

FACILIDAD DE PAGO – Finalidad. Incumplimiento. Causales / DIAN – Está facultada para dejar sin efecto la facilidad de pago

Las facilidades de pago están reguladas en el artículo 814 del Estatuto Tributario y siguientes, y tienen como objetivo que los deudores de impuestos, intereses y demás sanciones a que haya lugar, administrados por la DIAN, puedan ponerse al día en un término máximo de 5 años, para lo cual, deben ofrecer garantías personales, reales, bancarias, o bienes para su embargo y secuestro o constituir un fideicomiso en garantía, a fin de asegurar su cumplimiento. Conforme con la norma transcrita, “las causales para que proceda dejar sin efecto la facilidad de pago son: i) no pagar alguna de las cuotas o ii) el incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo del contribuyente surgidas con posterioridad. De manera que, una vez se presenta cualquiera de dichas causales, surge para el Administrador de Impuestos o el Subdirector de Cobranzas la facultad de dejar sin efecto la facilidad de pago, sin que esta facultad esté condicionada a ninguna otra situación diferente al incumplimiento”. Ahora bien, está acreditado que el deudor tenía pendiente el pago del impuesto de renta del año 1999, pues a pesar de los requerimientos hechos por la Administración no desembolsó la suma adeudada, de manera que la DIAN estaba habilitada, sin ninguna otra consideración, para declarar sin vigencia la facilidad de pago. El artículo 814-3 del Estatuto Tributario ordena que una vez configurado el incumplimiento en el pago de las cuotas del acuerdo o de otra obligación tributaria surgida luego de su notificación, la DIAN podrá dejar sin efecto la facilidad de pago. Lo anterior significa que tal potestad debe desarrollarse en esos precisos límites, pues está a cargo de la Administración verificar que los contribuyentes cumplan los deberes sustanciales a fin de coadyuvar al sostenimiento de las cargas públicas de la Nación, de manera que los actos demandados se ajustaron a la facultad legal otorgada a la entidad, en que ejerció una vez encontró probadas las causales para dejar sin vigencia la facilidad de pago.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 814

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá D.C. veinticuatro (24) de mayo de dos mil doce (2012)

Radicación número: 15001-23-31-000-2003-01435(18817)

Actor: URIEL FRANCISO BONILLA CURREA

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandante contra la sentencia del 22 de septiembre de 2010, proferida por el Tribunal Administrativo de Boyacá, mediante la cual negó las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES

Mediante Resolución 960289 de 4 de abril de 2001, la DIAN suscribió con URIEL FRANCISCO BONILLA CURREA, un acuerdo de pago respecto de varias obligaciones tributarias a cargo del contribuyente.

Por Resolución N° 85200665410811-001 de 22 de abril de 2003, la Administración dejó sin efectos la facilidad de pago concedida, al encontrar nuevas obligaciones incumplidas por el deudor.

Previo recurso de reposición, la DIAN notificó la Resolución 85220065410311-003 de 10 de junio de 2003, que confirmó el acto recurrido.

DEMANDA

La demandante, en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, solicitó la nulidad del acto que dejó sin efecto la facilidad de pago otorgada y el que resolvió el recurso de reposición. A título de restablecimiento del derecho, pidió que se condene a la demandada a resarcir los perjuicios ocasionados al demandante, como consecuencia de la revocatoria del acuerdo de pago suscrito.

Invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 1°, 2, 29, 83 y 209 de la Constitución Política
- Artículos 2 y 36 del Código Contencioso Administrativo
- Artículo 814-3 del Estatuto Tributario

El concepto de violación se sintetiza así:

La DIAN, al revocar el acuerdo de pago, atentó contra el principio de la buena fe previsto en el artículo 83 de la Constitución Política, pues dicho ordenamiento jurídico protege la confianza originada en el comportamiento de otro, y le da un alcance superior al de simple criterio de interpretación, constituyéndose en una limitante al abuso de los derechos, los excesos y la desviación de poder.

Los actos demandados desconocieron el artículo 209 constitucional, pues la función administrativa está al servicio de los intereses generales y se desarrolla con fundamento en los principios de igualdad, moralidad, eficacia, economía y celeridad.

La Corte Constitucional¹ armonizó el principio de la buena fe con el de la función administrativa, "*...pues este se convierte en eficaz instrumento rector de las conductas meramente formales que han desnaturalizado su esencia*".

