE No. 25000-23-37-000-2016-01152-00
 DEMANDANTE: SALUD MÉDICOS ESPECIALISTAS S.A.
 SENTENCIA PRIMERA INSTANCIA
 MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

		CUATROCIENTOS NOVENTA Y TRES MIL DOSCIENTOS SESENTA Y SEIS PESOS (\$30.493.266) y CINCUENTA Y DOS MILLONES CIENTO SESENTA Y SIETE MIL DOSCIENTOS VEINTIÚN PESOS (\$52.167.221) por concepto de copagos, para un gran total de MIL DOSCIENTOS CINCO MILLONES CUATROCIENTOS SIETE MIL TRES PESOS (\$1.205.407.003).
--	--	---

De la anterior comparación, resulta claro para la Sala que la entidad de fiscalización durante toda la actuación administrativa puso de presente que la demandante durante el año 2012 había recibido ingresos por concepto de copagos provenientes de la Nueva EPS y de Famisanar EPS. Asimismo, con ocasión del recurso de reconsideración interpuesto por la sociedad actora en el que alegó, entre otras inconformidades, los ingresos por copagos provenientes de dichas entidades promotoras de salud, la DIAN se vio en la obligación de requerir a Nueva EPS para que certificara los pagos realizados a favor de la actora durante el periodo discutido, quien manifestó que en el año 2012 pagó a Salud Médicos Especialistas S.A. la suma de \$52.167.21 por concepto de copagos y, además, el monto de \$30.493.266 como cuotas moderadoras.

La anterior afirmación del tercero Nueva EPS, así como las pruebas allegadas por esta con su contestación al requerimiento de información, sirvieron de base a la Administración para mejorar sus argumentos dirigidos a la modificación del renglón 42 “Ingresos Brutos Operacionales”, sin que por ello se haya desconocido el derecho de defensa de la sociedad demandante pues, se repite, desde el requerimiento especial se anunció por parte del fisco la adición de ingresos por concepto de copagos.

De manera que los argumentos que la entidad demandada incluyó en el acto que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la liquidación oficial de revisión para mantener la glosa, no implican la violación del principio de correspondencia y del debido proceso de la actora, dado que, como se precisó, dicho acto se contrajo al hecho o glosa que se propuso en el requerimiento especial, esto es, la adición de ingresos brutos operacionales. En efecto, el acto definitivo no incluyó glosas distintas a las propuestas en dicho requerimiento.

En consecuencia, el cargo propuesto por la sociedad demandante no tiene vocación de prosperidad.

3.2. DE LOS INGRESOS BRUTOS GRAVADOS Y SU CAUSACIÓN.

En virtud de lo establecido en los artículos 26 y 27 del Estatuto Tributario, normas vigentes para el momento de expedición de los actos demandados, los ingresos constituyen base para el cálculo de la renta líquida y se entienden realizados cuando se reciben efectivamente en especie o en dinero, en forma que equivalga legalmente a un pago, o cuando el derecho a exigirlos se extingue por cualquier otro modo legal distinto al pago, como en el caso de las compensaciones o confusiones.

De dicha regla general, se exceptúan los siguientes ingresos:

EXPEDIENTE No. 25000-23-37-000-2016-01152-00
 DEMANDANTE: SALUD MÉDICOS ESPECIALISTAS S.A.
 SENTENCIA PRIMERA INSTANCIA
 MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

- Los obtenidos por los contribuyentes que llevan contabilidad por el sistema de causación, los cuales se denuncian en el año o periodo gravable en que se causan.
- Los provenientes de la enajenación de bienes inmuebles, que se entienden realizados en la fecha de la escritura pública correspondiente, salvo que el contribuyente se acoja al sistema de ventas a plazos.

En tal medida, el artículo 28 ibídem manda⁶:

“Artículo 28. Causación del ingreso. Se entiende causado un ingreso cuando nace el derecho a exigir su pago, aunque no se haya hecho efectivo el cobro”.

Con todo, los ingresos deben ser demostrados por el contribuyente en cumplimiento de su deber formal de conservar la información y documentos que los soporten, los cuales deben ponerse a disposición de la Administración Tributaria cuando esta así lo requiera⁷.

