

DECLARACION QUE SE DA COMO NO PRESENTADA – Entre otras, la retención en la fuente sin pago / AGENTE DE RETENCION – Responsabilidad de presentar la declaración con pago / RECAUDACION DE IMPUESTOS – Se efectúa a través de bancos y entidades financieras / FECHA DE PAGO DEL IMPUESTO – Es cuando el dinero ingresa a las oficinas de la DIAN / PAGO EN RETENCION EN LA FUENTE – No permite los pagos parciales

De acuerdo con el artículo 580 del E.T., 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 inadmisibles la morosidad del pago de los valores recaudados. En 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. La “recaudación” implica una atribución radicada en la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por lo que tiene el derecho de exigir los tributos y demás obligaciones monetarias y el deber de gestionar los procedimientos señalados en la ley para hacerla efectiva, así como el de aplicar las sanciones frente a hechos que impidan, obstaculicen o retarden el ejercicio de sus funciones. Con fundamento en el artículo 800 del Estatuto Tributario, la recaudación de los impuestos y retenciones administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales se realiza a través de los bancos y demás entidades financieras. El artículo 803 ibídem establece que se tendrá como fecha de pago del impuesto, respecto de cada contribuyente, aquélla en que los valores imputables hayan ingresado a las oficinas de Impuestos Nacionales o a los bancos autorizados, aun cuando se hayan recibido inicialmente como simples depósitos, buenas cuentas, retenciones en la fuente, o que resulten como saldos a su favor por cualquier concepto. Cabe precisar que la palabra “pago” prevista en el literal e) ibídem, debe interpretarse atendiendo a su sentido natural y obvio, y a la finalidad de la norma que la incluyó en el Estatuto Tributario. Por tanto, entender que a partir de ésta se permite un pago parcial de la declaración de retención en la fuente, sería darle una interpretación que no responde a los propósitos del legislador, y conllevaría a la existencia de saldos, por las sumas recaudadas, en manos del agente retenedor, lo que haría ineficaz la aplicación de la norma. En ese orden de ideas, el incumplimiento de la obligación tributaria de pagar las retenciones con la presentación de la declaración tributaria, en el que incurrió la sociedad actora, implicó que para la fecha de presentación ésta se tuviera como no presentada, de conformidad con el literal e) del artículo 580 del Estatuto Tributario.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 580 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 803

DECLARACION QUE SE TIENE POR NO PRESENTADA – Procedimiento. No opera ipso jure / PAGO DE INTERESES – No subsana la presentación de la declaración de retención en la fuente sin pago

En primer término, es importante precisar que la expresión “declaración que se tiene por no presentada”, significa que habrá una declaratoria que se origina por incurrirse en alguno de los eventos previstos en el artículo 580 del Estatuto Tributario, la cual conlleva la imposición posterior de las sanciones respectivas; y la declaración privada así presentada, quedará en firme, si dentro del término de

firmeza no se ha notificado acto administrativo que la declare como no presentada, perdiendo con ello la administración la facultad para aforar y sancionar. En ese sentido, debe señalarse que ha sido reiterada la jurisprudencia de esta Corporación en la cual se establece que, con fundamento en el artículo 580 del E. T., 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 - acto que, a la luz del artículo 688 del E. T., es un acto reglado, previo y especial, definitorio de una situación jurídica, lo que lo hace impugnabile, y cuya firmeza permite aplicar la sanción correspondiente. Actuación que se adelantó en el asunto en examen, por lo que no puede alegarse violación al derecho al debido proceso, como lo planteó la actora en su demanda. Debe señalarse que el pago de intereses moratorios no subsana el incumplimiento de este deber legal, por cuanto, como se observó, éste exige, sin lugar a dudas, que el recaudo se realice de manera total y en el término legal. Por ninguna parte la normativa en estudio permite el pago parcial o extemporáneo. 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 propósito del legislador, por el cual se adicionó el literal e) al artículo 580 ibídem, que no busca el simple recaudo de los dineros, sino que éstos ingresen a las arcas del Estado a tiempo.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 580 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 688

CIRCULARES DE LA DIAN – No pueden ir en contra de lo dispuesto en la Constitución y la ley / PRINCIPIO DE PRIMACIA DE LA REALIDAD SOBRE LO FORMAL – Inaplicación tratándose del cumplimiento d obligaciones tributarias / PRINCIPIO DE LA BUENA FE – No es absoluto

Entiéndase de lo anotado que las instrucciones que en materia tributaria emita la DIAN y que tengan como destinatarios las dependencias y funcionarios de dicha entidad, no pueden desconocer los mandatos constitucionales y legales, ni apartarse de disposiciones superiores en relación con tales materias. Esas instrucciones, deben propender por el estricto cumplimiento de las normas tributarias vigentes, sin que les sea posible abarcar aspectos que, como ya se dijo, no son de su competencia. En este caso no puede darse aplicación al principio de la primacía de la realidad sobre las formas, porque estamos frente a una disposición que se debe aplicar de manera precisa para lograr la finalidad establecida en la ley, además de que este principio no puede conllevar al incumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente previstas en normas que tienen que ver con el orden público económico. Además, se debe precisar que la Corte Constitucional en la sentencia C-690 de 1996, sostuvo que la buena fe no es un principio absoluto, mucho menos cuando la organización del Estado y la dinámica misma de la función administrativa tributaria requieren de la plena colaboración de los asociados, que es la finalidad que enmarca el precitado literal e) del artículo 580 del Estatuto Tributario. El principio de la buena fe no puede ser invocado por quién ha incurrido en negligencia y omisiones.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO

Bogotá, D. C., trece (13) de octubre de dos mil once (2011)

Radicación número: 25000-23-27-000-2009-00075-01(18304)

Actor: C.I SOCIEDAD INDUSTRIAL DE GRASAS VEGETALES - SIGRA S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 7 de abril de 2010, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A", que declaró la nulidad de los actos acusados. La sentencia dispuso:

"PRIMERO.- Declárase la nulidad de los siguientes Actos Administrativos emanados de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá a nombre de la Sociedad Industrial de Grasas Vegetales SIGRA S.A.:

El Auto Declarativo No. 310632007000108 del 3 de diciembre de 2007, proferido por la División de Fiscalización Tributaria.

La Resolución No. 31063200800001 del 8 de enero 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, y

La Resolución No. 31066200800006 del 30 de enero 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.

SEGUNDO.- A título de restablecimiento del derecho téngase como declaración de retención en la fuente válida y oportunamente presentada por la citada sociedad por el periodo 9 de 2006, la presentada el 6 de octubre de 2006. "

I) ANTECEDENTES

El 6 de octubre de 2006 la sociedad Industrial de Grasas Vegetales SIGRA S.A. presentó la declaración de retención en la fuente del periodo 9 del año gravable 2006.

Mediante Auto Declarativo No. 310632007000108 del 3 de diciembre de 2007 la División de Fiscalización Tributaria de la Administración Especial de Impuestos de

los Grandes Contribuyentes de Bogotá, declaró como no presentada la declaración de retención en la fuente del periodo 9 del año gravable 2006.

Contra el anterior acto administrativo, la sociedad interpuso recurso de reposición y en subsidio el de apelación.

El 8 de enero de 2008 la División de Fiscalización Tributaria de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, por medio de la Resolución No. 310632008000001 resolvió el recurso de reposición confirmando el auto declarativo recurrido.

El 30 de enero de 2008 la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, resolvió el recurso de apelación mediante la Resolución No. 310662008000006, con la que confirmó el auto declarativo.

II) DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, la sociedad Industrial de Grasas Vegetales SIGRA S.A., formuló estas pretensiones:

“PRIMERA. Solicito al Honorable Consejo de Estado declarar la nulidad de los siguientes actos administrativos, todos ellos proferidos por la UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES- ADMINISTRACIÓN DE IMPUESTOS DE LOS GRANDES CONTRIBUYENTES DE BOGOTÁ.

- 1. Auto Declarativo No. 310632007000108 de fecha Diciembre 3 de 2007, por medio del cual se dispuso “Declarar como no presentada la declaración de retención en la fuente del noveno (9) mes de 2006 radicada bajo el No. 91000001636964, presentada el día 6 de octubre de 2006, por el contribuyente SOCIEDAD INDUSTRIAL DE GRASAS VEGETALES SIGRA S.A NIT. 860006127-1”*
- 2. Resolución 310632008000001 de fecha Enero 8 de 2008, por medio de la cual se resolvió por parte de la División de Fiscalización de la Administración Especial de los Grandes Contribuyentes el recurso de reconsideración (sic) interpuesto por SIGRA S.A. en contra del auto declarativo No. 310632007000108, confirmando éste.*
- 3. Resolución No. 310662008000006 de fecha Enero 30 de 2008, por medio de la cual se resolvió por parte de la División Jurídica de la Administración Especial de los Grandes Contribuyentes el recurso de apelación interpuesto en contra del auto declarativo No. 310632007000108.*

SEGUNDA. En consecuencia, y a título de restablecimiento del derecho, solicito que se declare que la declaración de retención en la fuente del noveno mes de 2006, presentada por SIGRA el 6 de octubre de 2006, debe tenerse como presentada oportunamente”.

Respecto de las normas violadas y el concepto de la violación, dijo:

Violación del principio de legalidad, artículo 121 de la Constitución Política.

La DIAN violó este principio pues se arrogó la facultad de interpretar con carácter vinculante la ley, modificó el texto legal e invadió la órbita del legislativo, con lo que desbordó el marco de su competencia.

Violación directa de la ley por falta de aplicación de los artículos 25, 27, 28, 30, 31 y 32 del Código Civil.

La autoridad tributaria tomó el texto de la ley, esto es, el literal e) del artículo 580 del Estatuto Tributario y le agregó un requisito que no contempla, exigiendo que la declaración de retención en la fuente se presente con pago total.

