

RETENCION EN LA FUENTE – Recauda tributario anticipado al momento del pago. Se aplica a los impuestos de renta, iva, ganancias ocasionales, timbre, GMF y de industria y comercio / AGENTE RETENEDOR – Tiene facultad para decidir sobre los reintegros por los pagos en exceso por retención. Tiene como obligación retener y reintegrar los pagos en exceso

La retención en la fuente es una obligación establecida por ley a cargo de ciertas personas jurídicas y naturales, privadas y públicas, para efectuar el recaudo tributario al momento de hacerse el pago o cuando así lo disponga la ley, a nombre de la Nación, con la obligación de reembolsarlo en los términos y condiciones legales, a aquélla. Se aplica al recaudo de los impuestos nacionales de renta (arts. 365 y ss. del Estatuto Tributario), sobre las ventas (arts. 437.1 y ss. ib.), ganancias ocasionales (art. 306 ib.), timbre (arts. 538 y ss. ib.), gravámen a los movimientos financieros (art. 876 ib.) y el local de industria y comercio. Con este mecanismo se busca, como lo señala el artículo 365 del Estatuto Tributario "... facilitar, acelerar y asegurar el recaudo del impuesto..." Ha dicho la Sala que "se trata... de una especie de pago anticipado, pero no definitivo del posible impuesto a cargo" salvo para aquéllas personas para las cuales la retención es su impuesto, como para los no declarantes o los beneficiarios de loterías, rifas, apuestas y similares. La obligación de retener implica una delegación o autorización de atribuciones públicas relacionadas con el recaudo y trae, por ende, aparejadas una serie de cargas y facultades descritas en la ley, tales como: retener, consignar, contabilizar, declarar, informar, certificar. Dentro de tales facultades, se halla explícitamente la de reintegrar o devolver los pagos realizados en exceso y aplicar los respectivos valores en el período de la operación. Esta última facultad es expresada en la norma invocada por la apelante, artículo 6º del Decreto Reglamentario 1189 de 1988, la cual es suficientemente clara, sin que admita confusión alguna en cuanto a la facultad del agente retenedor para decidir sobre los reintegros por los pagos en exceso por retención.

FUENTE FORMAL: DECRETO 1189 DE 1988 – ARTICULO 6

REINTEGRO DE PAGOS EXCESIVOS EN RETENCION EN LA FUENTE – Debe existir una solicitud del contribuyente / ACTO ADMINISTRATIVO – Lo es el que decide la devolución del pago en exceso en retención en la fuente / ACTO ADMINISTRATIVO QUE DECIDE EL PAGO EN EXCESO DE RETENCION EN LA FUENTE – Contra él procede recursos y es demandable ante el contencioso / ENTIDADES DE DERECHO PUBLICO – Pueden ser agentes de retención

Esta decisión, cuando se trata de una entidad pública, se manifiesta necesariamente a través de actos administrativos, pues este es el medio natural para la manifestación de voluntad de la administración, como una de las formas de la actuación administrativa, regulada en el Título I del Código Contencioso Administrativo (arts. 2 y ss.). Una de las maneras de iniciar tal actuación administrativa es la denominada "Derecho de petición en interés particular" regulada en los artículos 9º y ss. ib. Esta decisión, suscitada por una petición en interés particular, en la medida en que define una situación jurídica particular, está sujeta a controversia en la vía gubernativa (arts 49 y ss. ib.) la cual implica la interposición y decisión de recursos. Una vez agotada esta vía en los términos del artículo 63 ib. si la decisión es aún insatisfactoria para el interesado, puede éste acudir ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo a fin de controvertir la decisión final de la administración (arts. 82 y ss. y 135 ib.). La Nación - Ministerio de Comunicaciones es agente de retención a la luz del artículo 368 del Estatuto

Tributario el cual señala que “son agentes de retención... las entidades de derecho público

IMPUESTO DE TIMBRE – Causación y tarifa / DOCUMENTOS – Requisitos para que estén gravados con el impuesto de timbre / EXENCION DEL IMPUESTO DE TIMBRE A FAVOR DE ENTIDADES PUBLICAS – En este evento el contratista sólo pagará la mitad del impuesto. No extensión de la exención / CONTRATO PARA EL USO DEL ESPECTRO ELECTROMAGNETICO – Está gravado con el impuesto de timbre

El artículo 519, inciso 1º, de acuerdo con la modificación introducida por la Ley 6 de 1992, vigente en la época de la suscripción del contrato, establecía los elementos del impuesto de timbre para este tipo de documentos, en los siguientes términos. De dicha norma se desprenden, entre otros, los siguientes requisitos relevantes al caso en estudio: El carácter documental del tributo; Que en el documento consten obligaciones; y Que tales obligaciones sean dinerarias. Debe advertirse que la norma señalaba que la constancia de las obligaciones dinerarias para efectos de su causación, puede ser respecto de su: Constitución, Existencia, Modificación o Extinción De modo que no es solamente la constitución o establecimiento de la obligación lo que genera el tributo, sino cualquiera de los otros tres eventos también. De otra parte, la exención consagrada a favor del Ministerio en el artículo 532 - INC. 1º, no excluye la obligación del contratista, como lo expone equivocadamente el libelista, sólo determina que el contrato pague la mitad del impuesto. En efecto, el inciso 2 de la misma norma. En conclusión, del análisis de la normatividad aplicable a la definición del hecho generador del impuesto de timbre para el caso presente se deriva que es procedente el gravamen del impuesto de timbre también sobre la contraprestación para el uso del espectro electromagnético y, por tanto, estuvo ajustada a derecho la actuación del Ministerio en la cual practicó la retención del mencionado tributo por lo que se confirmará la legalidad de los actos demandados por los cuales se negó su devolución y se denegarán las súplicas de la demanda.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 519 INCISO 1

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera Ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

Bogotá D. C., siete (7) de abril de dos mil once (2011)

Radicación numero: 25000-23-27-000-2006-01359-01(16932)

Actor: TELEFÓNICA MÓVILES COLOMBIA S.A

Demandado: MINISTERIO DE COMUNICACIONES

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 25 de octubre de 2007, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, que se declaró inhibido para hacer un pronunciamiento de fondo en el contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho instaurado por TELEFÓNICA MÓVILES DE COLOMBIA S.A., contra los actos administrativos mediante los cuales el Ministerio de Comunicaciones decidió sobre la solicitud de devolución del impuesto de timbre pagado sobre la contraprestación por uso del espectro radioeléctrico el 15 de marzo de 2005.