La Administración en su actuar está limitada por las normas jurídicas y los principios constitucionales, para evitar decisiones discrecionales. El artículo 814-3 del Estatuto Tributario le permitía a la DIAN dejar sin efectos las facilidades de pago otorgadas, pero con alcance limitado.

¹ Sentencia T-578 de 1995 M.P. José Gregorio Hernández Galindo

La Administración debió tener en cuenta que el contribuyente estaba dispuesto a ponerse al día con sus obligaciones, aspecto verificable con los pagos hechos según acuerdo suscrito, sin que hubiera motivo para concluir que las obligaciones serían eludidas.

La decisión adoptada por la DIAN, puso al contribuyente en una situación de imposible cumplimiento de las nuevas obligaciones, en abierta contradicción a la Constitución Política, situación que genera la nulidad de los actos administrativos impugnados.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones, pues la revocatoria del acuerdo de pago, obedeció al incumplimiento del contribuyente en el pago de una nueva obligación por \$11.655.000, valor que pidió fuera adicionado a la facilidad de pago.

Explicó que dicha solicitud fue rechazada, por cuanto a quienes incumplieran una facilidad de pago no se les podía conceder una nueva. Pues, según el artículo 814-3 del Estatuto Tributario, *“Cuando el beneficiario de una facilidad para el pago, dejare de pagar alguna de las cuotas o incumpliere el pago de cualquiera otra obligación tributaria surgida con posterioridad a la notificación de la misma, el Administrador de Impuestos o el Subdirector de Cobranzas, según el caso, mediante resolución, podrá dejar sin efecto la facilidad para el pago, declarando sin vigencia el plazo concedido, ordenando hacer efectiva la garantía hasta concurrencia del saldo de la deuda garantizada, la práctica del embargo, secuestro y remate de los bienes o la terminación de los contratos, si fuere del caso”*.

Dicha norma fue interpretada en la orden administrativa N° 005 de 23 de mayo de 2001 y en el Memorando N° 0393 de 20 mayo de 2003, de la Oficina Jurídica de la DIAN, según los cuales *“queda prohibido en consecuencia otorgar nuevas facilidades de pago a quienes se les haya dejado sin efecto la facilidad otorgada...”*

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Boyacá negó las pretensiones de la demandante, según los siguientes razonamientos:

El artículo 814 del Estatuto Tributario establece que el subdirector de cobranzas y los administradores de impuestos nacionales podrán conceder mediante resolución facilidades de pago al deudor o un tercero a su nombre, hasta por cinco años, para el pago de impuestos.

El artículo 814-3 del mismo estatuto dispone que cuando el beneficiario de una facilidad de pago dejare de pagar alguna de las cuotas o incumpliere el pago de cualquier otra obligación tributaria surgida con posterioridad a la notificación de la misma, el administrador de impuestos o el subdirector de cobranzas, según el caso, podrán, entre otras medidas, dejar sin efecto la facilidad para el pago y declarar sin vigencia el plazo concedido.

En el caso concreto, mediante Resolución N° 960289 de 4 de abril de 2001, la DIAN otorgó al demandante una facilidad de pago con un plazo de 48 meses, para

los impuestos de ventas y retención en la fuente, causados entre los años 1996 a 2000, y por renta de los años 1996 y 1997, por la suma de \$519.746.818.

La Administración declaró sin vigencia dicha facilidad de pago, porque a cargo del mismo deudor surgió con posterioridad una obligación por concepto de impuesto de renta del año 1999, por \$10.465.000 más una sanción de \$1.190.000, deuda que, previo plazo concedido por la Administración, no fue pagada, ni tampoco se le concedieron nuevos plazos dada la existencia de una facilidad de pago.

Por lo anterior, no hubo violación a los principios de la buena fe, eficacia, economía y celeridad, de los artículos 83 y 209 de la Constitución Política, pues la Administración, en cumplimiento de un deber legal, dejó sin vigencia el acuerdo de pago y negó la solicitud de ampliación del plazo, fundada en una causal de carácter objetivo conocida por el contribuyente. Así mismo, antes de dejar sin vigencia la facilidad, el contribuyente tuvo un plazo razonable para pagar la nueva obligación tributaria, que no fue aprovechado.

