

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

Bogotá D.C., doce (12) de julio de dos mil doce (2012)

Radicación número: 25000-23-27-000-2008-00224-01(17912)

Actor: COMPAÑIA COLOMBIANA DE MEDIDORES TAVIRA S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por las partes contra la sentencia del 15 de julio de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que falló lo siguiente:

“PRIMERO.- DECLÁRASE la nulidad del Auto Declarativo No. 310632008000027 de 5 de febrero de 2008, a través del cual la División de Fiscalización Tributaria de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, decidió tener por no presentada la declaración de retención en la fuente del mes de noviembre de 2006; así, como de la Resolución No. 310632008000015 de 12 de marzo de 2008, por medio de la cual esa misma Jefatura resolvió el recurso de reposición interpuesto contra el auto anterior, y de la Resolución No. 6112-900.0014 de 2 de abril de 2008, a través de la cual la Administradora Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá decidió el recurso de apelación interpuesto contra el mismo auto.

SEGUNDO.- DECLÁRASE a título de restablecimiento del derecho, que la declaración privada de retención en la fuente presentada por COLTAVIRA S.A. el 29 de enero de 2007, se tiene por legalmente presentada.

TERCERO.- DECLÁRASE la inhibición respecto de la solicitud de devolución de los valores pagados por la demandante por concepto de sanción por extemporaneidad.

CUARTO.- No se condena en costas por cuanto no aparecen causadas.”

1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

- El día 29 de enero de 2007, la Compañía Colombiana de Medidores Tavira S.A. presentó la declaración de retención en la fuente, sin pago, del mes de noviembre de 2006, por un valor declarado de \$405.789.000.
- Mediante el Auto Declarativo número 310632008000027 del 5 de febrero de 2008, el Grupo del Sector Financiero de la División de Fiscalización de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes dispuso declarar como no presentada la anterior declaración, con fundamento en el artículo 580 del E.T., adicionado por el artículo 11 de la Ley 1066/06.
- La sociedad demandante interpuso recurso de reposición y en subsidio apelación contra la anterior actuación, los que fueron resueltos mediante las Resoluciones números 310632008000015 del 12 de marzo de 2008 y 6112-900.0014 del 2 de abril de 2008, respectivamente. El auto recurrido fue confirmado por éstas últimas.

2. ANTECEDENTES PROCESALES

A) LA DEMANDA

La sociedad COMPAÑÍA COLOMBIANA DE MEDIDORES TAVIRA S.A. – COLTAVIRA S.A.-, mediante apoderado judicial, formuló las siguientes pretensiones:

“A. Que se declare la nulidad total de la actuación administrativa integrada por los siguientes actos administrativos:

- 1. El Auto Declarativo No. 310632008000027 del 5 de febrero de 2008, proferido por la División de Fiscalización Tributaria de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá.*

2. *La Resolución No. 310632008000015 del 12 de marzo de 2008, proferida por la División de Fiscalización Tributaria de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, por medio de la cual se resolvió el recurso de reposición interpuesto por mi representada el 14 de febrero de 2008 contra el acto administrativo mencionado en el numeral anterior, y*
3. *La Resolución No. 6112-900.0014 del 2 de abril de 2008, proferida por la Administradora de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, por medio de la cual se resolvió el recurso de apelación interpuesto por mi representada en subsidio del de reposición, el 14 de febrero de 2008 contra el acto administrativo determinado en el numeral anterior.*

Dichos actos administrativos integran la actuación por medio de la cual la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá declaró no presentada la declaración de retención en la fuente del mes de noviembre de 2006.

B. Que como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho de COLTAVIRA, en los siguientes términos:

1. *Que se declare que la declaración de retención en la fuente presentada por COLTAVIRA por el mes de noviembre de 2006 se presentó oportunamente.*
2. *Que se declare que la declaración de retención en la fuente presentada por COLTAVIRA por el mes de noviembre de 2006, en la fecha del fallo definitivo de este proceso, está en firme.*
3. *Que se ordene a la DIAN devolver a COLTAVIRA los valores que a título de sanción por extemporaneidad pagó mi representada, el 12 de febrero del año 2007, por constituirse en pagos de lo no debido, como se explicará. El pago al que hago referencia deberá serle devuelto a COLTAVIRA, debidamente actualizado o indexado, y corresponde a la suma de \$60.868.000, pagada mediante recibos oficiales números 13401090604536 y 13401090604543 del 12 de febrero de 2007, que se aportan a esta demanda.*
4. *Que se declare que no son de cargo de COLTAVIRA las costas en que incurra la DIAN con relación a la actuación administrativa, ni las de este proceso.*
5. *Que se declare que es de cargo de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, el valor de las costas en las cuales ha incurrido COLTAVIRA con relación a la actuación administrativa adelantada, al igual que las de este proceso, teniendo en*

cuenta lo dispuesto en el Artículo 171 del CCA y lo que sobre el particular establece el Artículo 6º del Acuerdo 1887 de 2003 expedido por el Consejo Superior de la Judicatura, acerca de que en los procesos de primera instancia tramitados ante la Jurisdicción Contencioso Administrativa siempre que al mismo se le pueda asignar cuantía, como ocurre en el caso de mi representada, la condena en costas será “hasta el veinte por ciento (%20) del valor de las pretensiones reconocidas o negadas en la sentencia”.

(...)”

La sociedad invocó como violadas las siguientes disposiciones:

- Artículos 29 y 95, numeral 9º de la Constitución Política;
- Artículos 2º y 35 del Código Contencioso Administrativo;
- Artículo 580 del Estatuto Tributario y,
- Circular 00069 de 2006 de la DIAN

Para sustentar lo anterior, propuso los cargos que a continuación se resumen:

Primer cargo. Indevida aplicación del literal e) del artículo 580 del Estatuto Tributario

Sostuvo que las causales para tener como no presentada una declaración tributaria, establecidas en el artículo 580 del E.T., no operan de pleno derecho, pues exigen la previa notificación de un acto administrativo que así lo reconozca.