ANTECEDENTES

El 28 de marzo de 1994 TELEFÓNICA MOVILES S.A (antes Celumovil S.A. y BellSouth S.A.) suscribió sendos contratos de concesión para la prestación del servicio de telefonía móvil celular con el Ministerio de Comunicaciones, con cobertura en las áreas oriental, de la costa atlántica y occidental, todas correspondientes a la Red B.

En el documento se fijó el valor del contrato de concesión¹, entendido éste como el pago único retributivo de la concesión para explotar en el área preestablecida el servicio de telefonía móvil celular. Dicho pago correspondía a la contraprestación por la ejecución propia del contrato de concesión. En el mismo documento se regularon las condiciones del pago de la “tarifa de contraprestación” por el uso del espectro radioeléctrico que implicaba la explotación de la concesión otorgada por el Estado².

En el pliego de condiciones y en el contrato de concesión se hizo constar que el valor del contrato, para efectos fiscales, únicamente correspondía al pago único retributivo de la concesión.

Durante el periodo comprendido entre la suscripción del contrato y el 30 de julio de 2004, el Ministerio, como agente retenedor del impuesto de timbre, exigió el pago del impuesto correspondiente únicamente sobre la contraprestación que retribuía la concesión para la explotación del servicio de telefonía móvil celular.

A partir del 2004, especialmente, como consecuencia del Concepto de la DIAN No. 18221 del 29 de marzo de 2004, el Ministerio de Comunicaciones consideró

¹ Cláusula Sexta parágrafo 2°

² Cláusula Séptima

que los concesionarios de la telefonía móvil celular debían cancelar el impuesto de timbre sobre los pagos retributivos del uso del espectro radioeléctrico. Por lo tanto, para la suscripción de las adiciones al contrato de concesión con el objeto de ampliar las frecuencias asignadas para la prestación del servicio de telefonía (Decreto 4234 de 2004), el Ministerio fijó como condición a la compañía el pago del impuesto de timbre que supuestamente se causó durante los dos últimos años, respecto de las sumas pagadas por el uso del espectro radioeléctrico. Tales sumas ascendieron a \$770.385.000, correspondiente al 0,75% aplicado sobre la base (impuesto) y \$270.668.000 por concepto de sanciones de corrección e intereses de mora.

El 15 de marzo de 2005, la demandante pagó la suma establecida por el Ministerio, sin embargo, en la misma fecha le comunicó al Ministerio sobre la improcedencia de la causación del impuesto de timbre respecto de la contraprestación por el uso del espectro radioeléctrico y que lo pagado era un pago de lo no debido que le confería el derecho a solicitar la devolución.

El 14 de septiembre de 2005, la actora elevó un derecho de petición, para la devolución de la suma pagada por concepto de impuesto de timbre sobre la contraprestación por el uso del espectro radioeléctrico, sanciones e intereses, junto con lo intereses corrientes a que hubiera lugar.

El 30 de noviembre de 2005, mediante Oficio No. 042859-00555 el Ministerio de Comunicaciones resolvió negativamente la petición formulada en los siguientes términos³:

“Como nos permitimos manifestarle en nuestra comunicación anterior, una vez recibida por este Despacho su solicitud de devolución del Impuesto de Timbre sobre la contraprestación de uso del Espectro radioeléctrico cancelada por Telefónica Móviles de Colombia S.A. el día 15 de marzo de 2.005, procedimos a elevar consulta ante la DIAN, organismo competente para determinar la viabilidad jurídica de dicha devolución de conformidad con el artículo 859 del Estatuto Tributario....

La Administración de Impuestos Nacionales estudió nuevamente y de manera detallada el caso y no comunicó en el día de ayer que ha decidido reiterar el concepto que sobre el tema emitió el día 29 de marzo de 2004 la Doctora María Cristina Ramírez Londoño, en ese entonces Jefe de la Oficina Jurídica

³ Folio 29 c.ppal.

de la DIAN, cuyos apartes más importantes me permito transcribir:... 'En síntesis, toda obligación dineraria derivada de la suscripción de un contrato de suscripción forma parte del valor del mismo y en consecuencia de la base del cálculo del Impuesto de Timbre Nacional, por lo cual cláusulas contractuales que se aparten de lo precedente son inoponibles al fisco. (resaltado fuera de texto).' Por las razones anteriormente expuestas no es posible atender favorablemente su solicitud, pues se infiere que el impuesto de timbre estuvo debidamente liquidado y cancelado."

La decisión fue confirmada por medio de las Resoluciones Nos. 000879 del 17 de abril de 2006 y 001457 del 23 de junio de 2006⁴, actos administrativos que decidieron los recursos de reposición y apelación interpuestos contra el Oficio mencionado.

LA DEMANDA

La demandante solicitó la nulidad del Oficio N° 042859-0555 del 30 de noviembre de 2005 y de las Resoluciones que lo confirmaron. A título de restablecimiento del derecho, pidió que se ordenara la devolución de la suma pagada por el impuesto de timbre sobre la contraprestación por el uso del espectro radioeléctrico, y de las sanciones e intereses pagados, más los respectivos intereses causados entre la fecha en que se efectuó el pago de lo no debido y la fecha en que se restituyan efectivamente los recursos. Como petición subsidiaria solicitó que le fueran devueltas las sumas pagadas por concepto de sanciones e intereses.

Invocó como normas violadas los artículos 370, 519, 547 y 853 del Estatuto Tributario; 5 del Decreto 1222 de 1976; 2, 19, 26, 32 y 34 del Decreto 1972 de 2003; artículo 3 [numeral 22] del Decreto 1901 de 1990 y 20 y 59 del Decreto 1900 de 1990. El concepto de violación lo desarrolló así:

1. La prestación contenida en la cláusula séptima del contrato de concesión no constituye base gravable del impuesto de timbre. Señaló que conforme con los artículos 519 del Estatuto Tributario y 5 del Decreto 1222 de 1976, que regula el alcance de la expresión "documento privado", no eran base del impuesto de timbre los pagos cuya fuente obligacional no emanara de la convención de las partes. Que la base gravable del impuesto de timbre únicamente estaba conformada por

⁴ Folios 31 y 42 c.ppal.

la cuantía de las obligaciones que nacían del concurso de dos o más voluntades y no de aquellas obligaciones cuya fuente era la Ley.