El actor no podía aducir su propia culpa para mantener la facilidad de pago, mediante el desconocimiento de las condiciones claras del artículo 814-3 del Estatuto Tributario, como era la prohibición de incumplir el pago de cualquier obligación tributaria surgida con posterioridad a la notificación del acuerdo.

EL RECURSO DE APELACIÓN

El demandante sustentó el recurso de apelación en los siguientes términos:

La sentencia desconoció que la Administración no puede actuar de forma arbitraria, de manera que no acepte fórmulas de arreglo mediante las cuales obtenga el pago de los impuestos.

Además, una facilidad de pago no puede ser revocada con desconocimiento de las garantías del contribuyente, quien por esta razón no pudo cumplir los pagos acordados.

El artículo 814-3 del Estatuto Tributario no establece que la DIAN esté obligada a dar por terminada una facilidad de pago, cuando apareciere insoluto cualquiera otra obligación tributaria no incluida en dicha facilidad. Sin embargo, la sentencia concluyó que era un deber de la DIAN dar por incumplida la facilidad de pago.

Fue el obrar irrazonable de la Administración lo que impidió la realización de algunos bienes para mantener el acuerdo de pago, y no agravar la situación patrimonial del contribuyente, para lo cual, el término de humanidad de una sociedad que avanza y progresa, debe analizarse bajo los criterios de justicia y equidad a fin de que se revoque el fallo apelado.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** guardó silencio

La **demandada** pidió confirmar la sentencia apelada.

Estimó que el recurso de apelación no está debidamente sustentado, por cuanto, las manifestaciones en él contenidas son retóricas y subjetivas, porque no definen o concretan un argumento para desestimar la sentencia. Es decir, no hay

referencias conceptuales y argumentativas en contra del fallo, por ello debe declararse desierto el recurso y ejecutoriada la providencia.

En todo caso, la facilidad de pago se declaró incumplida en los términos del artículo 814-3 del Estatuto Tributario, al verificarse que estaba pendiente el pago de una nueva obligación tributaria, correspondiente al impuesto de renta del año gravable 1999 por valor de \$11.655.000. Situación conocida por el demandante, a quien le fueron concedidos 15 días para su pago, y se le advirtió que al no realizarse imponía a la DIAN el deber de dar por terminada la facilidad de pago.

El **Ministerio Público** solicitó confirmar la sentencia apelada, por cuanto, el contribuyente incurrió en uno de los dos motivos del artículo 814-3 del Estatuto Tributario para declarar sin efectos una facilidad de pago.

En este caso, la DIAN verificó que el contribuyente no pagó el impuesto de renta del año 1999 por valor de \$11.655.000, quien a pesar de haber tenido 15 días para satisfacer la obligación no lo hizo. En consecuencia la DIAN no podía obrar de otra forma y dio por incumplida la facilidad de pago.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandante, contra la sentencia del 22 de septiembre del 2010, proferida por el Tribunal Administrativo de Boyacá, mediante la cual negó las pretensiones de la demanda.

Cuestión Previa

La demandada manifestó que el recurso de apelación no cumple el requisito de sustentación en debida forma, por cuanto, no presentó ningún argumento de oposición frente a la sentencia apelada.

La Sala estima que si bien el recurso de apelación no tiene la técnica deseada, cumple, entre otros, con el requisito de sustentación del artículo 212 del Código Contencioso Administrativo², por cuanto, el reparo efectuado a la sentencia, es que si bien por el hecho de aparecer sin pago una deuda no contenida en la facilidad de pago otorgada, la Administración quedó facultada para declararla sin vigencia, ello no significa que deba obligatoriamente darla por terminada, según la redacción del artículo 814-3 del Estatuto Tributario.

De manera que la razón de oposición al fallo fue manifiesta y sustentada por la apelante, sin que le asista razón a la parte demandada.

Acreditado al proceso se tiene:

² Artículo 212. Apelación de las sentencias. <Artículo modificado por el artículo 67 de la Ley 1395 de 2010. El nuevo texto es el siguiente:> El recurso de apelación contra la sentencia de primera instancia se interpondrá y sustentará ante el *a quo*. Una vez **sustentado el recurso**, se enviará al superior para su admisión. **Si el recurso no es sustentado oportunamente, se declarará desierto por el inferior.**

El término para interponer y sustentar la apelación será de 10 días, contados a partir de la notificación de la sentencia.