Dijo que las causales de los literales a), b), c) y d) no producen efecto jurídico alguno cuando el contribuyente presenta una declaración de corrección. Que, en el caso de la causal del literal e), la irregularidad se subsana con el pago de la declaración de retención en la fuente, porque la omisión que da lugar a la causa es la ausencia de pago y no las omisiones o errores en el contenido del formulario.

Adujo que la anterior interpretación fue ratificada por la DIAN en la Circular número 00066 del 24 de julio de 2008, que estableció que para subsanar voluntariamente el incumplimiento de la obligación establecida en el artículo 11 de la Ley 1066 de 2006, previamente a la expedición del auto declarativo, el agente retenedor o autorretenedor que hubiese presentado de manera oportuna la declaración, podrá presentar un recibo en bancos, el cual debe corresponder, como mínimo, para subsanar el incumplimiento de la obligación a que hace referencia el artículo mencionado, al saldo del valor a pagar que corresponda al total de las retenciones practicadas durante el respectivo periodo gravable. Citó doctrina judicial de esta Corporación.

Afirmó que, en el caso, la causal dispuesta en el literal e) fue subsanada con el pago de las retenciones y las sanciones e intereses correspondientes (12 de febrero de 2007), antes de la expedición del auto declarativo que se demanda (5 de febrero de 2008), como lo ratificó la citada Circular 00066, y que, con ocasión de ello, desapareció el supuesto de hecho que fundamentó el auto declarativo que se demanda.

Segundo cargo. Falta de aplicación del párrafo del artículo 580 del Estatuto Tributario

Dijo que la causal del literal e) del citado artículo 580 no se configuró, de conformidad con lo previsto en el párrafo de la misma disposición. Que el párrafo consagra una excepción, en virtud de la cual es posible presentar la declaración de retención en la fuente sin pago, siempre y cuando para la época del vencimiento exista un saldo a favor que sea igual o superior al valor a pagar de la correspondiente declaración. Asimismo, establece el párrafo que el agente retenedor deberá solicitar la compensación dentro de los 6 meses siguientes a la presentación de la respectiva declaración.

Aseveró que la *“obligación de presentar la declaración de retención que fuese causada antes del 27 de diciembre de 2006, podía realizarse sin pago, cuando existía un saldo a favor en otra declaración tributaria, susceptible de ser compensado con aquella (de valor igual o superior), no suponía la verificación de una deuda a cargo del contribuyente, puesto que la misma sólo era exigible ante la solicitud de devolución del saldo a favor, o su solicitud de compensación.”*

Puso de presente que en la declaración del IVA del V bimestre de 2006 declaró un saldo a favor que venía imputando desde el III y IV bimestre del mismo año, como consta en la Liquidación Oficial número 310642007000077 del 19 de abril de 2007.

Sostuvo que, en virtud de lo dispuesto en el parágrafo del artículo 580 del Estatuto Tributario, era permitido compensar el saldo a favor con el valor a pagar de la declaración de retención en la fuente del mes de noviembre de 2006.

Adujo que la compensación de deudas tributarias opera *ipso jure*, y que, en consecuencia, si hay un saldo a favor previo al presentar la declaración de retención en la fuente sin pago, no se origina una obligación exigible. Y, si no hay aún una deuda, no se puede aplicar el literal e) del artículo 580 ibídem.

Tercer cargo. Improcedencia de la sanción por extemporaneidad

Indicó que la DIAN recibió el pago de las retenciones, sanciones e intereses correspondientes a la declaración de retención en la fuente del mes de noviembre de 2006, con anterioridad a la expedición del auto declarativo acusado. Que, por lo tanto, es evidente que se subsanó la causal del literal e) del artículo 580 E.T. e indemnizó con el pago de las sanciones e intereses a la DIAN por el daño o perjuicio causado.

Dijo que conforme con los principios de equidad, justicia y debido proceso, la DIAN no debió equiparar el no cumplimiento con el cumplimiento tardío, y *“en esa*

medida imponga igual sanción para quien cumplió con el deber formal pero no cumplió con el deber sustancial (porque nunca pagó ni antes ni después del término legal), que para quien (caso de la Compañía) cumplió con ambos deberes en tiempo, pero en momento distintos (presentar la declaración y pagarla antes de la expedición del auto declarativo).

Cuarto cargo. Nulidad por indebida o falsa motivación

Indicó que los actos acusados incurrieron en indebida o falsa motivación, porque la DIAN no controvertió las razones de hecho y de derecho, los argumentos y las pruebas que Coltavira S.A. aportó durante la discusión administrativa; concretamente, los recibos de pago presentados en bancos el 12 de febrero de 2007, así como la corrección de la declaración de retención en la fuente presentada el 9 de octubre de 2007, en los que constan los valores pagados a título de retenciones, sanciones e intereses de mora. Que con esta conducta se violó el artículo 742 del E.T.

También adujo que la DIAN incurrió en falsa motivación, por cuanto sostuvo que el pago que realizó la sociedad el 12 de febrero de 2007 es ineficaz y extemporáneo. Dijo que si es claro que la sociedad puede efectuar el pago dentro de los 6 meses siguientes, vía compensación, resulta ineficaz la extinción de la obligación mediante el pago en efectivo.