Dijo que en la medida en que la retribución por el uso del espectro radioeléctrico se mencionara en el documento con el único fin de que el Ministerio cumpliera la obligación legal de fijar, unilateralmente, las condiciones de pago, no constituía una obligación que surgiera del acuerdo de voluntades de las partes, por lo tanto, no hacía parte de la base del impuesto de timbre.

Explicó que cuando la actora solicitó la aplicación del Concepto de la DIAN No. 22130 del 4 de septiembre de 1986, no lo hizo bajo el presupuesto de que se considerara que la remuneración por el uso del espectro radioeléctrico tuviera el carácter de impuesto, sino porque se trataba de una obligación que surgía de una fuente legal.

2. Si se aceptara que dicha contraprestación constituía base gravable del impuesto de timbre, el sujeto pasivo era el Ministerio, entidad exenta del impuesto. Manifestó que en virtud del artículo 519 del Estatuto Tributario y del Concepto General del Impuesto de Timbre 13076 del 31 de marzo de 1993, la actora intervino como suscriptora del contrato de concesión de todo aquello predicable del común acuerdo de las partes, pero en relación con la cláusula séptima de dicho contrato, la concesionaria no intervino como otorgante, girador, aceptante, emisor o suscriptor y la obligación allí contenida no se expidió, otorgó ni extendió en su favor, pues se trató de una declaración unilateral del Ministerio ordenada por la Ley.

En consecuencia, sostuvo que si se configuró el hecho generador del tributo, el sujeto pasivo de la obligación, emanada de la Ley y regulada en la cláusula séptima del contrato, era el Ministerio de Comunicaciones, entidad que estaba exenta de pago conforme con el artículo 532 del Estatuto Tributario.

Además, indicó que el Ministerio pudo haber dado cumplimiento al numeral 22 del artículo 3 del Decreto 1901 de 1990 mediante un acto administrativo, expedido de manera separada del contrato y suscrito exclusivamente por la entidad, lo que haría notoria la no causación del tributo, sin embargo, lo incluyó en el contrato, sin que pudiera considerarse parte del mismo ni producto del acuerdo de voluntades. La misma cláusula séptima fue precisa en señalar que el valor allí regulado se fijaba en desarrollo del numeral 22 del artículo 3 del Decreto 1901 de 1990; es

decir, su fuente era legal. Por lo tanto, tampoco podía implicar la causación del impuesto.

Precisó que la única contraprestación que se derivaba del acuerdo de voluntades era la prevista en la cláusula sexta, por ello, el parágrafo 2 señaló que el valor del contrato, para efectos fiscales, era el correspondiente al pago único por la concesión. El mismo Ministerio reconoció en la Resolución No. 001457 del 23 de junio de 2006 que las normas lo facultaban para fijar los derechos que se debían pagar no sólo por concepto de los permisos para el uso del espectro radioeléctrico sino también por las concesiones otorgadas.

3. El concepto de la DIAN N° 18221 del 29 de marzo de 2004 no es aplicable al sub-examine. Consideró que la interpretación dada por la autoridad tributaria fue correcta, sin embargo, por una indebida ilustración sobre el tema por parte del consultante, consideró que los derechos, tasas, tarifas, cánones y contraprestaciones por el uso del espectro radioeléctrico provenían del contrato de concesión y constituían una manifestación del acuerdo de voluntades, pues lo consultado fue definir si las partes podían excluir de la base gravable contraprestaciones de origen contractual, pero no se le aclaró que esa contraprestación no era fijada consensualmente por las partes sino que se derivaba de una facultad unilateral en cabeza del Ministerio otorgada por la ley.

En cuanto a los fundamentos de orden contractual, señaló que de las cláusulas primera, sexta y séptima del contrato se evidenciaba que el objeto del contrato era la concesión del servicio de telefonía móvil celular, que el precio convenido por el objeto del contrato era el pago único fijado en la cláusula sexta del documento y que la retribución por el uso del espectro radioeléctrico era un pago que no provenía del contrato de concesión sino del Decreto 1901 de 1990; de manera que aunque no se incluyera en el contrato, igualmente hubiera tenido fuerza vinculante para el suscriptor del contrato de concesión.

Así mismo dijo que una cosa era el objeto del contrato y las obligaciones que emanaban de él y otra los costos en que debía incurrir el concesionario para la ejecución del objeto convenido.

En cuanto a la fuente legal del precio pactado por la concesión (cláusula sexta), señaló que conforme con los artículos 2 y 19 del Decreto 1972 de 2003, la asignación del título habilitante devino de un proceso licitatorio, que concluyó con la adjudicación de la concesión al proponente que ofertó mejores condiciones

técnicas, económicas y financieras, por lo tanto, no es cierto que el Ministerio de manera unilateral hubiera fijado el precio de la concesión. Sobre el carácter consensual del precio de la concesión, manifestó que debía tenerse en cuenta la Sentencia C-423 de 1995, en la que se reconoció el carácter de renta contractual del precio convenido.

Y en relación con la fuente legal de la retribución por el uso del espectro radioeléctrico (Cláusula séptima) indicó que de acuerdo con los artículos 20 y 59 del Decreto 1900 de 1990, 3 del Decreto 1901 de 1990, 17 del Decreto 741 de 1993 y 2, 32 y 34 del Decreto 1972 de 2003, se consagraba un imperativo predicable exclusivamente del Ministerio de Comunicaciones, independientemente del medio por el cual se desarrollara (resolución o documento privado). En consecuencia, la actora no actuó como “otorgante, aceptante o suscriptor” de tal obligación, luego conforme con el artículo 519 del Estatuto Tributario no podía ser sujeto pasivo del impuesto de timbre.

Petición subsidiaria de devolución de intereses y sanciones:

Solicitó que en caso de que no prosperara la petición principal de la devolución de la suma pagada a título del impuesto de timbre, subsidiariamente se accediera a la devolución de los intereses y sanciones pagados, conforme con los artículos 370 y 547 del Estatuto Tributario. En este caso, el Ministerio de Comunicaciones fue el agente de retención del impuesto de timbre y debía asumir las cargas tributarias por el incumplimiento de las obligaciones formales a su cargo, sin que pudiera transferírselas a la actora.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El Ministerio de Comunicaciones se opuso a la demanda con fundamento en los siguientes argumentos:

1. Excepción de inepta demanda porque se estaba reclamando la devolución de los dineros a quien no es competente para ello. Dijo que la DIAN debía decidir sobre la devolución conforme con los procedimientos establecidos. Señaló que el cobro obedeció a una doctrina de la misma DIAN y no por un error del Ministerio.
2. Excepción de inepta demanda porque la actora no demandó primero los conceptos de la DIAN que fueron los que dieron las directrices para el Ministerio

de Comunicaciones, con las cuales se produjeron las decisiones demandadas. Precisó que el concepto de la DIAN debía ser acatado por el Ministerio, por lo tanto, lo que se demandó no fue una posición propia del Ministerio de Comunicaciones, sino de la DIAN, entidad que no fue convocada a este proceso.