Con esta actuación se violó por falta de aplicación el artículo 25 del Código Civil, al interpretar con autoridad de ley, cuando tal labor está limitada exclusivamente al legislador, y el artículo 27 *ibídem* al desconocer el mandato allí consagrado, según el cual, *“cuando el sentido de la ley sea claro, no se desatenderá su tenor literal a pretexto de consultar su espíritu”*.

Igualmente se violó el artículo 28 del Código Civil por falta de aplicación, toda vez que omitió considerar la regla allí consagrada, según la cual *“Las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio”*, salvo *“cuando el legislador las haya definido expresamente para ciertas materias”*. En efecto, la expresión *“se presente sin pago”*, alude a efectuar un pago, pero en modo alguno al pago total, como lo infirió la autoridad tributaria.

También violó el artículo 30 de dicho ordenamiento, al omitir aplicar dicha norma a efectos de realizar una interpretación sistemática e integral de la legislación, el artículo 31 *ibídem*, pues extendió lo *“odioso de una interpretación”*, a efectos de *“ampliar... su interpretación”*, y el artículo 32 *ibídem*, pues de existir vacío en la norma o ser necesaria su interpretación, era necesario que la Administración hubiera aplicado dicha disposición conforme con la cual *“En los casos a que no pudieren aplicarse las reglas de interpretación anteriores, se interpretarán los pasajes oscuros o contradictorios del modo que más conforme parezca al espíritu general de la legislación y a la equidad natural.”*

De la indebida interpretación de la ley y el alcance de la expresión *“sin pago”*.

En la circular 0069 de agosto 11 de 2006, la Oficina Jurídica de la DIAN interpretó el alcance del término *“sin pago”*, como pago total. Interpretación que *“sobrepasa el papel específico de la administración en perjuicio del administrado, carece de fundamento y, por consiguiente, viola el principio de legalidad, y se encuentra viciada de nulidad.”*

De la recta interpretación de la norma y la causal de anulación consistente en violación directa de la ley por indebida aplicación.

La ley solo exige que la declaración de retención en la fuente se presente en forma oportuna y con pago, entendido este último requisito en su sentido negativo, esto es, que la declaración se tiene por no presentada si a pesar de cumplirse el deber formal, se hace *“sin pago”*. Así las cosas, si el contribuyente presenta su declaración con pago, así sea parcial, es claro que la causal de que trata el literal e) del artículo 580 del Estatuto Tributario no se aplica.

De hecho, si existiere duda al respecto, debe valerse del artículo 745 del E.T. , que específicamente establece una modalidad de *in dubio pro reo*, al señalar que

toda duda probatoria se absuelve a favor del contribuyente, e igualmente recordar que el Estatuto Tributario obliga al funcionario a interpretar y aplicar las normas con sentido de equidad y de justicia.

De la aplicación indebida de la ley, por existir clara desviación de poder en la interpretación que se hace del literal e) del artículo 580 del Estatuto Tributario.

Se configuró la causal de nulidad de desviación de poder por interpretación errónea de la ley, por parte del funcionario que dictó el acto, pues otorgó al literal e) del artículo 580 del Estatuto Tributario un sentido y alcance que no corresponden con los que realmente tiene la norma supuestamente aplicada.

Falsa motivación en los actos administrativos demandados.

Se presentó falsa motivación cuando la DIAN hizo a un lado el hecho de que SIGRA S.A. presentó la declaración de retención en la fuente con un pago equivalente al 97% del impuesto a cargo, y afirmó que tal declaración no fue presentada porque se realizó *“sin pago”*.

Los actos administrativos son nulos por violación de norma constitucional (art. 29).

De manera reiterada el Consejo de Estado ha dicho que para poder tener por no presentada la declaración de un contribuyente, debe surtirse previamente un procedimiento que implica necesariamente la formulación de un pliego o requerimiento, para permitirle ejercer en debida forma su derecho de defensa. La pretermisión de tal requisito vicia de manera insubsanable la actuación de la Administración.

Violación de los principios de proporcionalidad y equidad en las cargas (artículos 13, 83, 95-9 y 363 de la Constitución Política y 683 del Estatuto Tributario).

No es acorde a los principios y finalidades de la Administración aplicar una sanción a quien debidamente ha presentado su declaración, anticipadamente a la fecha límite estipulada, y cuyo pago se efectuó oportunamente de forma fraccionada, dejando un mínimo porcentaje a pagar posteriormente a la fecha estipulada. No atiende los principios de equidad, proporcionalidad y razonabilidad de la facultad sancionatoria, que se pretenda tener la declaración por no presentada, y forzar al contribuyente al pago de una sanción totalmente desproporcionada.

Se rompe el principio de equidad cuando partiendo de una interpretación desviada de la ley se tiene como no presentada la declaración.

Además, se desconoce el principio de buena fe, cuando se ignora que la actora atendió la obligación en tiempo y efectuó un pago que superó el 90% del valor a su cargo, para tratarla de igual manera que al contribuyente omiso que no atendió su deber.