Agregó que igualmente configuró falsa motivación de los actos demandados la afirmación de la DIAN, en el sentido de que por el hecho de no haber presentado la solicitud de compensación de saldo a favor contra la obligación de la retención en la fuente, no se configuró la excepción prevista en el parágrafo del artículo 580 E.T. Además, porque la DIAN desconoció que tanto el pago como la compensación extinguen las obligaciones, de tal manera que si no se presentó la compensación, está probado que sí se pagó la obligación en efectivo, dentro de

los 6 meses previstos en la norma. Citó doctrina judicial del Consejo de Estado y de la Corte Constitucional.

Quinto cargo. Nulidad por violación de las normas superiores en que ha debido fundarse

Dijo que los actos acusados violaron el artículo 29 de la Constitución, porque la DIAN omitió valorar las pruebas que acreditaban que la sociedad había hecho el pago de las retenciones, la sanción y los intereses con anterioridad al momento en que se profirió el auto declarativo demandado. También, porque no verificó si existían los fundamentos de hecho (pago) que configuraran la causal para tener como no presentada la declaración de retención en la fuente cuestionada.

Asimismo, dijo que se violó el numeral 9º del artículo 95 de la Constitución, porque los actos acusados tuvieron como no presentada la declaración de retención en la fuente del mes de noviembre de 2006, bajo una errada interpretación y aplicación de las normas tributarias.

Indicó que se violó el artículo 2º del C.C.A., porque los actos acusados, a partir de interpretaciones erróneas y criterios jurídicos forzados, pretendieron afectar la efectividad de los derechos e intereses de la sociedad. Asimismo, que se violó el artículo 35 del C.C.A, porque la decisión contenida en los actos acusados no tuvo en cuenta las pruebas que aportó en el curso de la discusión administrativa.

Finalmente, adujo la violación del artículo 580 del E.T., por las razones invocadas en los cargos anteriores.

Sexto cargo. La circular número 00069 del 11 de agosto de 2006, expedida por la DIAN

Sostuvo que *“la interpretación del artículo 580 ET previsto por la Circular 066 del 24 de julio de 2008 así como el procedimiento de verificación establecido para constatar la procedencia de la expedición del auto declarativo, sólo vino a confirmar y aclarar el contenido de la Circular No. 0069 del 11 de agosto de 2006.”*

Dijo que *“la Circular del año 2006 establecía que el hecho sancionable debía ser materializado por el auto declarativo. De esta forma, es claro que dicha Circular resulta violada, porque a la fecha de expedición del auto declarativo que se demanda, no existía hecho alguno para materializar.”*

Finalmente, la demandante afirmó que el pago que hizo por \$60.868.000, por concepto de la sanción de extemporaneidad, le debe ser devuelto, porque fue el resultado de la presión que ejerció la DIAN sobre la sociedad. Añadió que la no devolución de este dinero, aun cuando la DIAN aceptó que la falta de pago en la fecha del vencimiento del término para declarar se subsana con el pago de la deuda y los intereses moratorios, sin sanción, constituye un enriquecimiento sin causa a favor del Estado y un abuso del derecho.

B) CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

En concreto, el apoderado de la U.A.E. DIAN pidió negar las pretensiones de la demanda.

Aclaró que mediante la Circular número 00069 del 11 de agosto de 2006 se impartieron instrucciones para aplicar los cambios que introdujo el artículo 11 de la Ley 1066/06 al artículo 580 del E.T. Que en esta circular se afirmó que las declaraciones de retención en la fuente iniciales, sean éstas oportunas o extemporáneas, presentadas a partir de la vigencia de la Ley 1066, así como sus correcciones, deben presentarse con pago, so pena de tenerse como no presentadas.

Sostuvo que para la fecha de presentación de la declaración de retención en la fuente de noviembre de 2006, es decir, el día 29 de enero de 2007, la Ley 1066/06 ya estaba vigente. Añadió que en el caso de la demandante no se dio el supuesto del párrafo del artículo 580 E.T. (introducido por el artículo 64 de la Ley 1111/06), pues la demandante no solicitó la compensación de ningún saldo a favor para pagar la retención en la fuente del período discutido.

Dijo que el párrafo del artículo 580 del Estatuto Tributario en ningún aparte establece que no se tendrá por no presentada la declaración de retención en la fuente presentada sin pago o con pago parcial, cuando se haga el pago en forma extemporánea mediante un recibo de pago.

Indicó que la doctrina judicial del Consejo de Estado y de la DIAN ha sido uniforme al considerar que cuando se encuentra que la declaración inicialmente presentada por el contribuyente o responsable está inmersa en alguna de las causales del artículo 580 E.T., esta situación debe ser declarada por la autoridad fiscal, toda vez que la circunstancia de tener por no presentada una declaración no opera de pleno derecho.

Precisó que la declaración de retención en la fuente del mes de noviembre de 2006, que presentó extemporáneamente la sociedad demandante, debió presentarse con el pago mínimo de los valores retenidos, y que como esto no ocurrió, se configuró la causal prevista en el literal e) del artículo 580 E.T., para tener como no presentada la declaración.

Afirmó que aunque la demandante pagó el valor de la retención el día 12 de febrero de 2007, a la fecha de expedición del auto declarativo acusado no existía norma legal ni reglamentaria que permitiera sostener que desapareció el fundamento fáctico y jurídico para tener por no presentada la declaración. Que la demandante no solicitó la compensación del saldo a favor que decía tener, dentro del término señalado en el párrafo del artículo 580 E.T., y que, cuando lo hizo, no pidió que fuera aplicada a la retención en la fuente que se discute.

Aseveró que no es cierto que el auto declarativo sea una sanción y que la DIAN deba probar el dolo o la culpa de la demandante, pues, como lo ha dicho la doctrina judicial, el auto declarativo es un acto previo, por medio del cual la DIAN declara que el denunciado privado del contribuyente no cumple los requisitos de ley para tenerlo como no presentado.