3. Excepción de inepta demanda porque no se atacó lo central en el debate, que radica en la legitimidad de que el Ministerio de Comunicaciones aplicara conceptos de la DIAN. Señaló que los conceptos de la DIAN debían ser atendidos por todos, conforme lo ha precisado la jurisprudencia del Consejo de Estado (sentencias del 27 de octubre de 2005 y del 25 de septiembre de 2006), aun sin que hubieran sido publicados. Sin embargo, la demandante ni siquiera tocó el tema, no integró el contradictorio correctamente ni intentó la prejudicialidad.

4. Excepción de inepta demanda porque el Ministerio de Comunicaciones no es competente para definir asuntos tributarios, como sí lo es la DIAN, por lo tanto, esa entidad debió ser la demandada. Dijo que lo que pretendía la demanda, sin decirlo, era que se declararan nulos los conceptos de la DIAN sobre el fondo del debate. Que independientemente de la suerte de las resoluciones demandadas, la existencia de los conceptos seguiría incólume.

5. Excepción de inepta demanda porque se presentó el debate como si se tratara de un asunto del derecho de las comunicaciones, cuando fundamentalmente es tributario. Señaló que si bien era cierto que en el derecho de las telecomunicaciones existían tres elementos básicos como lo eran el servicio, la red y el espectro radioeléctrico, también lo era que la relación de la actora con el Estado se entabló con un documento de tipo bilateral, denominado contrato, regulado por la Ley 80 de 1993 y las normas tributarias del caso, que no eran otras que las señaladas en los conceptos de la DIAN, aplicados para producir las decisiones acusadas.

Frente a los fundamentos de derecho presentados por la actora, sostuvo que no era correcta la intención de la actora de presentar como accesorio algo que no tenía la naturaleza de tal, pues la parte del espectro radioeléctrico asignado forma un todo para determinar las obligaciones del contrato. Con fundamento en la definición legal del servicio de telefonía móvil celular (artículo 1 Ley 37 de 1993), precisó que no era posible imaginar el servicio de telefonía móvil celular sin el espectro que se atribuye para el desarrollo de la concesión, pues dicho servicio no puede existir sin espectro.

Señaló que el Ministerio de Comunicaciones se había fundamentado en conceptos de la DIAN expresos para el caso, por lo tanto la mención de un concepto de la DIAN a favor de las pretensiones de la actora carecía de sentido.

Explicó que en este caso el Ministerio de Comunicaciones y TELEFÓNICA MOVILES S.A. no podían alegar que las obligaciones dinerarias relacionadas con el espectro asignado, quedaba en manos de alguna de las partes, pues tal aspecto era componente legal del contrato que simplemente no se podía ignorar. Se trató de una concesión que no podía existir sin espectro.

Señaló que era cierto que el Ministerio era una entidad exenta, pero que no era cierto que la cláusula séptima hubiera aparecido por declaración unilateral de la entidad, pues el contrato fue un negocio jurídico entre las partes, una de cuyas obligaciones fue justamente la prevista en la cláusula séptima del contrato. Explicó que el numeral 22 del artículo 3 del Decreto Ley 1901 de 1990 era una norma habilitante para que el Ministerio de Comunicaciones fijara unos derechos y esa habilitación fue precisamente la función ejercida a la hora de incluir los referente a la cláusula séptima del contrato. Que si bien se podía haber hecho de otra manera, se hizo como parte del contrato, pues se refiere a una obligación dineraria subyacente. En consecuencia, era una de las obligaciones del contrato y hacía parte de la base gravable del impuesto.

Sostuvo que la misma actora comprendió que debió demandar el Concepto 18221 de 2004, pues manifestó que la interpretación de la DIAN era correcta pero que se derivaba de una interpretación de los hechos y del derecho aplicable a los derechos, tasas, tarifas, cánones y retribuciones por el uso del espectro radioeléctrico, es decir, trató de disimular el tema al sostener que el error estaba en una incomprensión del derecho de las comunicaciones. Puntualizó que el pago por permisos para el espectro era una de las obligaciones del contrato y si hubo algún error debió solicitar la nulidad del concepto.

Manifestó que de la sola lectura de la cláusula primera del contrato se evidenciaba que el objeto del mismo incluía la mención de la parte del espectro radioeléctrico utilizado por la red del concesionario. Por ello, no se cobro por el permiso del espectro porque sí, sino porque estaba ligado al objeto del contrato, que, además, se refirió a los tres elementos del derecho de las comunicaciones.

Así mismo, afirmó que el precio pactado en la cláusula sexta tenía fuente legal, como cada uno de los aspectos de la concesión, pues la ley era la que autorizaba la intervención del Ministerio de Comunicaciones.

Por último, se opuso a la petición subsidiaria de la demanda, porque el Ministerio de Comunicaciones no era la entidad a la cual pudieran solicitarse devoluciones, sino a la DIAN. No hubo asunto contractual de por medio en el cual hubiera intervenido el Ministerio de Comunicaciones, el cual simplemente aplicó la doctrina vigente de esa Dirección.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca declaró probada la excepción propuesta y, por lo tanto, se declaró inhibido para hacer un pronunciamiento de fondo sobre las pretensiones de la demanda. Las razones de la decisión fueron las siguientes:

Señaló que la actora solicitó la devolución de un impuesto de timbre, regulado en los artículos 514 y siguientes del Estatuto Tributario, que se recaudó bajo el mecanismo de la retención en la fuente, cuya administración le correspondía a la DIAN, conforme con el Decreto 1071 de 1999 (artículo 5). Que si se presentaba alguna diferencia por los impuestos que la DIAN administraba, debía ser resuelta por ella y no a través del agente de retención que era un mero recaudador del impuesto.

Que según el artículo 516 del Estatuto Tributario, eran responsables del impuesto y las sanciones los agentes de retención, quienes debían responder ante el Estado por su recaudo y declaración, según los artículos 539-1 y 539-2 y 593-3 ibídem.