Al considerarse como no presentada una declaración tributaria en el caso concreto, por la causal señalada en el literal e) del artículo 580 del Estatuto Tributario debe pagarse la respectiva sanción por extemporaneidad, calculada en un 5% sobre el impuesto a cargo, por cada mes o fracción de mes que transcurra hasta cuando se presente esa nueva declaración. En el que aquí se debate hay

una sanción desproporcionada e inequitativa, que rompa el principio de equidad en las cargas.

III) CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La parte demandada se opuso a las pretensiones de la actora, con los siguientes argumentos:

Observó que el Decreto 4714 del 26 de diciembre de 2005 fijó como plazo para la presentación de la declaración de retención en la fuente del mes de septiembre de 2006, atendiendo al último dígito del NIT de la compañía, el 10 de octubre de 2006.

Que la sociedad presentó la declaración el día 6 de octubre de 2006, registrando en el renglón total retenciones la suma de \$603.734.000, y el pago de dicha suma lo hizo así, el 10 de octubre de 2006 \$585.776.000 y el 15 de noviembre de 2006 \$18.323.000.

Precisó que el pago posterior del saldo no sana el vicio del que adolece la declaración. Por el contrario, lo que demuestra es que se presentó sin el pago total de las retenciones declaradas.

Respecto a la prevalencia del debido proceso y el derecho de defensa y contradicción, aseveró que en el presente caso se agotó en debida forma el procedimiento que ha sido establecido por la jurisprudencia y plasmado en el concepto 103690 de diciembre 12 de 2006.

En cuanto a la fecha en que se entiende pagado el impuesto, argumentó que si bien es cierto que la retención en la fuente es un pago anticipado del tributo, que en principio se encuentra en poder del agente retenedor, no es menos cierto que la fecha en que se entiende realizado el pago de las sumas retenidas es aquella en que efectivamente ingresa el valor a las cuentas de la DIAN y es efectivamente imputado el saldo insoluto.

IV) LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A", mediante providencia del 7 de abril de 2010, declaró la nulidad de los actos demandados, con fundamento en las siguientes consideraciones:

Si bien es cierto que a primera vista podía entenderse, como lo hizo la administración, que al no haber efectuado la totalidad del pago de la retención en la fuente en la fecha límite para el efecto, por ello la sociedad quedó incurso en la causal prevista en el literal e) del artículo 580 del Estatuto Tributario, no puede pasarse por alto que para la fecha en que la administración emitió el auto mediante el cual se tiene por no presentada la declaración, la sociedad ya había cancelado la totalidad de la suma declarada por retenciones en la fuente.

Citó apartes de la Circular 066 del 24 de julio de 2008, señalando que no obstante ser posterior a la fecha del auto declarativo, se emitió con el fin de aplicar las leyes 1066 y 1111 de 2006.

Concluyó que las normas que regulan la materia permiten al contribuyente que declara la retención en la fuente con pago parcial, ajustar su actuación efectuando el pago correspondiente con la sanción y/o intereses moratorios, antes de la

expedición del auto declarativo, que fue lo que ocurrió en el presente caso, y no puede ser desconocido por la DIAN.

V) EL RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandada impugnó la sentencia de primera instancia, con fundamento en lo siguiente:

La sentencia apelada se equivoca al concluir que “es claro, entonces, que las normas que regulan la materia permiten al contribuyente que declara retención en la fuente con pago parcial, ajustar su actuación efectuando el pago correspondiente con la sanción y/o intereses moratorios, antes de la expedición del auto declarativo ...”.

La ley 1066 de 2006, norma que adicionó el artículo 580 del Estatuto Tributario, agregó como causal para tener como no presentada la declaración tributaria, el hecho de presentar la declaración de retención en la fuente sin pago. La declaración de retención en la fuente del mes 9º del año gravable 2006 se presentó el 6 de octubre de 2006 en vigencia de la Ley 1066 de 2006, ley que fue publicada en el Diario Oficial No. 46.344 del 29 de julio de esa anualidad.

Con fundamento en los antecedentes que obran en el expediente, y de acuerdo con lo consagrado en el literal e) del artículo 580 del Estatuto Tributario, se estableció que el contribuyente presentó la declaración tributaria de retención en la fuente del 9º mes de 2006 sin el correspondiente pago del “TOTAL RETENCIONES”, y como consecuencia de ello la declaración debía tenerse como no presentada. La actora debió cancelar las retenciones en la fuente dentro del término previsto por la normativa.

VI) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante en esta etapa procesal reiteró las pretensiones formuladas en la demanda. **La demandada** no presentó alegatos de conclusión.

El **Ministerio Público** rindió concepto en los siguientes términos:

Consideró que debe prevalecer el derecho sustancial, constituido en este caso por el hecho del pago, el cual debe primar sobre el desconocimiento de la declaración.

A pesar de que el pago se efectuó en forma extemporánea, en todo caso fue antes del auto declarativo. Por tanto, este último carece de sustento, pues el hecho que lo originó desapareció.