Se opuso a la solicitud de condena en costas, toda vez que ésta sólo procede en los casos en que se prueba una indebida conducta procesal de las partes, lo que no ocurrió en el caso.

C) LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca declaró la nulidad de los actos acusados y, a título de restablecimiento del derecho, tuvo como presentada la declaración de retención en la fuente del mes de noviembre de 2006. Asimismo, se inhibió de pronunciarse sobre la pretensión de devolución de pago de lo no debido.

Precisó que el pago es el cumplimiento, a plena satisfacción, de la obligación tributaria. Que al no existir norma que habilite al retenedor para presentar la declaración de retención en la fuente con un abono, la administración tributaria, en este caso, tendrá por no presentada la declaración.

Que a la DIAN le corresponde adelantar un procedimiento que garantice el derecho de contradicción y defensa del contribuyente, para luego sí dictar el auto que declare tener por no presentada la declaración de retención en la fuente. Citó apartes de la sentencia de la Corte Constitucional C-844/99.

Aludió a la Circular 00069/06 de la DIAN, y dijo que en ésta se afirmó que para tener como no presentada una declaración tributaria no basta con que la misma

esté incurso en la causal contemplada en el artículo 580 E.T., sino que es necesario que se expida un auto declarativo que así lo disponga, debidamente motivado y sujeto a los principios de contradicción y defensa. Que hasta tanto se profiera el auto declarativo, las declaraciones se consideran plenamente válidas.

Complementó el anterior criterio, en sentido de que el auto declarativo debe estar en firme y que su naturaleza es de carácter sancionatoria, conforme con la doctrina judicial del Consejo de Estado y de la Corte Constitucional.

Que el pago que hizo la demandante el día 12 de febrero de 2007, por \$480.463.000, superó el total de retenciones y sanciones declaradas el día 29 de enero de 2007 (\$446.368.000).

Que a pesar de que la declaración de retención en la fuente fue presentada extemporáneamente, sin pago, tal circunstancia se corrigió con el pago efectuado el día 12 de febrero de 2007. Que, a pesar de esto, la DIAN profirió el auto declarativo demandado un año después, sin tener en cuenta que, de acuerdo con la doctrina judicial, mientras no se profiera y esté en firme dicho auto las declaraciones se tienen como presentadas.

Que la extemporaneidad en la presentación de la declaración privada no está tipificada como causal para tenerla como no presentada, pues dicha falencia, frente a la obligación de hacer, queda saneada con el pago de la sanción por extemporaneidad, sin perjuicio de los intereses moratorios a que haya lugar.

Que los actos acusados eran nulos, porque la demandante saneó la irregularidad con anterioridad al momento en que la DIAN expidió el auto declarativo demandado.

Que no era procedente la devolución de lo pagado a título de sanción por extemporaneidad, porque la demandante no solicitó dicho trámite a la DIAN, ni

interpuso recursos contra dicha sanción. Que, por lo tanto, al no haber agotado la vía gubernativa frente a este aspecto, no había lugar a pronunciarse al respecto.

D) EL RECURSO DE APELACIÓN

La **UAE DIAN** recurrió la decisión del Tribunal y solicitó negar las pretensiones de la demanda. En concreto, las razones de su inconformidad fueron las siguientes:

Luego de aludir al alcance de la Circular número 00069/06, dijo que, para el momento en que la demandante presentó la declaración de retención en la fuente sin pago, estaba vigente la Ley 1066/06, cuyo artículo 11, que adicionó el artículo 580 del E.T., estableció como causal para tener como no presentada la declaración el hecho de presentarla sin pago, como ocurrió en este caso.

Insistió en que para el momento en que la demandante hizo el pago de la retención (12 de febrero de 2007), no existía norma alguna que permitiera afirmar que hecho el pago desaparecía el fundamento fáctico y jurídico para tener como no presentada la declaración.

La **demandante** recurrió la decisión del Tribunal, en cuanto a la decisión de inhibirse de pronunciarse frente a la devolución de lo pagado por sanción por extemporaneidad.

Dijo que de la comparación entre los valores declarados y los efectivamente pagados se desprende que la sociedad pagó una sanción por extemporaneidad superior a la declarada, por \$60.868.000.

Sostuvo que, conforme con el artículo 641 E.T., la sanción por extemporaneidad equivale al 5% del total del impuesto a cargo o retención objeto de la declaración

tributaria. Que la retención por \$405.789.000 genera una sanción de \$20.289.500 por cada mes o infracción de mes de retraso.

Adujo que la máxima sanción que ha debido liquidar y pagar la compañía asciende a \$40.579.000. Por lo tanto, los \$20.289.000 restantes constituyen un pago de lo no debido que debe ser devuelto a la sociedad. Aclaró que hay lugar al pago de la sanción causada hasta el día en que se presentó la declaración, es decir, hasta el 29 de enero de 2007.

Afirmó que no es procedente el argumento de que no se agotó la vía gubernativa frente a la devolución del pago de lo no debido, toda vez que, si bien en los recursos interpuestos en la discusión administrativa no se hizo expresa esta solicitud a la administración, ésta es una consecuencia lógica de la declaratoria de nulidad de los actos acusados, y, sobre todo, de tener como legalmente presentada la declaración de retención en la fuente.

E) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **sociedad actora** reiteró los argumentos de la demanda y del recurso de apelación.

La **U.A.E. DIAN** reiteró la disertación del recurso de apelación.

El **Ministerio público** no rindió concepto.

3. CONSIDERACIONES DE LA SALA

Le corresponde a la Sala establecer si los actos administrativos que decidieron tener por no presentada la declaración de retención en la fuente, que presentó la parte actora en el mes de noviembre de 2006, se ajustaron a derecho.