Precisó que la relación se definía en tres sentidos: la primera, entre el agente de retención y el sujeto de retención, únicamente por efecto de la obligación legal que se le ha impuesto al agente y que en el caso concreto actuó, además de los establecido en la Ley, por la claridad que le daba el concepto expedido sobre el particular; la segunda, entre el agente retenedor y el Estado por la obligación de declarar, recaudar y pagar el impuesto para el primero y la de fiscalizar y revisar el cumplimiento de ellas, para el segundo; y, la tercera, entre el agente incidido económicamente o el sujeto de retención y el Estado.

Que en este caso, la relación debió darse en el último sentido, pues era la DIAN la que cumplía las funciones específicas de administrar los impuestos de carácter nacional y no la demandada que sólo cumplió con la obligación legal de hacer la retención.

Adicionalmente, señaló que el dinero que se retuvo no podía aparecer en el presupuesto de la entidad demandada, por lo tanto, no podría ordenársele la devolución de unos dineros, en un caso hipotético. Que era claro que según el inciso 3 del artículo 149 del Código Contencioso Administrativo, el Director General de Impuestos y Aduanas Nacionales era el llamado, en principio, a representar al Estado en ese evento.

EL RECURSO DE APELACIÓN

La parte actora sustentó el recurso de apelación en los siguientes términos:

Señaló que para la actora era claro que el Ministerio no era la entidad encargada de administrar el tributo ni la demanda fue por esa razón. Lo que sí ocurrió fue que el Ministerio, como agente retenedor practicó una retención en exceso a la actora, por lo tanto, ésta era la vía para debatir el impuesto retenido.

Dijo que la ley regulaba expresamente el procedimiento que tiene el retenido frente al agente retenedor cuando se practican retenciones en exceso, como era el artículo 6 del Decreto 1189 de 1988, norma aplicable para el caso del impuesto de timbre, conforme con el artículo 539-1 del Estatuto Tributario y el Concepto de la DIAN 13076 de 1993.

Señaló que era el propio Ministerio el que había dado paso para que la actora impetrara la demanda, pues negó la petición por un acto administrativo y concedió los recursos procedentes para agotar la vía gubernativa.

Agregó que si el Consejo de Estado confirmaba la inhibición dejaba a la actora totalmente desprotegida de su legítimo derecho de controvertir la improcedencia de la retención, pues no era cierto que pudiera acudir directamente a la DIAN para solicitar la devolución.

Explicó que la actora carecía de legitimación en la causa para solicitar ante la DIAN la devolución de retenciones en exceso, pues el sujeto pasivo incidido

económicamente no tenía ninguna relación jurídica con el sujeto activo del impuesto; entre estos dos sujetos se encontraba el agente retenedor, que era el responsable por el recaudo y pago del impuesto retenido y por tener la relación jurídica tributaria entrabada con el Estado, era el único legitimado para solicitar a la autoridad la devolución de retenciones practicadas y pagadas en exceso o indebidamente. Además, el agente retenedor es el que tiene una relación jurídica contractual con el sujeto pasivo económico incidido.

Por lo anterior, concluyó que la actora empleó el procedimiento legal para solicitar al agente retenedor la devolución de las retenciones practicadas en exceso y que el Ministerio lo decidió a través de un acto administrativo de carácter particular. Que la inexistencia de partida presupuestal no podía ser un elemento relevante para resolver el asunto, pues el Ministerio contaba con el mecanismo legal de compensación interna en la declaración (art. 6 Decreto 1189/88) para generar los recursos necesarios para su devolución. Y que implicaría una denegación de justicia privar al sujeto económico que ha sido incidido con una retención improcedente de solicitar su devolución.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **parte actora** reiteró los argumentos de la demanda y de la apelación en cuanto a la improcedencia del fallo inhibitorio y a la ilegalidad de la actuación.

La **parte demandada** no se pronunció.

El **Ministerio Público** solicitó que se confirmara el fallo de primera instancia, por las siguientes razones:

Señaló que el artículo 6 del Decreto 1189 de 1988 aludía al reintegro de valores retenidos en exceso o indebidamente por retenciones efectuadas por concepto del impuesto sobre la renta, sin embargo, en el Concepto de la DIAN 13076 de 1993 se interpretó que en los eventos en que se efectuaran retenciones en la fuente del impuesto de timbre por un mayor valor al que correspondía, el sujeto incidido podía solicitar por escrito al agente retenedor la devolución de las sumas retenidas en exceso con fundamento en dicha normatividad; pero, que tal facultad era potestativa del agente retenedor, siempre que resultara evidente que las sumas retenidas lo fueron en exceso o indebidamente, sin que por ello pudiera

considerarse que esa facultad sobrepasara las propias de la DIAN, cuando lo que se discutía era la legalidad de las retenciones.

Indicó que conforme con el artículo 5 del Decreto 1071 de 1999, a la DIAN le correspondía la administración del impuesto de timbre nacional, lo cual incluía la recaudación, fiscalización, liquidación, discusión, cobro, devolución, sanción y todos los demás aspectos relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, por lo tanto, la actora no tenía ningún fundamento jurídico al manifestar que carecía de legitimación en la causa para solicitar a la DIAN la devolución de las retenciones que le fueron practicadas en exceso.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. El fallo inhibitorio

Consideró el Tribunal que hay indebida *legitimatío ad causam* por pasiva, dado que no es la Nación – Ministerio de Comunicaciones sino la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN la entidad que debió ser demandada. Declaró por tanto, probada la excepción de inepta demanda propuesta por la demandada y profirió fallo inhibitorio.

Se fundamentó para ello en que es esta última entidad administrativa a la cual corresponde por ley la administración de los impuestos sobre los cuales se efectúa retención en la fuente y no al agente de retención, en este caso, el Ministerio de Comunicaciones.

La apelante, por su parte, argumentó su inconformidad con este planteamiento en cuanto existe regulación específica que otorga al agente retenedor: el Ministerio, la facultad de decidir sobre las solicitudes de devoluciones de las retenciones practicadas en exceso.

La Sala considera, a diferencia del Tribunal, que estuvo bien designado el Ministerio de Comunicaciones como parte demandada como se explica a continuación:

a. Facultades del agente retenedor

La retención en la fuente es una obligación establecida por ley a cargo de ciertas personas jurídicas y naturales, privadas y públicas, para efectuar el recaudo tributario al momento de hacerse el pago o cuando así lo disponga la ley, a nombre de la Nación, con la obligación de reembolsarlo en los términos y condiciones legales, a aquélla.