En consecuencia, el pago efectuado en esas circunstancias debe eximir al agente retenedor de la aplicación del literal e) del artículo 580 del Estatuto Tributario, porque al momento de expedirse el auto para desconocer la declaración, la sociedad actora no estaba incurso en el hecho previsto en dicha norma.

VII) CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 7 de abril de 2010, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A”, que declaró la nulidad de los

actos administrativos por medio de los cuales se declaró como no presentada la declaración de retención en la fuente del mes de septiembre del año 2006.

Así las cosas, corresponde a la Sala establecer si la declaración de retención en la fuente correspondiente al mes de septiembre del año 2006, encuadra en el presupuesto consagrado en el literal e) del artículo 580 del Estatuto Tributario, y, por tanto debe tenerse como no presentada.

1. Configuración del literal e) del artículo 580 del Estatuto Tributario.

Para el apelante la exigencia legal prevista en el literal e) del artículo 580 del Estatuto Tributario, que dispone que la declaración de retención en la fuente debe presentarse con pago, so pena de no entenderse cumplido el deber de declarar, requiere que el pago sea total y simultáneo a la presentación de la declaración.

Así las cosas, la Sala analizará las normas que regulan la materia, para establecer la procedencia de los pagos efectuados respecto de la declaración de retención en la fuente estudiada.

El artículo 580 del Estatuto Tributario, fue adicionado por la Ley 1066 del 2006, *“Por la cual se dictan normas para la normalización de la cartera pública y se dictan otras disposiciones”*, así:

“ARTICULO 580. DECLARACIONES QUE SE TIENEN POR NO PRESENTADAS. No se entenderá cumplido el deber de presentar la declaración tributaria, en los siguientes casos:

(...)

“e) Adicionado L. 1066/2006, art. 11. Cuando la declaración de retención en la fuente se presente sin pago”.

(...)(Subrayas fuera de texto)”

De 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 inadmisibles la morosidad del pago de los valores recaudados¹.

En 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**^{2 3}.

Además, 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 tanto dentro del deber de “contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado”, consagrado en el numeral

¹ 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.

² 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.

³ Sobre el tema del antecedente legislativo la Sala se pronunció en la sentencia del 10 de septiembre de 2010, exp. 17491, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

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 colombiano⁴.

La “recaudación” implica una atribución radicada en la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por lo que tiene el derecho de exigir los tributos y demás obligaciones monetarias y el deber de gestionar los procedimientos señalados en la ley para hacerla efectiva, así como el de aplicar las sanciones frente a hechos que impidan, obstaculicen o retarden el ejercicio de sus funciones.

Con fundamento en el artículo 800 del Estatuto Tributario, la recaudación de los impuestos y retenciones administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales se realiza a través de los bancos y demás entidades financieras.

El artículo 803 *ibídem* establece que se tendrá como fecha de pago del impuesto, respecto de cada contribuyente, aquella en que los valores imputables hayan ingresado a las oficinas de Impuestos Nacionales o a los bancos autorizados, aun cuando se hayan recibido inicialmente como simples depósitos, buenas cuentas, retenciones en la fuente, o que resulten como saldos a su favor por cualquier concepto.

Por su parte, el Decreto 4714 de 2005, por el cual se fijaron los lugares y plazos para la presentación de las declaraciones tributarias y para el pago de impuestos, anticipos y retenciones para el año gravable 2006, en relación con las formas de pago de las declaraciones tributarias, dispuso:

“ARTICULO 1. Presentación y pago de las declaraciones tributarias en bancos y demás entidades autorizadas. La presentación de las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios, de ingresos y patrimonio, del impuesto sobre las ventas, de retenciones en la fuente, del impuesto al patrimonio y de la informativa individual y/o consolidada de precios de transferencia, se hará en los bancos y demás entidades autorizadas, ubicados en la jurisdicción de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales o de la Administración de Impuestos Nacionales Local o Especial que corresponda a la dirección del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, según el caso. Cuando existan Administraciones Delegadas, la presentación de la declaración podrá efectuarse en la jurisdicción de la Administración Local o de su correspondiente delegada.

El pago de los impuestos, retenciones, anticipos, sanciones e intereses, deberá realizarse en los correspondientes bancos y demás entidades autorizadas para el efecto.

(...)

ARTICULO 37. Forma de presentar las declaraciones tributarias. La presentación de las declaraciones tributarias en los bancos y demás entidades autorizadas, así como las declaraciones que se presenten a través de los servicios informáticos electrónicos, se efectuará diligenciando los formularios oficiales que para el efecto prescriba el Director de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Los anexos, pruebas, relaciones, certificados o documentos adicionales, los deberá conservar el declarante por el término de firmeza de la declaración de renta y complementarios.

Cuando se trate de documentos que soportan las declaraciones de IVA y retención en la fuente, la obligación de conservar los documentos, informaciones y pruebas

⁴ *Ibidem*.

será por el término de firmeza de la declaración de renta del mismo período, excepto cuando opere el beneficio de auditoría a que se refiere el artículo 689-1 del Estatuto Tributario, en cuyo caso el término de conservación de los documentos será el mismo de firmeza de cada una de las declaraciones de IVA o retención en la fuente, conforme con lo dispuesto en el artículo 705 *Ibidem*.