Conforme con el recurso de apelación interpuesto por las partes, la Sala verificará si los actos acusados violaron el artículo 580 del Estatuto Tributario, por aplicación indebida.

Previo a resolver lo anterior, se pone de presente que la Consejera Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez manifestó estar impedida para conocer de este proceso, con base en la causal descrita en el numeral 5º del artículo 150 del Código de Procedimiento Civil, porque una de las apoderadas de la DIAN es actualmente Magistrada Auxiliar de su despacho. Dado que la Sala encuentra probado el impedimento manifestado, lo aceptará.

El literal e) del artículo 580 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 11 la Ley 1066 de 2006, dispone lo siguiente:

“Artículo 580. No se entenderá cumplido el deber de presentar la declaración tributaria, en los siguientes casos:

(...)

e) Cuando la declaración de retención en la fuente se presente sin pago.”

Luego, la Ley 1111 del 27 de diciembre de 2006 (artículo 64) adicionó el artículo anterior con el siguiente párrafo:

“Párrafo. No se configurará la causal prevista en el literal e) del presente artículo, cuando la declaración de retención en la fuente se presente sin pago por parte de un agente retenedor que sea titular de un saldo a favor susceptible de compensar con el saldo a pagar de la respectiva declaración

de retención en la fuente. Para tal efecto el saldo a favor debe haberse generado antes de la presentación de la declaración de retención en la fuente, por un valor igual o superior al saldo a pagar determinado en dicha declaración.

El agente retenedor deberá solicitar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales la compensación del saldo a favor con el saldo a pagar determinado en la declaración de retención, dentro de los seis (6) meses siguientes a la presentación de la respectiva declaración de retención en la fuente.

Cuando el agente retenedor no solicite la compensación del saldo a favor oportunamente o cuando la solicitud sea rechazada, la declaración de retención en la fuente presentada sin pago se tendrá como no presentada.”

Sobre la interpretación de esta disposición, la Sala, en doctrina judicial¹ que ahora se reitera, ha precisado que “[D]e acuerdo con la norma antes transcrita, el agente de retención debe presentar su declaración con pago, esto es, debe poner a disposición del Estado los recursos retenidos dentro de los plazos previstos para ello, exigencia que se fundamenta en que el agente retenedor no es el sujeto pasivo de los impuestos recaudados en forma anticipada, por tanto resulta inadmisibile la morosidad del pago de los valores recaudados.”²

También, que “[E]n los antecedentes legislativos que dieron origen a esta disposición, se dijo que la norma introduce un mecanismo de seguimiento y busca que se le imponga una sanción a los agentes de retención, **con la finalidad de proscribir la práctica de alguno de ellos, de financiar su operación con los dineros recaudados a terceros.**”³

¹ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Consejero ponente WILLIAM GIRALDO GIRALDO. Bogotá, D. C., trece (13) de octubre de dos mil once (2011). Referencia: 250002327000200975 01. Radicado: 18304. Actor: C.I SOCIEDAD INDUSTRIAL DE GRASAS VEGETALES SIGRA S.A. Demandado: U.A.E DIAN.

² GACETA DEL CONGRESO No. 225 del 2 de mayo del 2005, pág. 10. Ponencia para primer debate al Proyecto de Ley 296 del 2005 Cámara de Representantes.

³ GACETA DEL CONGRESO No. 256 del 13 de mayo del 2005, pág. 3. Ponencia para segundo debate al Proyecto de Ley 296 del 2005 Cámara Representantes.

Que, “[A]demás, esta disposición tuvo origen en la cartera existente por concepto de retenciones en la fuente, con corte a 31 de diciembre del año 2004, por la suma de \$960.000 millones, y se enmarca dentro del deber de contribuir consagrado en los numerales 7º y 9º del artículo 95 de la Constitución Política, como en los principios de justicia y eficacia tributaria, lineamientos que conforme a los artículos 209 y 363 de la Constitución, deben gobernar el sistema tributario colombiano.”⁴

Como se puede apreciar, es claro que el literal e) del artículo 580 del E.T. se introdujo como una medida drástica contra la mala práctica de aquellos responsables que eludían la obligación de girar al fisco lo debido por retenciones en la fuente.

Ahora bien, como el denuncia privado es un acto jurídico presentado en cumplimiento de un deber legal que surte determinados efectos jurídicos; declarar como no presentados tales denuncias tiene como consecuencia quitarles los efectos jurídicos que producen, desde el mismo momento en que fueron presentados sin el cumplimiento de la obligación formal o sustancial exigida, para el caso, el pago.

Adicionalmente, precisamente por los efectos jurídicos que consagra la norma, y en garantía del debido proceso y del derecho de defensa, en reiterada doctrina judicial la Sala ha dicho que “(...) la ocurrencia de cualquiera de las causales para considerar como no presentada una declaración **no opera ipso jure**, pues con el fin de garantizar el derecho de defensa del contribuyente, se requiere de un acto administrativo que así lo declare.”⁵ (Negrilla fuera de texto)

Por lo tanto, para la Sala es claro que la medida prevista en el literal e) del artículo 580 E.T es un mecanismo disuasivo que permite erradicar la práctica difundida entre algunos agentes de retención de incurrir en mora en el pago de las

⁴ Ibídem.

⁵ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia del 26 de octubre de 2009, Exp. 17045, M.P: William Giraldo Giraldo.

retenciones practicadas, independientemente de las causas de la mora y del tiempo que tarde el responsable en hacer el pago.