En aquellos eventos en los cuales el contribuyente no posea la información necesaria para corroborar los ingresos obtenidos durante un periodo gravable, la autoridad tributaria podrá desplegar sus facultades de fiscalización e investigación con el fin de asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales que rigen los impuestos.

Así, por ejemplo, el artículo 684 del E.T. faculta al fisco para exigir del contribuyente o de terceros la presentación de documentos que registren sus operaciones y, en general, efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos, facilitando al contribuyente la aclaración de toda duda u omisión que conduzca a una correcta determinación.

En tal sentido, el artículo 631 ibídem enseña:

“Artículo 631. Para estudios y cruces de información y el cumplimiento de otras funciones. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 684 y demás normas que regulan las facultades de la Administración de Impuestos, el Director de Impuestos Nacionales podrá solicitar a las personas o entidades, contribuyentes y no contribuyentes, una o varias de las siguientes informaciones, con el fin de efectuar los estudios y cruces de información necesarios para el debido control de los tributos, así como de cumplir con otras funciones de su competencia, incluidas las relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones y compromisos consagrados en las convenciones y tratados tributarios suscritos por Colombia (...).”

⁶ Norma vigente para el periodo gravable 2010 que se encuentra en discusión.

⁷ **“Artículo 632. Deber de conservar informaciones y pruebas.** Para efectos del control de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales, las personas o entidades, contribuyentes o no contribuyentes de los mismos, deberán conservar por un periodo mínimo de cinco (5) años contados a partir del 1° de enero del año siguiente al de su elaboración, expedición o recibo, los siguientes documentos, informaciones y pruebas que deberán ponerse a disposición de la Administración de Impuestos cuando ésta así lo requiera:

(...).

2. Las informaciones y pruebas específicas contempladas en las normas vigentes, que dan derecho o permiten acreditar los ingresos, costos, deducciones, descuentos, exenciones y demás beneficios tributarios, créditos, activos y pasivos, retenciones y demás factores necesarios para establecer el patrimonio líquido y la renta líquida de los contribuyentes, y en general, para fijar correctamente las bases gravables y liquidar los impuestos correspondientes.

(...).”

EXPEDIENTE No. 25000-23-37-000-2016-01152-00
 DEMANDANTE: SALUD MÉDICOS ESPECIALISTAS S.A.
 SENTENCIA PRIMERA INSTANCIA
 MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

Sobre el punto, la H. Corte Constitucional en sentencia C – 160 de 1998 señaló:

“La información que puede solicitar la administración corresponde a datos objetivos, de los que tiene pleno conocimiento la persona o entidad a quien se le solicita, y que se generan como consecuencia del giro normal de sus actividades, lo que les facilita suministrar lo requerido, en el tiempo y en la forma que señale la administración. Por tanto, no puede considerarse que sea ésta una carga desproporcionada o injustificada, impuesta al administrado. Por esta razón, de la manera como se cumpla este deber de informar, depende, en gran medida, que el Estado pueda detectar una de las conductas que más afecta sus finanzas y, por ende, el cumplimiento efectivo de sus funciones: la evasión”.

De modo que, es deber de todas las entidades que requiera la Administración Tributaria, informar acerca de las operaciones realizadas por un contribuyente en un determinado periodo fiscal, con el fin de prevenir la evasión de los tributos.

En el *sub examine*, la sociedad demandante circunscribe su alegación únicamente a la adición de ingresos provenientes de la Nueva EPS y Famisanar EPS, cuyos montos fueron liquidados por la Administración en las cuantías de \$1.205.407.003 y \$451.810.340, respectivamente; luego, la Sala extenderá su análisis sólo a tales rubros y respecto de esos terceros, sin incluir los demás que tuvo en cuenta la DIAN para adicionar los ingresos de la contribuyente.