En el caso de los no contribuyentes, tanto declarantes como no declarantes de ingresos y patrimonio, que tengan el carácter de agentes retenedores y/o responsables de IVA, el término de conservación de los documentos, informaciones y pruebas es de cinco (5) años, de conformidad con lo previsto en el artículo 632 del Estatuto Tributario.

ARTICULO 38. Forma de pago de las obligaciones. Las Entidades Financieras autorizadas para recaudar recibirán el pago de los impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones, en efectivo, tarjeta de crédito que administre la entidad financiera o mediante cheque de gerencia o cheque girado sobre la misma plaza de la oficina que lo recibe y únicamente a la orden de la entidad financiera receptora, cuando sea del caso, o cualquier otro medio de pago como transferencias electrónicas o abonos en cuenta, bajo su responsabilidad y con el cumplimiento de las condiciones que determine la Dirección de Impuestos Aduanas Nacionales cuando autorice el pago a través de medios electrónicos.

El pago de los impuestos y de la retención en la fuente por la enajenación de activos fijos, se podrá realizar en efectivo, mediante cheque librado por un establecimiento de crédito sometido al control y vigilancia de la Superintendencia Financiera de Colombia, o cualquier otro medio de pago.

Parágrafo. Las entidades financieras autorizadas para recaudar, los notarios y las oficinas de tránsito, bajo su responsabilidad, podrán recibir cheques librados en forma distinta a la señalada o habilitar cualquier procedimiento que facilite el pago. En estos casos, las entidades mencionadas deberán responder por el valor del recaudo, como si éste se hubiera pagado en efectivo. (...)"

En el sub examine los antecedentes administrativos dan cuenta de que la declaración mensual de retenciones en la fuente del mes de septiembre del año 2006 fue presentada el 6 de octubre de dicho año, liquidando en el renglón 55 *total retenciones* la suma de **\$603.734.000⁵**.

En ellos consta que los pagos efectuados por concepto de dichas retenciones se efectuaron en las siguientes fechas:

Folio	FECHA	No. RECIBO OFICIAL DE PAGO IMPUESTOS NACIONALES	VALOR	CONCEPTO
6 c.a.	10/10/2006	4906502820555	\$364.113.000	Pago impuesto
7 c.a.	10/10/2006	4906502820849	\$221.663.000	Pago impuesto
8 c.a.	15/11/2006	4906504249377	\$17.958.000 \$365.000	Pago impuesto Pago intereses

De las pruebas relacionadas se encuentra que uno de los pagos por concepto de las retenciones en la fuente del mes de septiembre del año 2006 se efectuó el 15

⁵ Fl 5 c.a.

de noviembre siguiente, fecha posterior a aquella en la que precluía el término de presentación de la declaración tributaria⁶.

A ese respecto es importante señalar que el literal e) del artículo 580 del Estatuto Tributario exige **que la declaración se presente con pago**, lo que implica que simultáneamente se pongan a disposición del Estado la totalidad de los recursos recaudados, con el propósito general de que el Estado cuente con caudales para atender sus obligaciones sociales y cumplir sus cometidos, y para que se cumpla la finalidad buscada por la Ley 1066 de 2006, de acabar con la práctica abusiva de algunos agentes retenedores que se financiaban con los impuestos que retenían, al no entregarlos oportunamente, en detrimento del erario, que por tales razones enfrentó una cuantiosa cartera.

Cabe precisar que la palabra “pago” prevista en el literal e) ibídem, debe interpretarse atendiendo a su sentido natural y obvio, y a la finalidad de la norma que la incluyó en el Estatuto Tributario. Por tanto, entender que a partir de ésta se permite un pago parcial de la declaración de retención en la fuente, sería darle una interpretación que no responde a los propósitos del legislador, y conllevaría a la existencia de saldos, por las sumas recaudadas, en manos del agente retenedor, lo que haría ineficaz la aplicación de la norma.

En ese orden de ideas, el incumplimiento de la obligación tributaria de pagar las retenciones con la presentación de la declaración tributaria, en el que incurrió la sociedad actora, implicó que para la fecha de presentación ésta se tuviera como no presentada, de conformidad con el literal e) del artículo 580 del Estatuto Tributario.

Claro lo anterior, procede la Sala a estudiar si el pago posterior de las sumas recaudadas subsana la irregularidad en que incurrió el contribuyente contemplada en el literal e) del artículo 580 ibídem.

En primer término, es importante precisar que la expresión “*declaración que se tiene por no presentada*”, significa que habrá una declaratoria que se origina por incurrirse en alguno de los eventos previstos en el artículo 580 del Estatuto Tributario, la cual conlleva la imposición posterior de las sanciones respectivas; y la declaración privada así presentada, quedará en firme, si dentro del término de firmeza no se ha notificado acto administrativo que la declare como no presentada, perdiendo con ello la administración la facultad para aforar y sancionar⁷.