Bajo esta premisa, el legislador atribuyó la consecuencia legal de tener como no presentada la declaración al hecho reprochable de no dar cumplimiento a la obligación de presentar la declaración dentro de los precisos límites temporales fijados por el Gobierno con el pago total de las retenciones practicadas, de tal manera que, ocurrido el supuesto de hecho descrito en la norma, se configura, por ministerio de la ley, la situación jurídica que debe ser declarada por la Administración, como condición previa a la imposición de la sanción.

En el caso en examen se encuentra probado que la demandante presentó extemporáneamente, y sin pago, la declaración de retención en la fuente, correspondiente al mes de noviembre de 2006, el día **29 de enero de 2007**, con un valor a pagar de \$405.789.000.⁶

Así mismo, es un hecho cierto y no discutido que el día **12 de febrero de 2007**, mediante los recibos oficiales de pago números 1340109060453 y 1340109060454, la parte actora acreditó el pago de las retenciones en la fuente del mes de noviembre de 2006, por valor de \$267.076.000 y \$213.387.000, respectivamente.

También, que el día **9 de octubre de 2007**, la demandante presentó una nueva declaración de retención en la fuente del mes de noviembre de 2006, en la que declaró un total de retenciones de \$405.789.000 y de sanciones por \$40.579.000.

Luego, la DIAN profirió el auto declarativo número 310632008000027 del **5 de febrero de 2008**, en virtud del cual se declaró por no presentada la declaración

⁶ De acuerdo con el Decreto número 4714 del 26 de diciembre de 2005, y teniendo en cuenta que el último dígito del NIT de la sociedad demandante es 0, el plazo para presentar la declaración de retención en la fuente del mes de noviembre de 2006 vencía el día **11 de diciembre de 2006**.

del 29 de enero de 2007, por estar inmersa dentro de la causal del literal e) del artículo 580 E.T.

Los hechos enunciados evidencian que al estar demostrado el incumplimiento de la demandante de la obligación sustancial de pagar las retenciones efectuadas del mes de noviembre de 2006, en el momento en que presentó la declaración el día 29 de enero de 2007, se configuró el presupuesto establecido en el literal e) del artículo 580 del Estatuto Tributario para tenerla como no presentada, lo que acarrea que el denuncia privado presentado pierda todo efecto jurídico desde el momento en que fue presentado sin el cumplimiento de la obligación sustancial exigida (pago).

Ahora bien, el hecho de que la demandante haya efectuado el pago de las retenciones con posterioridad o que hubiera presentado una nueva declaración del impuesto, no significa *per se* la desaparición de las circunstancias que dieron lugar a la causal del literal e) del artículo 580 del E.T., como equivocadamente lo entendió el Tribunal; ya que, ocurrido el supuesto de hecho que describe la norma, la situación jurídica que debe ser declarada por la Administración se configura por ministerio de la ley.

Independientemente de que la declaración de retención en la fuente se presente en la fecha prevista para el efecto o de manera extemporánea, pero sin pago, así este pago se surta posteriormente, de conformidad con el literal e) del artículo 580 E.T. la declaración se debe tener como no presentada.

No obstante lo anterior, el artículo 64 de la Ley 1111 de 2006, que adicionó el artículo 580 ibídem, introdujo una circunstancia en la que no se entiende configurada la causal del literal e). Según la disposición, no se configura la causal cuando el agente retenedor que presenta la declaración de retención en la fuente sin pago, tiene un saldo a favor susceptible de compensar con el saldo a pagar de la respectiva declaración de retención en la fuente. Para tal efecto, el saldo a favor debe surgir antes de la presentación de la declaración de retención en la fuente, por un valor igual o superior al saldo a pagar determinado en dicha declaración, y

el agente retenedor debe haber solicitado la compensación del saldo a favor con el saldo a pagar determinado en la declaración de retención, dentro de los seis (6) meses siguientes a la presentación de la respectiva declaración de retención en la fuente.

En el asunto que se analiza, la sociedad demandante alegó que la compensación a que alude el citado artículo 580 operaba en su caso ipso jure, para el momento en que debía cumplir la obligación sustancial de pago de las retenciones del mes de noviembre de 2006. Que, en consecuencia, la DIAN debió compensar el saldo a favor declarado en el denuncia del Impuesto sobre las Ventas del V bimestre de 2006, con el valor a pagar de la declaración de retención en la fuente objeto de discusión.

Para la Sala, contrario a lo afirmado por la demandante, el parágrafo del artículo 580 del Estatuto Tributario no era aplicable al caso concreto, pues, para el momento en que debía cumplir con la obligación formal y sustancial de presentar la declaración de retención en la fuente del mes de noviembre de 2006 con pago, esto es, el día **11 de diciembre de 2006**, aún no había entrado en vigencia la Ley 1111 de 2006, si se tiene en cuenta que esto sólo vino a ocurrir el día **27 de diciembre de 2006**.

Ahora bien, aun cuando fuera procedente la aplicación del citado artículo 64 de la Ley 1111, lo cierto es que, para que opere la compensación de saldos a favor con saldos a pagar por retenciones en la fuente, la demandante debió tramitar la solicitud ante la Administración fiscal dentro de los 6 meses siguientes a la presentación de la respectiva declaración de retención en la fuente. Sin embargo, tal circunstancia no fue acreditada por la parte actora.

Tampoco procede aplicar la Circular DIAN número 066 de 2008⁷, como lo sugirió la parte actora, toda vez que la interpretación que en ella se hace del artículo 580

⁷ En dicha circular, expedida por el entonces Director General de la DIAN, se afirmó que “[P]ara subsanar voluntariamente el incumplimiento de la obligación establecida en el artículo 11 de la Ley 1066 de 2006, previamente a la expedición del auto declarativo, el agente retenedor o

del E.T., anterior a la Ley 1111 de 2006, excede la voluntad del legislador al establecer circunstancias que la ley no prevé.