Según se ve en la declaración privada del impuesto sobre la renta presentada por la sociedad actora por el año 2012, se liquidó en el renglón 42 como *“ingresos brutos operacionales”* el monto de \$1.560.186.000, los cuales resultan de los pagos percibidos por terceros por la prestación del servicio de atención médica especializada, discriminados así:

CUENTA	NOMBRE	VALOR CONCILIACIÓN CONTABLE Y FISCAL	FOLIO
417007	Consultas	3.966.013	127 y 128 c. ppal.
419001	Nueva EPS	1.066.830.760	127 y 128 c. ppal.
419201	Ecoopsos EPS	59.767.652	127 y 128 c. ppal.
419301	Famisanar EPS	216.239.405	127 y 128 c. ppal.
419401	Coomeva	53.239.295	127 y 128 c. ppal.
419501	Médicos Asociados	60.390.824	127 y 128 c. ppal.
417006	Copagos	99.752.262	127 y 128 c. ppal.
TOTAL		1.560.186.211	

De lo anterior se desprende, que la contribuyente declaró como ingresos derivados de los pagos realizados por las entidades prestadoras de salud Nueva EPS y Famisanar EPS, las sumas de \$1.066.830.760 y \$216.239.405, respectivamente.

Sin embargo, con ocasión del recurso de reconsideración interpuesto contra el acto de liquidación, la sociedad demandante manifestó que los ingresos percibidos durante el periodo fiscalizado ascendió a la suma de \$1.562.738.310; valor que está compuesto, entre otros conceptos, por los pagos prevenientes de la Nueva EPS en el monto de \$1.153.051.164 y de Famisanar EPS en cuantía de \$236.289.375.

Precisado lo anterior, procede la Sala a dilucidar la realidad de los ingresos obtenidos por la sociedad demandante, provenientes de las entidades promotoras de salud Nueva EPS y Famisanar EPS, como sigue:

EXPEDIENTE No. 25000-23-37-000-2016-01152-00
 DEMANDANTE: SALUD MÉDICOS ESPECIALISTAS S.A.
 SENTENCIA PRIMERA INSTANCIA
 MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

- **Nueva EPS.**

En la conciliación contable y fiscal de la demandante se reportaron ingresos provenientes de esa entidad en el monto de \$1.066.830.760, al tiempo que en los certificados expedidos por el representante legal y el contador público de la contribuyente se reflejan ingresos equivalentes a \$1.183.682.545.

Ello condujo a que la Administración Tributaria acudiera directamente al tercero para establecer la realidad de las operaciones.

Según información suministrada por la Nueva EPS con ocasión del requerimiento ordinario expedido por la entidad demandada el 11 de noviembre de 2015, durante el año 2012 se registraron facturas de compra de servicios a nombre de Salud Médicos Especialistas S.A. así:

Valor costo	Valor retención	Cuota moderadora	Copagos	Folios
1.122.746.516	78.416.718	30.493.266	52.167.221	442 a 453 c.a.

Tal información encuentra sustento en la relación de las facturas aportada por el tercero Nueva EPS, cuya emisión ocurrió en el año 2012. Luego, en virtud del principio de causación se concluye que por el año objeto de investigación, la demandante percibió ingresos derivados de la Nueva EPS en el monto de \$1.205.407.003, el cual resulta de sumar el valor de los costos informados por dicha entidad prestadora de salud, más las cuotas moderadoras y los copagos previamente anotados.

En ese contexto, los actos administrativos acusados que adicionaron los ingresos declarados por la actora en relación con los pagos efectuados a su favor por Nueva EPS, se ajustan a derecho.

De lo anterior, concluye la Sala que la contabilidad de la contribuyente no cumple con los preceptos establecidos en el artículo 773 del E.T., por no existir correspondencia entre lo registrado, lo certificado y los documentos externos que le sirvieron de soporte.

Ante tal situación, prima el valor probatorio contenido en la información suministrada por el tercero, en cuanto al monto de las operaciones realizadas con la declarante durante el año 2012.

- **Famisanar EPS.**

El único argumento que trae a colación la sociedad demandante para controvertir los ingresos liquidados por la Administración derivados de los pagos que realizó Famisanar EPS a favor de Salud Médicos Especialistas S.A., recae en las facturas que, según dice, fueron emitidas en años anteriores al fiscalizado y que en virtud del principio de causación no debían ser incluidas para calcular los ingresos obtenidos durante el año 2012.