En ese sentido, debe señalarse que ha sido reiterada la jurisprudencia de esta Corporación⁸ en la cual se establece que, con fundamento en el artículo 580 del E. T., 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 declare⁹ - acto que, a la luz del artículo 688 del E. T., es un acto reglado,

⁶ El Decreto Reglamentario No. 4714 de 2005, en su artículo 25 fijó como plazo para presentar la declaración tributaria de retención en la fuente del mes de septiembre de 2006, cuyo último dígito del NIT termine en 7, el 10 de octubre de 2006.

⁷ Sentencias del 8 de marzo de 1996, Exp. 7471, C.P. Julio E. Correa Restrepo, del 5 de julio del mismo año, Exp. 7770, C.P. Consuelo Sarria O, del 30 de noviembre de 2006, Exp. 15748, C.P. Ligia López Díaz, 26 de octubre de 2009, C.P. William Giraldo Giraldo, Exp. 17045.

⁸ Ibídem

⁹ La Corte Constitucional, comparte la jurisprudencia establecida por el Consejo de Estado, según la cual, para que la administración tributaria aplique el artículo 580 del estatuto tributario, en cuanto a tenerse como no presentadas las declaraciones tributarias, se requiere, en todos los casos de la actuación administrativa, un debido proceso que así lo declare, porque el artículo referido no opera de pleno derecho. Sentencia C-844 de 1999.

previo y especial, definitorio de una situación jurídica, lo que lo hace impugnabile, y cuya firmeza permite aplicar la sanción correspondiente. Actuación que se adelantó en el asunto en examen, por lo que no puede alegarse violación al derecho al debido proceso, como lo planteó la actora en su demanda.

En el presente caso se advierte que el auto declarativo del 3 de diciembre de 2007, se profirió antes de que se diera la firmeza de la declaración tributaria¹⁰.

En cuanto a la posibilidad de subsanar los hechos irregulares que materializaren los supuestos fácticos que consagra el artículo 580 del Estatuto Tributario, debe acudir al artículo 588 ejusdem, que es de este tenor:

“ARTICULO 588. CORRECCIONES QUE AUMENTAN EL IMPUESTO O DISMINUYEN EL SALDO A FAVOR. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 709 y 713, los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, podrán corregir sus declaraciones tributarias dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar y antes de que se les haya notificado requerimiento especial o pliego de cargos, en relación con la declaración tributaria que se corrige, y se liquide la correspondiente sanción por corrección.

(...)

PARAGRAFO 2o. <Ajuste de las cifras en valores absolutos en términos de UVT por el artículo 51 de la Ley 1111 de 2006 (A partir del año gravable 2007). Parágrafo adicionado por el artículo 173 de la Ley 223 de 1995. El nuevo texto es el siguiente:> Las inconsistencias a que se refieren los literales a), b) y d) del artículo 580, 650-1 y 650-2 del Estatuto Tributario siempre y cuando no se haya notificado sanción por no declarar, podrán corregirse mediante el procedimiento previsto en el presente artículo, liquidando una sanción equivalente al 2% de la sanción de que trata el artículo 641 del Estatuto Tributario, sin que exceda de 1.300 UVT”.

De lo anterior se observa, que con fundamento en la Ley 223 de 1995, que adicionó el Estatuto Tributario, solamente podrán corregirse o “subsanarse” las inconsistencias a que se refieren los literales a), b) y d) del artículo 580.

Nótese como dicha normativa se mantuvo no obstante la expedición de la Ley 1066 de 2006, artículo 11, que adicionó el literal e) al artículo 580 ibídem, sin que el legislador efectuara alguna modificación o adición al parágrafo segundo del artículo 588, o previera en alguna otra norma tributaria que la inobservancia de este nuevo requisito fuera subsanable.

Lo anterior verifica la finalidad del artículo 11 de la Ley 1066 de 2006, de tener como “no presentadas” las declaraciones de los agentes retenedores que no paguen de manera oportuna las sumas recaudadas, norma que se haría inoperante de contemplarse la posibilidad de subsanar esta omisión, propiciándose, en lugar de combatirla, la morosidad en el pago de los valores recaudados.

Debe señalarse que el pago de intereses moratorios no subsana el incumplimiento de este deber legal, por cuanto, como se observó, éste exige, sin lugar a dudas, que el recaudo se realice de manera total y en el término legal. Por ninguna parte la normativa en estudio permite el pago parcial o extemporáneo.

¹⁰ Artículos 705-1 y 714 del Estatuto Tributario.

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 propósito del legislador, por el cual se adicionó el literal e) al artículo 580 ibídem, que no busca el simple recaudo de los dineros, sino que éstos ingresen a las arcas del Estado a tiempo.

En cuanto a la Circular No. 66 de 2008, citada por el *a quo*, se encuentra que esta señala:

“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 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”.