En efecto, la circular establece la posibilidad de poder subsanar voluntariamente el incumplimiento de la obligación de presentar la declaración de retención en la fuente con pago, previamente a la expedición del auto que declara como no presentada la declaración. Sin embargo, como se vio anteriormente, el citado artículo 580 es claro, en la medida que no establece posibilidad alguna para subsanar las circunstancias que el mismo prevé para tener como no presentada la declaración.

Se recuerda que las instrucciones que en materia tributaria emite la DIAN, y que tienen como destinatarios las dependencias y funcionarios de dicha entidad, no pueden desconocer la Constitución y la Ley. Tales instrucciones, como es el caso de las circulares, deben propender por el estricto cumplimiento de las normas tributarias vigentes, sin que les sea posible regular aspectos cuya competencia es exclusiva del legislador.

Adicionalmente, se pone de presente que la Circular 066 de 2008 fue expedida con posterioridad a la presentación de la declaración inicial y su corrección, por lo que no puede invocarse su aplicación.

De otra parte, la demandante afirmó que la decisión de tener por no presentada la declaración es una sanción, y que, por tanto, la DIAN, antes de declarar esa situación jurídica, debió verificar si se le causó daño al Estado.

autorretenedor que hubiese presentado de manera oportuna la declaración, podrá presentar un recibo de pago en bancos, el cual debe corresponder como mínimo para subsanar el incumplimiento de la obligación a que hace referencia el artículo mencionado, al saldo del valor a pagar que corresponda al total de las retenciones practicadas a título de impuesto sobre la renta, impuesto sobre las ventas y timbre nacional durante el respectivo periodo gravable, sin perjuicio de la reimputación de pagos a que hace referencia el artículo 804 del E.T y del pago de los intereses moratorias a que hubiere lugar de conformidad con lo establecido en los artículos 634 y 635 del E.T.”

Para la Sala, la decisión de tener por no presentada la declaración se limita a eso; a definir una situación de hecho que se encuentra inmersa en alguno de los supuestos previstos en el artículo 580 del Estatuto Tributario, y a restarle eficacia jurídica al denuncia presentado. Para el efecto, la Administración debe garantizar el debido proceso en el procedimiento que adelante para tal efecto.

Además, independientemente de si se le endilga una naturaleza punitiva sancionatoria a la medida prevista en el literal e) del artículo 580 E.T., lo cierto es que es criterio reiterado del Consejo de Estado y de la Corte Constitucional que, los principios del derecho penal se aplican de manera restrictiva en materia administrativa sancionatoria.⁸

⁸ En efecto, mediante sentencia C-690 de 1996, la Corte Constitucional señaló que“(…), en tratándose de asuntos tributarios, es admisible que la ley presuma que la actuación del contribuyente **no está provista de buena fe, cuando éste ha incumplido sus obligaciones tributarias. Es decir, que en esta materia, el principio consagrado en el artículo 83 de la Constitución, no tiene una aplicación absoluta. Dijo la Corte:**

"Finalmente, en general es razonable suponer que ha actuado de manera dolosa o negligente quien ha incumplido un deber tributario tan claro como es la presentación de la declaración tributaria en debida forma, por lo cual resulta natural considerar que la prueba del hecho -esto de la no presentación de la declaración- es un indicio muy grave de la culpabilidad de la persona. Por consiguiente, teniendo en cuenta que las sanciones impuestas en caso de no presentación de la declaración tributaria son de orden monetario, que el cumplimiento de este deber es esencial para que el Estado pueda cumplir sus fines, y conforme al principio de eficiencia, la Corte considera que una vez probado por la administración que la persona fácticamente no ha presentado su declaración fiscal, entonces es admisible que la ley presuma que la actuación ha sido culpable, esto es, dolosa o negligente.

En sentencia C-160 de 1998 también precisó:

“El ejercicio de la potestad sancionadora de la administración, se encuentra limitado por el respeto a los principios y garantías que rigen el debido proceso. Los principios y garantías propios del derecho penal, con ciertos matices, pueden ser aplicados en el campo de las sanciones administrativas, y, concretamente, a las infracciones tributarias. Aplicación que debe hacerse en forma restrictiva, a efectos de garantizar el interés general implícito en ellas, y sin desnaturalizar las características de cada una de las áreas en las que el Estado ejerce su facultad sancionadora. En conclusión, los principios que inspiran el debido proceso, tienen aplicación en el campo de las infracciones administrativas, incluidas las tributarias, aplicación que debe conciliar los intereses generales del Estado y los individuales del administrado.”
(negrilla fuera de texto)

En ese sentido:

Y, aunque también se ha dicho que los principios de razonabilidad y proporcionalidad también pueden ser aplicados⁹ en virtud del daño que se le

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Radicación. 0296, 9 de marzo de 1987. Actor: Singer Sewing Machine Company. Demandado: Nación- Dirección de Impuestos Nacionales.C.P. C.P. Hernán Guillermo Aldana.

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Radicación: 1028, 26 de junio de 1987. C. P. Jaime Abella Zarate.