Con ocasión del requerimiento de información proferido por la DIAN el 11 de noviembre de 2015, la empresa promotora de salud Famisanar EPS certificó a través de su revisora fiscal que durante el año 2012 se registraron 356 transacciones por concepto de servicios, compras y honorarios a favor de la contribuyente por valor de \$451.810.340.

EXPEDIENTE No. 25000-23-37-000-2016-01152-00
 DEMANDANTE: SALUD MÉDICOS ESPECIALISTAS S.A.
 SENTENCIA PRIMERA INSTANCIA
 MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

Para tal efecto, el tercero allegó ante la Administración el consolidado de dichas operaciones, detallando el número y la fecha de las facturas expedidas por la sociedad demandante. En esa relación que aparece en los folios 424 a 429 del cuaderno de antecedentes, se lee como año de emisión de esos documentos el periodo 2012.

Sin embargo, de las pruebas allegadas por la contribuyente se logra evidenciar que algunas de las facturas relacionadas por Famisanar EPS, fueron expedidas en el año 2011 sin que el fisco haya observado tal situación; luego, en virtud del principio de causación, los servicios que fueron prestados por la demandante cuya facturación sucedió en una vigencia anterior al periodo fiscalizado, no deben ser tenidos en cuenta para establecer la realidad de los ingresos percibidos durante el año 2012.

En tal sentido, la Sala procederá a relacionar los montos que deben ser excluidos como ingresos brutos operacionales en tanto su causación ocurrió en vigencia del año 2011 como se demuestra con las facturas visibles en los folios 312 a 461 del cuaderno principal:

No. Factura	Fecha de expedición	Concepto	Monto de la factura
4556	30/06/2011	Servicios	1.004.432
5503	30/11/2011		1.862.388
5575	30/11/2011		1.368.481
5578	30/11/2011		1.616.015
5490	30/11/2011		3.218.673
5520	30/11/2011		1.314.014
5487	30/11/2011		2.425.529
5506	30/11/2011		1.899.492
5492	30/11/2011		1.743.269
5499	30/11/2011		1.990.625
5501	30/11/2011		1.764.096
5496	30/11/2011		1.684.260
5498	30/11/2011		2.779.545
5504	30/11/2011		1.901.942
5486	30/11/2011		2.014.137
5500	30/11/2011		1.812.746
5488	30/11/2011		2.152.779
5507	30/11/2011		2.527.358
5489	30/11/2011		1.914.563
5502	30/11/2011		1.772.165
5509	30/11/2011		2.781.624
5271	30/11/2011		2.366.613
5505	30/11/2011		1.546.580
5493	30/11/2011		1.922.788
5549	30/11/2011		357.451
5495	30/11/2011		2.189.741
5550	30/11/2011		3.474.769
5541	30/11/2011		448.860
5494	30/11/2011		2.240.886
5540	30/11/2011		386.125
5519	30/11/2011		2.759.910
5497	30/11/2011		1.796.260
4501	30/11/2011		2.456.352
5508	30/11/2011		2.032.201
5551	30/11/2011		3.158.458
5584	30/11/2011		2.210.120
5491	30/11/2011		2.213.128
5528	30/11/2011		2.362.236
5529	30/11/2011		3.121.645
5574	30/11/2011		745.050
5683	31/12/2011		1.226.732
5588	31/12/2011		1.533.926

EXPEDIENTE No. 25000-23-37-000-2016-01152-00
 DEMANDANTE: SALUD MÉDICOS ESPECIALISTAS S.A.
 SENTENCIA PRIMERA INSTANCIA
 MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