Se aplica al recaudo de los impuestos nacionales de renta (arts. 365 y ss. del Estatuto Tributario), sobre las ventas (arts. 437.1 y ss. ib.), ganancias ocasionales (art. 306 ib.), timbre (arts. 538 y ss. ib.), gravámen a los movimientos financieros (art. 876 ib.) y el local de industria y comercio.

Con este mecanismo se busca, como lo señala el artículo 365 del Estatuto Tributario "... facilitar, acelerar y asegurar el recaudo del impuesto..."

Ha dicho la Sala que "se trata... de una especie de pago anticipado, pero no definitivo del posible impuesto a cargo"⁵ salvo para aquéllas personas para las cuales la retención es su impuesto, como para los no declarantes o los beneficiarios de loterías, rifas, apuestas y similares⁶.

La obligación de retener implica una delegación o autorización de atribuciones públicas relacionadas con el recaudo y trae, por ende, aparejadas una serie de cargas y facultades descritas en la ley, tales como: retener, consignar, contabilizar, declarar, informar, certificar⁷.

Dentro de tales facultades, se halla explícitamente la de reintegrar o devolver los pagos realizados en exceso y aplicar los respectivos valores en el período de la operación.

Esta última facultad es expresada en la norma invocada por la apelante, artículo 6º del Decreto Reglamentario 1189 de 1988, la cual es suficientemente clara, sin que

⁵ Sección Cuarta, sentencia de 13 de marzo de 2003, exp. 12795

⁶ Artículos 6º y 315. Indica aquél: "El impuesto de renta... y ganancia ocasional, a cargo de los asalariados no obligados a presentar declaración de renta y complementarios, y el de los demás contribuyentes no obligados a declarar, es el que resulte de sumas las retenciones en la fuente por todo concepto que deban aplicarse a los pagos o abonos en cuenta realizados al contribuyente durante el respectivo año"

⁷ Artículos 375 y ss. del Estatuto Tributario

admira confusión alguna en cuanto a la facultad del agente retenedor para decidir sobre los reintegros por los pagos en exceso por retención.

Señala la norma en la parte pertinente:

“Cuando se efectúen retenciones por concepto del impuesto sobre la renta y complementarios, en un valor superior al que ha debido efectuarse, **el agente retenedor podrá reintegrar los valores retenidos en exceso indebidamente, previa solicitud escrita del afectado con la retención, acompañada de las pruebas, cuando a ello hubiere lugar.**” (resaltado fuera del texto)

La misma norma señala el procedimiento que debe seguir el agente retenedor para descontar el monto reintegrado al sujeto pasivo de la retención:

“... En el mismo período en el cual el agente retenedor efectúe el respectivo reintegro podrá descontar este valor de las retenciones en la fuente por declarar y consignar. Cuando el monto de las retenciones sea insuficiente podrá efectuar el descuento del saldo en los períodos siguientes...”

Si bien la norma se refiere en principio a la retención para el impuesto de renta y complementarios, por virtud del artículo 539-1 del Estatuto Tributario las obligaciones consagradas para el agente retenedor en ese impuesto contenidas en su Título II, del Libro Segundo, que incluye sus normas reglamentarias como lo es el Decreto 1189 de 1988, son aplicables al agente retenedor del impuesto de timbre; dentro de tales obligaciones, como se indicó, están las de retener y la de reintegrar los pagos en exceso.

b. La decisión de la autoridad pública

Se observa que cuando el inciso primero del artículo 6º del Decreto 1189 de 1988 acota que el agente retenedor reintegrará los valores en mención, “... **cuando a ellos hubiere lugar**”, implica que debe en primer lugar, después de recibir la solicitud y antes de reintegrar los pagos excesivos, **decidir** sobre su procedencia.

Esta decisión, cuando se trata de una entidad pública, se manifiesta necesariamente a través de actos administrativos, pues este es el medio natural para la manifestación de voluntad de la administración, como una de las formas de la actuación administrativa, regulada en el Título I del Código Contencioso Administrativo (arts. 2 y ss.). Una de las maneras de iniciar tal actuación

administrativa es la denominada “Derecho de petición en interés particular” regulada en los artículos 9º y ss. ib.

Esta decisión, suscitada por una petición en interés particular, en la medida en que define una situación jurídica particular, está sujeta a controversia en la vía gubernativa (arts 49 y ss. ib.) la cual implica la interposición y decisión de recursos.

Una vez agotada esta vía en los términos del artículo 63 ib.⁸, si la decisión es aún insatisfactoria para el interesado, puede éste acudir ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo a fin de controvertir la decisión final de la administración (arts. 82 y ss. y 135 ib.).

c. El caso concreto

A la luz de las consideraciones anteriores, en el caso presente, se encuentra que:

- La Nación - Ministerio de Comunicaciones es agente de retención a la luz del artículo 368 del Estatuto Tributario el cual señala que “son agentes de retención... las entidades de derecho público...”
- En tal calidad, posee el Ministerio **necesariamente** todas las obligaciones y atribuciones que la ley otorga a los agentes de retención y a las cuales se hizo referencia anteriormente, incluidas la de retener (art. 375 ib.) y la de reintegrar retenciones excesivas (artículo 6º del Decreto 1189 de 1988).
- En ejercicio de la obligación de retener, practicó a la demandante, una retención en la fuente sobre la contraprestación por el uso del espectro radioeléctrico a que hace referencia la cláusula 7ª del contrato de concesión del servicio de telefonía móvil celular⁹.

⁸ “Art. 63. El agotamiento de la vía gubernativa acontecerá en los casos previstos en los numerales 1º y 2º del artículo anterior, y cuando el acto administrativo quede en firme por no haber sido interpuestos los recursos de reposición y queja”.

A su vez el artículo 62 señala: “Los actos administrativos quedarán en firme: 1) Cuando contra ellos no proceda ningún recurso; 2) Cuando los recursos interpuestos se hayan decidido...”

⁹ Folios 69 y 80

- En desarrollo de la facultad de reintegrar retenciones excesivas y como respuesta a la solicitud expresa en tal sentido, todo en concordancia con el precitado artículo 6º, el Ministerio **decidió** negar la devolución en los siguientes términos “... *por las razones anteriormente expuestas no es posible atender favorablemente su solicitud, pues se infiere que el impuesto de timbre estuvo debidamente liquidado y cancelado*”¹⁰.
- Esta decisión administrativa iniciada por petición en el interés particular de Telefónica Móviles Colombia S.A. y denegatoria de la devolución, era susceptible de los recursos en la vía gubernativa los cuales, efectivamente, fueron interpuestos y decididos desfavorablemente¹¹.
- La decisión denegatoria del Ministerio de Comunicaciones creó una situación jurídica particular para el peticionario mediante una actuación administrativa contenida en los tres actos administrativos mencionados, para cuya controversia final sólo restaba la vía jurisdiccional mediante la acción consagrada en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo: nulidad y restablecimiento del derecho, a la cual efectivamente acudió la empresa de telefonía móvil celular¹².