En el presente caso, no es procedente darle aplicación a la Circular 066 de 2008, pues, como se observó, la Ley es clara y precisa en disponer que la presentación sin pago de la retención en la fuente es insubsanable. Por tanto, esta interpretación de la Administración no se encuentra acorde con la Ley y con la finalidad con ésta buscada.

Es evidente que únicamente el Congreso está autorizado por la Constitución Política para emitir, reformar o derogar las leyes, o para interpretarlas con autoridad. En tal sentido, la DIAN no tiene competencia para modificar la voluntad del legislador mediante una interpretación de la norma, que la desnaturaliza.

Entiéndase de lo anotado que las instrucciones que en materia tributaria emita la DIAN y que tengan como destinatarios las dependencias y funcionarios de dicha entidad, no pueden desconocer los mandatos constitucionales y legales, ni apartarse de disposiciones superiores en relación con tales materias.

Esas instrucciones, deben propender por el estricto cumplimiento de las normas tributarias vigentes, **sin que les sea posible abarcar aspectos que, como ya se dijo, no son de su competencia.**

Además, es importante precisar que la referida circular no incidió en la declaración y pago de las retenciones en la fuente del año 2006, dado que, al ser proferida con posterioridad a su presentación, no puede alegarse que indujo a error al contribuyente.

Así las cosas, y dado que es deber del fallador la aplicación del derecho según los fines predeterminados por el legislador, y que la eficacia de las medidas tributarias depende de que se exija el cumplimiento de las mismas, no resulta procedente darle a la norma un alcance diferente al que realmente tiene, o que obstaculice su aplicación.

En este caso no puede darse aplicación al principio de la primacía de la realidad sobre las formas, porque estamos frente a una disposición que se debe aplicar de manera precisa para lograr la finalidad establecida en la ley, además de que este principio no puede conllevar al incumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente previstas en normas que tienen que ver con el orden público económico.

En ese orden de ideas, la inobservancia del literal e) del artículo 580 ibídem, implicó el consiguiente desacato de una obligación sustancial. La ausencia de este requisito generó una transgresión al principio de eficiencia en el recaudo de las retenciones en la fuente, y un mayor costo administrativo, que podían haberse evitado con la colaboración de un contribuyente diligente o cuidadoso – condiciones que lo habilitarían para invocar en su favor el principio buena fe – , como debe ser la accionante en razón a su trayectoria.

Por lo anotado, el principio de legalidad no ha sido quebrantado por la Administración por cuanto el auto declarativo se limita a verificar la ocurrencia de un supuesto fáctico previsto en el literal e) del artículo 580 del Estatuto Tributario, que, como quedó sustentado, exige que el pago sea total, por lo que no puede predicarse que la Administración exigió un requisito al margen de la ley, y tampoco que se dio una indebida o errónea interpretación a la misma, o que se configuró la causal de nulidad de desviación de poder. El actuar del Estado se ajustó a derecho.

Ahora bien, respecto a la falsa motivación aducida por el actor, se debe precisar que ésta, entendida como vicio que afecta la legalidad del acto administrativo, se estructura cuando en las consideraciones de hecho o de derecho que contiene el acto, se incurre en un error ya sea porque los hechos aducidos en la decisión son inexistentes o, cuando existiendo éstos, son calificados erradamente desde el punto de vista jurídico.

La nulidad deviene, entonces, cuando los hechos aducidos "son falsos" o "no existieron en la realidad", lo cual no sucedió para el evento en estudio, toda vez que la decisión administrativa se sustentó en datos ciertos, como que el contribuyente no presentó la declaración de retención en la fuente con pago total, y que tal situación, de conformidad con la ley, conlleva a que se tenga como no presentada.

Las razones expuestas conducen a constatar que la decisión de la DIAN estuvo acorde con los principios que rigen a la Administración, por cuanto el pago fraccionado de las retenciones no hace que desaparezca el supuesto para que la declaración se tenga por no presentada. Por lo tanto, no puede argumentarse una supuesta vulneración al principio de equidad, bajo el equívoco de una interpretación acomodada de la ley.

Además, se debe precisar que la Corte Constitucional en la sentencia C-690 de 1996, sostuvo que la buena fe no es un principio absoluto, mucho menos cuando la organización del Estado y la dinámica misma de la función administrativa tributaria requieren de la plena colaboración de los asociados¹¹, que es la finalidad que enmarca el precitado literal e) del artículo 580 del Estatuto Tributario. El principio de la buena fe no puede ser invocado por quién ha incurrido en negligencia y omisiones.

En cuanto a la imposición de la sanción por extemporaneidad la Sala no emitirá pronunciamiento por cuanto ésta no es objeto de los actos acusados.

¹¹ C-844 de 1999

En consecuencia, las razones que anteceden son suficientes para revocar el fallo apelado, ya que respecto de los actos acusados, la presunción de legalidad que los ampara se mantiene incólume.

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

FALLA

REVÓCASE la sentencia del 7 de abril de 2010, del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A". En su lugar:

DENIEGÁNSE las súplicas de la demanda.

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

WILLIAM GIRALDO GIRALDO