5692	31/12/2011		2.462.959
5601	31/12/2011		1.878.848
5594	31/12/2011		2.475.470
5590	31/12/2011		2.048.490
5604	31/12/2011		3.363.876
5614	31/12/2011		454.385
5605	31/12/2011		2.494.396
5610	31/12/2011		434.176
5591	31/12/2011		2.102.433
5589	31/12/2011		2.166.270
5599	31/12/2011		1.746.038
5606	31/12/2011		1.081.561
5598	31/12/2011		1.785.561
5600	31/12/2011		2.013.194
5693	31/12/2011		1.943.893
5602	31/12/2011		2.312.320
5703	31/12/2011		1.756.510
5702	31/12/2011		2.177.119
5681	31/12/2011		795.569
5694	31/12/2011		2.110.862
5701	31/12/2011		1.749.230
5596	31/12/2011		1.997.913
5689	31/12/2011		1.784.931
5592	31/12/2011		2.275.469
5687	31/12/2011		724.558
5597	31/12/2011		1.791.502
5603	31/12/2011		2.219.206
5595	31/12/2011		1.867.634
5548	30/11/2011		719.797
5074	30/09/2011		353.409
5631	31/12/2011	Compras	415.665
5686	31/12/2011		698.989
5199	30/09/2011		1.263.657
5213	30/09/2011		581.834
5583	30/11/2011		1.743.490
5512	30/11/2011		442.200
5573	30/11/2011		498.120
5535	30/11/2011		2.194.319
5523	30/11/2011		487.996
5332	31/10/2011		2.814.496
5283	31/10/2011		517.858
5525	30/11/2011		515.072
5518	30/11/2011		551.952
5522	30/11/2011		500.396
5580	30/11/2011		461.706
4562	30/06/2011		2.869.202
5524	30/11/2011		481.796
5527	30/11/2011		465.982
5536	30/11/2011	Honorarios	454.644
5531	30/11/2011		530.258
5571	30/11/2011		536.458
5539	30/11/2011		247.750
5579	30/11/2011		552.096
5546	30/11/2011		903.441
5545	30/11/2011		3.027.113
5530	30/11/2011		1.745.468
5521	30/11/2011		570.010
5533	30/11/2011		484.582
5581	30/11/2011		531.396
5537	30/11/2011		522.158
5532	30/11/2011		545.334
5544	30/11/2011		2.950.447
5577	30/11/2011		486.858
5547	30/11/2011		468.487

EXPEDIENTE No. 25000-23-37-000-2016-01152-00
 DEMANDANTE: SALUD MÉDICOS ESPECIALISTAS S.A.
 SENTENCIA PRIMERA INSTANCIA
 MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

5582	30/11/2011		494.082
5526	30/11/2011		566.948
5572	30/11/2011		532.358
5576	30/11/2011		830.161
5542	30/11/2011		507.382
5585	30/11/2011		1.042.170
5627	31/12/2011		485.720
5623	31/12/2011		484.582
5679	31/12/2011		536.458
5609	31/12/2011		424.420
5624	31/12/2011		499.258
5685	31/12/2011		525.196
5620	31/12/2011		317.658
5619	31/12/2011		421.098
5632	31/12/2011		494.016
5615	31/12/2011		474.458
5618	31/12/2011		469.906
5613	31/12/2011		515.858
5704	31/12/2011		473.068
5684	31/12/2011		1.211.717
5617	31/12/2011		499.258
5611	31/12/2011		500.144
5630	31/12/2011		225.898
5688	31/12/2011		1.070.222
5622	31/12/2011		2.783.712
5626	31/12/2011		552.480
5682	31/12/2011		497.461
5612	31/12/2011		3.618.507
5616	31/12/2011		499.258
5608	31/12/2011		449.220
5680	31/12/2011		499.082
5628	31/12/2011		524.058
5607	31/12/2011		595.875
5625	31/12/2011		578.081
5621	31/12/2011		2.853.539
5629	31/12/2011		203.533
5538	30/11/2011		308.125
5543	30/11/2011		1.923.227
5517	30/11/2011		299.010
TOTAL QUE NO PERTENECE A INGRESOS DEL AÑO 2012			197.033.977

De lo anterior se concluye, que el monto liquidado por la Administración como ingresos derivados de los pagos que realizó Famisanar EPS a favor de la contribuyente, no corresponde a la realidad de las operaciones económicas desplegadas por aquellas, en tanto se incluyó por ese concepto la cuantía de \$197.033.977 cuya causación sucedió en el año 2011, esto es, el periodo anterior al fiscalizado.

En ese contexto, se tiene que los ingresos percibidos por la sociedad actora provenientes de Famisanar EPS, corresponden a la suma de \$254.776.363, que resulta de la sustracción de los ingresos del año 2011 al valor certificado por dicha entidad prestadora de salud.