Como se observa:

El Ministerio de Comunicaciones actuó dentro del ámbito de sus competencias.

La demanda estuvo consecuentemente dirigida contra sus decisiones.

La DIAN no tomó ninguna decisión de carácter particular en este asunto, como no le competía, pues es el agente retenedor el que decide sobre los reintegros de valores retenidos en exceso según se vio.

El concepto de la DIAN¹³, que no definió la situación jurídica particular de la contribuyente frente a la devolución, se limitó a hacer un esbozo general e impersonal de la posición de la administración de impuestos sobre el particular,

¹⁰ Oficio 042859-0555 de 30 de noviembre de 2005, fl. 30

¹¹ Resolución 879 de 17 de abril de 2006 por la cual se resolvió el recurso de Reposición y 1457 de 23 de junio de 2006 por la cual se resolvió el recurso de apelación contra el citado oficio, fls. 31 y 42

¹² Demanda, fl. 2

¹³ Folio 85

por lo que no era actuación susceptible de la acción contenciosa subjetiva del artículo 85 ib. en el caso presente. A lo sumo, sería sujeto de la acción objetiva del artículo 84 ib., pero esta acción carece de idoneidad para decidir sobre los derechos y situación particulares del demandante generada por las decisiones del Ministerio, que es de lo que se trata la actual controversia judicial.

Aún, si se tratara de un concepto referido específicamente para el caso particular (no lo es), no sería el acto definitivo ni decisorio sobre su derecho, sino un simple concepto en el cual se apoyó la autoridad que sí debía decidir, y de hecho decidió, en el caso presente: el Ministerio.

Proferir un fallo inhibitorio implicaría, en este caso, desconocer el derecho fundamental de la sociedad demandante para acceder a la administración de justicia contemplada en el artículo 229 de la Constitución Política¹⁴, pues no tendría otra posibilidad de hacerlo. Es evidente que demandar a la DIAN para que decida sobre la denegatoria de devolución proferida por el Ministerio de Comunicaciones es un contrasentido procesal.

Si, en gracia de discusión, se admitiera que el Ministerio era incompetente para decidir sobre la devolución, debió abstenerse y remitir la petición al competente de acuerdo con el artículo 33 del Código Contencioso Administrativo¹⁵, y no decidir, desfavorablemente en tres ocasiones, y luego pretender que tal decisión no estuviera sujeta a control judicial.

Por las mismas razones, no son de recibo las demás excepciones propuestas en la contestación de la demanda todas las cuales giran en torno al mismo aspecto de la pretendida incompetencia del Ministerio para decidir sobre la devolución y de la obligatoriedad de demandar los conceptos de la DIAN. Ninguna de ellas es procedente.

Por las anteriores razones, se desestima la decisión inhibitoria del *a quo*, por lo cual se procederá a su revocación y, en consecuencia, a decidir sobre el tema de fondo planteado por la demandante. Prospera el cargo.

¹⁴ "Se garantiza el derecho de toda persona para acceder a la administración de justicia..."

¹⁵ "Si el funcionario a quien se dirige la petición, ... no es el competente, deberá informarlo en el acto al interesado, si éste actúa verbalmente; o dentro del término de diez (10) días, a partir de la recepción si obró por escrito; en este último caso el funcionario a quien se hizo la petición deberá enviar el escrito, dentro del mismo término, al competente, y los términos establecidos para decidir se ampliarán en diez (10) días..."

2. El impuesto de timbre sobre la contraprestación por uso del espectro radioeléctrico

El asunto de fondo planteado en la demanda radica en si se debe incluir o no dentro de la base gravable para la determinación del impuesto de timbre del contrato de concesión del servicio de telefonía móvil celular, el valor de la contraprestación periódica por la utilización y explotación de las frecuencias radioeléctricas asignadas al concesionario.

El artículo 519, inciso 1º, de acuerdo con la modificación introducida por la Ley 6 de 1992, vigente en la época de la suscripción del contrato¹⁶, establecía los elementos del impuesto de timbre para este tipo de documentos, en los siguientes términos¹⁷:

“Regla general de causación del impuesto y tarifa. El impuesto de timbre nacional, se causará a la tarifa del medio por ciento (0.5%) sobre los instrumentos públicos y documentos privados, incluidos los títulos valores, que se otorguen o acepten en el país, o que se otorguen fuera del país pero que se ejecuten en el territorio nacional o generen obligaciones en el mismo, en los que se haga constar la constitución, existencia, modificación o extinción de obligaciones, al igual que su prórroga o cesión, cuya cuantía sea superior a diez millones de pesos (\$10.000.000), (valor año base 1992) en los cuales intervenga como otorgante, aceptante o suscriptor una entidad pública, una persona jurídica o asimilada, o una persona natural que tenga la calidad de comerciante que en el año inmediatamente anterior tuviere unos ingresos brutos o un patrimonio bruto superior a ciento sesenta y ocho millones ochocientos mil pesos (\$168.800.000) (valor año base 1992).

(...)

PARÁGRAFO. El impuesto de timbre generado por los documentos y actuaciones previstas en este Libro, será igual al valor de las retenciones en la fuente debidamente practicadas. En el evento de los documentos de cuantía indeterminada, cuando fuere procedente, además de la retención inicial de la suma señalada en el último inciso de este artículo, el impuesto de timbre comprenderá las retenciones que se efectúen una vez se vaya determinando o se determine su cuantía, si es del caso.” (subrayado fuera del texto)

¹⁶ 28 de marzo de 1994, fl. 66. Este es el momento a tener en cuenta para la definición de los elementos del tributo, acorde con el principio general de la Ley 153 de 1887 artículo 38 que dice: “En todo contrato se entenderán incorporadas las leyes vigentes al tiempo de su celebración”; en concordancia con el artículo 363 de la Constitución Política que ordena: “Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad”.

¹⁷ No nos referimos acá al caso de bases gravables especiales para este impuesto, consagradas en otras normas para otro tipo de documentos

De dicha norma se desprenden, entre otros, los siguientes requisitos relevantes al caso en estudio:

- El carácter documental del tributo;
- Que en el documento consten obligaciones; y
- Que tales obligaciones sean dinerarias.