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Radicación, 24 de julio de 1987. C.P. Hernán Guillermo Aldana Duque. En esta sentencia se precisa que los aspectos de dolo, culpa y preterintención, inherentes al proceso punitivo y esenciales dentro de la evaluación penal de la responsabilidad y para la determinación de la procedencia o improcedencia de sanción privativa de la libertad personal, no son de recibo en las contravenciones a las normas de derecho público económico y por ende no deben referirse al examen de la culpabilidad en la conducta, por cuanto que la contravención, en términos generales, supone en materia de derecho administrativo *la infracción a un precepto claramente establecido, sin consideración a la intencionalidad o culpa de la parte infractora.*

Colombia, Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Radicado: 25000-23-24-000-2000-0595-01(13495), marzo 25 de 2004. Actor: Jorge Enrique Amaya Pacheco, Demandado: Superintendencia Bancaria. C.P. María Inés Ortiz Barbosa. . En este fallo, en el que se impone como en el caso anterior una sanción al “representante legal” de una entidad financiera, se reitera que: “En lo que se refiere a la responsabilidad objetiva, la corporación ha sostenido en reiteradas oportunidades que en materia del régimen administrativo sancionador, en particular por infracciones al derecho financiero, se deben respetar estrictamente los principios y garantías propias del debido proceso consagrado en el artículo 29 de la Constitución, *pero en esa área no tienen aplicación figuras que son propias del derecho penal, tales como el dolo o la culpa, la imputabilidad y la favorabilidad, dado que la naturaleza y finalidades de cada una de estas disciplinas son diferentes*”.

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Radicación: 12094, 18 de abril de 2002. Actor: Félix Fernando Isaza Arango. Demandado: U.A.E. DIAN C.P. Juan Ángel Palacio H. En esta sentencia se precisa que el ejercicio del poder sancionatorio en cabeza del Estado encuentra su límite propio en el respeto a los principios y garantías que informan el debido proceso consagrado en el artículo 29 de la Constitución.

⁹ Sentencia C-160 de 1998 de la Corte Constitucional: ***“Las sanciones que puede imponer la administración, deben estar enmarcadas en criterios de proporcionalidad y razonabilidad que legitimen su poder sancionador. Por tanto, en el caso en estudio, es necesario concluir que no todo error cometido en la información que se remite a la administración, puede generar las***

cause al Estado, lo cierto es que, para aplicar la medida prevista en el literal e) del artículo 580 E.T., la Administración Tributaria no tendría la posibilidad de aplicar tales principios, porque fue el mismo legislador el que los ponderó cuando reguló e impuso como obligatoria la medida, para, se insiste, persuadir la práctica difundida entre algunos agentes de retención de incurrir en mora en el pago de las retenciones practicadas, independientemente de las causas de la mora y del tiempo que tarde el responsable en hacer el pago. De manera que el daño se produce por el mero hecho de presentar la declaración de retención en la fuente sin pago.

Por eso, la Sala reitera que *“(...) el pago de intereses moratorios no subsana el incumplimiento de este deber legal, por cuanto como se observó, este exige que el recaudo se realice de manera total y en el término legal.*

En ese sentido, permitir que el pago posterior, con o sin intereses, le diera plenos efectos a la declaración presentada, conllevaría que los agentes retenedores desconocieran el mandato legal previsto en la norma, pues en cualquier tiempo podrían subsanar el incumplimiento de la obligación tributaria, eludiendo así el cometido del legislador y por el cual se adicionó el literal e) al artículo 580 ibídem, que no busca el simple recaudo de los dineros, sino que estos ingresen a las arcas del Estado a tiempo.”¹⁰

Finalmente, la Sala no se pronunciará sobre la violación de la Circular DIAN número 069 de 2006, toda vez que, conforme con el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo, el acto administrativo es nulo por violación directa de

sanciones consagradas en la norma acusada. Por tanto, no es acertada la afirmación del demandante, según la cual, cualquier error en la información que se suministre a la administración, da lugar a las sanciones que señala la norma acusada, pues, la administración está obligada a demostrar que el error lesiona sus intereses o los de un tercero. Así, los errores que, a pesar de haberse consignado en la información suministrada, no perjudiquen los intereses de la administración o de los terceros, no pueden ser sancionados.”

¹⁰ Op. Cit. Sentencia del 13 de octubre de 2011.

la Ley y/o la Constitución; más no de actos como las circulares, cuya naturaleza, en determinado caso, es la de un acto administrativo.¹¹

Por las anteriores razones, la Sala encuentra que los actos acusados no violaron lo dispuesto en el artículo 580 del E.T., y, en consecuencia, era procedente que declararan como no presentada la declaración de retención en la fuente del mes de noviembre de 2006, presentada por la demandante el día 29 de enero de 2007.

DEVOLUCIÓN DE LO PAGADO POR SANCIÓN POR EXTEMPORANEIDAD

La sociedad demandante recurrió la decisión del Tribunal, en cuanto éste se inhibió de pronunciarse sobre la pretensión de devolución de lo pagado por sanción de extemporaneidad, por ser un aspecto no discutido en la vía gubernativa.

Para la parte actora, la devolución de dichas sumas de dinero es el restablecimiento lógico que surge de la declaratoria de nulidad de los actos acusados y, sobre todo, de tener como legalmente presentada la declaración de retención que presentó el día 27 de enero de 2007. También, porque el pago que hizo fue el resultado de la presión que ejerció la DIAN sobre la sociedad.

Para la Sala, por el contrario, la devolución no es procedente teniendo en cuenta que no prosperó la pretensión de nulidad de los actos demandados.

En consecuencia, se revocará la sentencia del Tribunal y, en su lugar, se negarán las pretensiones de la demanda.

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

F A L L A:

¹¹ La Corporación ha dicho que las circulares administrativas son actos administrativos en la medida que contengan una decisión de la Administración capaz de producir efectos jurídicos frente a los administrados. (Sentencia del 4 de febrero de 2010, expediente 16853, Consejera ponente Martha Teresa Briceño de Valencia).

REVÓCASE la sentencia apelada por las razones aducidas en la parte considerativa de esta providencia. En su lugar, **NIÉGANSE** las pretensiones de la demanda.

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

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

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

Presidente de la Sala

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