Recibido el expediente por el superior y efectuado el reparto, el recurso, si reúne los requisitos legales, será admitido mediante auto que se notificará personalmente al Ministerio Público y por estado a las otras partes.”(...) (negrilla fuera de texto)

- Mediante Resolución 960289 del 4 de abril de 2001, la DIAN concedió a la demandante una facilidad de pago por valor de \$519.746.818, pagadera en 48 meses, respecto de los impuestos de renta (1996-1997) y ventas, y retención en la fuente por los años 1996 a 2000³.

- El 21 de abril de 2002, el contribuyente presentó en bancos y sin pago, la declaración del impuesto de renta del año gravable 1999⁴, con un saldo a pagar de \$11.655.000.

-La Administración, mediante telegrama del 17 de julio de 2002⁵, otorgó al contribuyente el término de 15 días para el pago del impuesto de renta del año gravable 1999, con la advertencia de que el no cumplimiento de la obligación daba lugar a declarar por incumplida la facilidad de acuerdo al artículo 814-3 del Estatuto Tributario.

-Por oficio 08065 del 30 de agosto de 2002⁶, la DIAN negó la ampliación del plazo solicitado para el pago del impuesto de renta del año gravable 1999, puesto que existía una facilidad de pago vigente, que se daría por incumplida conforme al artículo 814-3 del Estatuto Tributario.

- La DIAN expidió la Resolución 8520065410811-001 del 22 de abril de 2003, que declaró sin vigencia el plazo concedido en la Resolución 960289 del 4 de abril de 2001⁷.

- Por resolución DIAN 85200654103110003 del 10 de junio de 2003, se negó el recurso de reposición interpuesto⁸.

Las facilidades de pago están reguladas en el artículo 814 del Estatuto Tributario y siguientes, y tienen como objetivo que los deudores de impuestos, intereses y demás sanciones a que haya lugar, administrados por la DIAN, puedan ponerse al día en un término máximo de 5 años, para lo cual, deben ofrecer garantías personales, reales, bancarias, o bienes para su embargo y secuestro o constituir un fideicomiso en garantía, a fin de asegurar su cumplimiento.

Respecto del incumplimiento de una facilidad de pago, el artículo 814-3 del Estatuto Tributario, dispone:

“Artículo 814-3. Incumplimiento de las facilidades. <Artículo adicionado por el artículo 94 de la Ley 6 de 1992. El nuevo texto es el siguiente:> Cuando el beneficiario de una facilidad para el pago, dejare de pagar alguna de las cuotas o **incumpliere el pago de cualquiera otra obligación tributaria surgida con posterioridad a la notificación de la misma**, el Administrador de Impuestos o el Subdirector de Cobranzas, según el caso, mediante resolución, **podrá dejar sin efecto la facilidad para el pago**, declarando sin vigencia el plazo concedido, ordenando hacer efectiva la garantía hasta concurrencia del saldo de la deuda garantizada, la práctica del embargo, secuestro y remate de los bienes o la terminación de los contratos, si fuere del caso.

³ Fls. 114-119 c.p.

⁴ Fl. 120 c.p.

⁵ Fl. 122 c.p.

⁶ Fl. 123 c.p.

⁷ Fls. 2 a 5 c.p.

⁸ Fls.6-8 c.p.

INCISO 2°. En este evento los intereses moratorios se liquidarán a la tasa de interés moratorio vigente, siempre y cuando esta no sea inferior a la pactada⁹.

Contra esta providencia procede el recurso de reposición ante el mismo funcionario que la profirió, dentro de los cinco (5) días siguientes a su notificación, quien deberá resolverlo dentro del mes siguiente a su interposición en debida forma.” (negritas fuera de texto)

Conforme con la norma transcrita, “las causales para que proceda dejar sin efecto la facilidad de pago son: i) no pagar alguna de las cuotas o ii) el incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo del contribuyente surgidas con posterioridad. De manera que, una vez se presenta cualquiera de dichas causales, surge para el Administrador de Impuestos o el Subdirector de Cobranzas la facultad de dejar sin efecto la facilidad de pago, sin que esta facultad esté condicionada a ninguna otra situación diferente al incumplimiento”¹⁰.