CONCLUSIÓN.

En virtud del análisis que precede, la Sala reconoce que la sociedad actora omitió incluir los ingresos derivados de los pagos realizados por Nueva EPS y Famisanar EPS, por la prestación del servicio de atención a pacientes, copagos y cuotas moderadoras, junto con aquellos provenientes de otras entidades promotora de salud que no fueron discutidos en esta instancia judicial por la contribuyente.

EXPEDIENTE No. 25000-23-37-000-2016-01152-00
 DEMANDANTE: SALUD MÉDICOS ESPECIALISTAS S.A.
 SENTENCIA PRIMERA INSTANCIA
 MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

Luego, procede la Sala a determinar los ingresos operacionales por el año fiscal 2012 así:

RAZÓN SOCIAL	INGRESOS DETERMINADOS POR LA ADMINISTRACIÓN	INGRESOS DETERMINADOS POR EL TRIBUNAL	OBSERVACIÓN
Consultas	3.966.013	3.966.013	No se discutió por la demandante
Nueva EPS, incluidos copagos y cuotas moderadoras	1.205.407.003	1.205.407.003	Se discutió por la demandante pero se niega el cargo propuesto
Ecoopsos EPS	59.676.652	59.676.652	No se discutió por la demandante
Famisanar EPS	451.810.340	254.776.363	Se discutió por la demandante y se accede parcialmente al cargo propuesto
Coomeva EPS	53.239.295	53.239.295	No se discutió por la demandante
Médicos Asociados S.A.	60.390.824	60.390.824	No se discutió por la demandante
Total ingresos	1.834.490.127	1.637.456.150	

3.3. SANCIÓN POR INEXACTITUD.

De conformidad con lo previsto en el artículo 647 del Estatuto Tributario, la sanción por inexactitud es aquella que se impone con ocasión de la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como de la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes y, en general, la utilización de datos falsos, equivocados o incompletos, cuyo resultado genera un menor impuesto o saldo a pagar o una mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable.

Dicha sanción es equivalente al 160% de la diferencia que resulte entre el saldo a pagar o el saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente o responsable.

Sin embargo, con ocasión de la reforma tributaria establecida en la Ley 1819 de 2016, el porcentaje aplicable para el cálculo de la sanción por inexactitud se redujo al 100% atendiendo al principio de favorabilidad contenido en el artículo 282 de dicha codificación que deberá aplicarse al régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior⁸.

Así lo ha señalado el Máximo Tribunal de lo Contencioso Administrativo⁹:

“Al compararse la regulación de la sanción por inexactitud consagrada en el artículo 647 del Estatuto Tributario, con la modificación efectuada por la Ley 1819 de 2016, la Sala aprecia que ésta última establece la sanción más favorable para el sancionado en tanto disminuyó el valor del 160% -establecido en la legislación anterior- al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente”.

⁸ “**PARÁGRAFO 5o.** El principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior”.

⁹ Sentencia del 20 de febrero de 2017. Expediente No. 21.089. C.P. Dr. Jorge Octavio Ramirez Ramirez.

EXPEDIENTE No. 25000-23-37-000-2016-01152-00
 DEMANDANTE: SALUD MÉDICOS ESPECIALISTAS S.A.
 SENTENCIA PRIMERA INSTANCIA
 MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

Dado que, como se precisó con antelación, la actora omitió en su declaración privada ingresos operacionales que fueron percibidos durante el año objeto de fiscalización, concluye la Sala que tal denuncia contiene inexactitudes que alteraron el valor del impuesto a cargo; luego, la imposición de la sanción por inexactitud resulta procedente.