Ahora bien, está acreditado que el deudor tenía pendiente el pago del impuesto de renta del año 1999, pues a pesar de los requerimientos hechos por la Administración no desembolsó la suma adeudada, de manera que la DIAN estaba habilitada, sin ninguna otra consideración, para declarar sin vigencia la facilidad de pago.

Así mismo, previo a dejar sin efecto la facilidad de pago, el deudor solicitó la extensión del plazo, y el desembargo de alguno de los inmuebles afecto a la facilidad de pago, ello para solventar el nuevo impuesto.

La DIAN manifestó que no era posible conceder el plazo, pues ya existía una facilidad de pago vigente y era improcedente conceder más de una al mismo contribuyente.

Para la Sala tal conclusión se deriva de la lectura del artículo 814-3 del Estatuto Tributario, por cuanto, una vez establecido que existe una obligación fiscal sin pago, el obligado debe proceder a sufragarla so pena de que se pueda declarar sin vigencia la facilidad de pago que le fue concedida.

Respecto del no levantamiento del embargo sobre los bienes cautelados por cuenta de la facilidad de pago, y que según el demandante le habrían permitido sufragar las obligaciones, la Sala precisa que el no levantamiento de esa medida obedece a que dichos bienes sirvieron de base para que la Administración concediera la facilidad de pago y sin ellos, esta pierde seriedad y efectividad en su recaudo, en un evento de no pago o que deba darse por terminada.

De otra parte, la DIAN le concedió al deudor 15 días contados a partir del 17 de julio de 2002, a fin de pagar el impuesto de renta demandado. Igualmente, el 30 de agosto de dicho año, la Administración le reiteró al demandante la imposibilidad de extender el plazo para pagar la nueva obligación y le invitó a sufragarla, advirtiéndole que de no ser así daría por incumplida la facilidad de pago, situación reiterada en el oficio 8520065-0014 del 22 de enero de 2003, lo que motivó la expedición de la Resolución 85200654108111-001 del 22 de abril de 2003.

⁹ Este inciso fue derogado por el artículo 21 de la Ley 1066 de 2008

¹⁰ Sentencia del 28 de enero de 2010. Expediente: 16709 C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

Lo anterior demuestra, que la demandada concedió un plazo razonable al deudor para el pago del nuevo impuesto adeudado y que a pesar de estar vencido el término, tan solo 8 meses después tomó la decisión de dejar sin efecto la facilidad de pago, lo que evidencia que la actuación de la DIAN no fue precipitada ni sorpresiva; por el contrario, el contribuyente tuvo un amplio período de tiempo que no aprovechó para ponerse al día, lo que ocasionó las consecuencias de su incumplimiento. Por lo tanto, no hubo menoscabo a los derechos del demandante.

El artículo 814-3 del Estatuto Tributario ordena que una vez configurado el incumplimiento en el pago de las cuotas del acuerdo o de otra obligación tributaria surgida luego de su notificación, la DIAN podrá dejar sin efecto la facilidad de pago.

Lo anterior significa que tal potestad debe desarrollarse en esos precisos límites, pues está a cargo de la Administración verificar que los contribuyentes cumplan los deberes sustanciales¹¹ a fin de coadyuvar al sostenimiento de las cargas públicas de la Nación¹², de manera que los actos demandados se ajustaron a la facultad legal otorgada a la entidad, en que ejerció una vez encontró probadas las causales para dejar sin vigencia la facilidad de pago.

En consecuencia, la Sala confirmará la sentencia apelada.

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

F A L L A

CONFÍRMASE la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Boyacá del 22 de septiembre de 2010.

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

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

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS
Presidente

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

¹¹ Estatuto Tributario. Artículo 1o. Origen de la obligación sustancial. <Fuente original compilada: L. 52/77 Art. 1o.> La obligación tributaria sustancial se origina al realizarse el presupuesto o los presupuestos previstos en la ley como generadores del impuesto y ella tiene por objeto el pago del tributo.

¹² Artículo 95. La calidad de colombiano enaltece a todos los miembros de la comunidad nacional. Todos están en el deber de engrandecerla y dignificarla. El ejercicio de los derechos y libertades reconocidos en esta Constitución implica responsabilidades.

Toda persona está obligada a cumplir la Constitución y las leyes.

Son deberes de la persona y del ciudadano (...)

9. Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad.

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