Empero, en aplicación del principio de favorabilidad antes referido y atendiendo al precedente jurisprudencial adoptado por el H. Consejo de Estado, la Sala procederá al cálculo de ese concepto teniendo en cuenta el 100% que resulte de la diferencia entre el saldo a favor determinado en la declaración privada y el liquidado por este Tribunal, como sigue:

CONCEPTO	VALOR
Total saldo a favor declarado sin sanción ¹⁰	129.011.000
Total saldo a favor determinado sin sanción ¹¹	116.565.000
Valor Base Sanción (diferencia de saldos)	12.446.000
Por: porcentaje a aplicar principio de favorabilidad	100%
Sanción determinada	12.446.000
Total sanciones (la declarada por la demandante más la determinada por el Tribunal)	15.915.000

LIQUIDACIÓN TRIBUNAL

CONCEPTO	VALOR DECLARADO	VALOR DETERMINADO POR LA ADMINISTRACIÓN	VALOR DETERMINADO POR EL TRIBUNAL
Ingresos brutos operacionales	1.560.186.000	1.834.490.000	1.637.456.000
Ingresos brutos no operacionales	11.638.000	11.638.000	11.638.000
Intereses y rendimientos financieros	1.000	1.000	1.000
Total ingresos netos	1.571.825.000	1.846.129.000	1.649.095.000
Total costos	1.034.436.000	1.034.436.000	1.034.436.000
Total deducciones	540.471.000	540.471.000	540.471.000
Renta líquida del ejercicio, o Pérdida líquida	0	271.222.000	74.188.000
Renta presuntiva	15.448.000	15.448.000	15.448.000
Renta líquida gravable	15.448.000	271.222.000	74.188.000
Impuesto sobre la renta gravable (33% art. 240 E.T.)	5.098.000	89.503.000	24.482.000
Total impuesto a cargo	5.098.000	89.503.000	24.482.000
Saldo a favor sin solicitud de devolución o compensación	34.695.000	34.695.000	34.695.000
Total retenciones año	106.352.000	106.352.000	106.352.000

¹⁰ \$132.480.000 (saldo a favor declarado) - \$3.469.000 (sanciones declaradas) = \$129.011.000.

¹¹ \$106.352.000 (retenciones practicadas) + \$34.695.000 (saldo a favor sin solicitud de devolución) - \$24.482.000 (total impuesto a cargo) = \$116.565.000

EXPEDIENTE No. 25000-23-37-000-2016-01152-00
 DEMANDANTE: SALUD MÉDICOS ESPECIALISTAS S.A.
 SENTENCIA PRIMERA INSTANCIA
 MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

gravable			
Sanciones	3.469.000	127.416.000	15.915.000
Total saldo a pagar	0	75.872.000	0
Total saldo a favor	132.480.000	0	100.650.000

Así las cosas, se procederá a la anulación parcial de los actos administrativos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, se declarará que la liquidación del impuesto sobre la renta correspondiente al año 2012, a cargo de la sociedad Salud Médicos Especialistas S.A., es la establecida en el cuadro anterior.

En mérito de lo expuesto, el **TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE CUNDINAMARCA, SECCIÓN CUARTA, SUBSECCIÓN B**, administrando justicia en nombre de la República de Colombia, por autoridad de la ley,

III. F A L L A

PRIMERO: DECLARAR la nulidad parcial de los actos administrativos contenidos en la Liquidación Oficial de Revisión No. 082412014000002 del 02 de diciembre de 2014, por medio de la cual se modificó la declaración privada del impuesto sobre la renta correspondiente al año 2012 a cargo de la sociedad Salud Médicos Especialistas S.A.; y en la Resolución No. 900.035 del 18 de diciembre de 2015, modificatoria del acto anterior.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **DECLARAR** que la liquidación del impuesto sobre la renta correspondiente al año 2012, a cargo de la sociedad Salud Médicos Especialistas S.A., es la establecida la parte considerativa de esta providencia.

TERCERO: Archivar el expediente, una vez ejecutoriada esta providencia, previas las desanotaciones de rigor.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE

Discutido y aprobado en sesión de la fecha. Acta No.

CARMEN AMPARO PONCE DELGADO
 Magistrada

EXPEDIENTE No. 25000-23-37-000-2016-01152-00
DEMANDANTE: SALUD MÉDICOS ESPECIALISTAS S.A.
SENTENCIA PRIMERA INSTANCIA
MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

LINA ÁNGELA MARÍA CIFUENTES CRUZ
Magistrada

JOSÉ ANTONIO MOLINA TORRES
Magistrado