Debe advertirse que la norma señalaba que la constancia de las obligaciones dinerarias para efectos de su causación, puede ser respecto de su:

- Constitución,
- Existencia,
- Modificación o
- Extinción

De modo que no es solamente la constitución o establecimiento de la obligación lo que genera el tributo, sino cualquiera de los otros tres eventos también.

En el contrato de concesión objeto de análisis, constan dos tipos de obligaciones dinerarias: las de la cláusula sexta "Valor y forma de pago" y las de la cláusula séptima "Tarifas periódicas de contraprestación".

Dicen las cláusulas:

"CLÁUSULA SEXTA. VALOR Y FORMA DE PAGO. El valor de este contrato es la suma de doscientos setenta y dos mil ochocientos millones (\$272.800.000.000.00) de pesos M/cte por el término de diez (10) años, que el CONCESIONARIO se obliga a pagar de contado por una sola vez y dentro de los diez (10) días hábiles siguientes al perfeccionamiento del mismo, al MINISTERIO DE COMUNICACIONES..."

CLÁUSULA SÉPTIMA. TARIFAS PERIÓDICAS DE CONTRAPRESTACIÓN. Además del precio anteriormente indicado y en virtud de lo dispuesto en el numeral 22 del artículo 3 del Decreto 1901 de 1990 y el Pliego de Condiciones, el CONCESIONARIO deberá cancelar trimestralmente al MINISTERIO DE COMUNICACIONES, por conducto del Fondo de Comunicaciones, por concepto del derecho a la utilización y explotación de las frecuencias radioeléctricas contenidas en el subrango especificado en el numeral 1.1.5 de la sección II del Pliego de Condiciones, una suma equivalente al 5% de los ingresos brutos mensuales de la empresa. El pago de esta partida se efectuará dentro

de los quince (15) días corridos siguientes al vencimiento del correspondiente periodo trimestral, según la relación detallada de ingresos que el CONCESIONARIO debe presentar al MINISTERIO DE COMUNICACIONES...”

Como se observa del simple cotejo entre la norma que define el hecho generador del tributo y las cláusulas transcritas, ambas cumplen con los elementos de causación del impuesto de timbre.

En particular la cláusula séptima referente a la contraprestación por el uso del espectro electromagnético:

- Es parte de un documento,
- Contiene la constancia de unas obligaciones a cargo del concesionario, y
- Estas obligaciones son dinerarias.

A diferencia de lo planteado por la demandante, no es necesario a la luz de la ley 6 de 1992, según se observó, que estas obligaciones sean creadas por el documento en cuestión, el contrato de concesión, pues basta, como se dijo, con que en él simplemente conste su existencia para así causarse el tributo.

Mucho menos se necesita que sean obligaciones creadas bilateralmente, es decir por mutuo consenso, pues no es requerimiento legal que así lo sean. Es decir, estas características no son parte del hecho generador del tributo según lo describe la ley que se comenta, y los argumentos en tal sentido, hechos por la demandante, carecen de sustento legal.

Debe advertirse que el artículo 5º del Decreto 1222 de 1976, invocado por la demandante en apoyo de su planteamiento fue expedido para reglamentar el numeral 1º del artículo 14 de la Ley 2 de 1976¹⁸ ya derogada al momento de suscripción del contrato de concesión, por la Ley 6 de 1992 aplicable al presente caso, según vio. Aquélla ley no consagraba, como si lo hizo ésta, el evento de que

¹⁸ Decía la norma derogada: “**Artículo 14. Causan impuesto de timbre nacional:** 1. Los instrumentos privados, incluidos, los títulos valores, que se otorguen o acepten en el país, en los que se haga constar la constitución, modificación o extinción de las obligaciones, al igual que su prórroga o sesión, que tendrá una tarifa de treinta centavos (\$ 0.30) por cada cien pesos (\$ 100.00) o fracción, sobre su cuantía; los de cuantía indeterminada doscientos cincuenta pesos (\$ 250.00)...”

la simple constancia de la existencia de las obligaciones generaba el tributo, sin que fuera necesario que se tratara de su constitución para el efecto.

3. El pago exclusivo por parte del Ministerio de Comunicaciones

Tampoco se acepta el argumento de la demandante de que el impuesto se causaría exclusivamente a cargo del Ministerio de Comunicaciones con fundamento en que la declaración de la obligación de la contraprestación la hizo unilateralmente esta entidad pública en la cláusula séptima del contrato.

Sobre el particular, se recuerda que dado el carácter documental de este tributo según se define en la norma que contempla su hecho generador¹⁹, basta que la actora haya participado y suscrito el contrato gravado, para que se la considere sujeto pasivo del impuesto, en todas las obligaciones dinerarias que en él constan, sin que sea necesario ni relevante hacer referencia alguna a la unilateralidad o no de la cláusula respectiva.

De otra parte, la exención consagrada a favor del Ministerio en el artículo 532 - INC. 1º, no excluye la obligación del contratista, como lo expone equivocadamente el libelista, sólo determina que el contrato pague la mitad del impuesto. En efecto, el inciso 2 de la misma norma señala claramente que:

“Cuando en una actuación o en un documento intervengan entidades exentas y personas no exentas, las últimas deberán pagar la mitad del impuesto de timbre, salvo cuando la exención se deba a la naturaleza del acto o documento y no a la calidad de sus otorgantes.”

4. Petición subsidiaria: La devolución de las sanciones e intereses

La demandante solicita subsidiariamente que se le devuelva los montos que pagó por sanciones e intereses. Aduce que el Ministerio le transfirió cargas por su incumplimiento en calidad de agente retenedor. Indica que los artículos 370 y 547²⁰ del Estatuto Tributario hacen recaer en forma exclusiva en el agente retenedor las consecuencias de no retener oportunamente.

¹⁹ Artículo 519 -INC 1º transcrito arriba, página 18 supra

²⁰ “**Artículo 370. Los agentes que no efectúen la retención, son responsables con el contribuyente.** No realizada la retención o percepción, el agente responderá por la suma que está obligado a retener o percibir, sin perjuicio de su derecho de reembolso contra el contribuyente,

Se observa que si bien las normas en mención establecen las consecuencias para el agente retenedor en caso de incumplimiento de sus obligaciones, no está probado en el proceso que sea un eventual incumplimiento legal del Ministerio lo que se compensa con las sanciones e intereses aplicados a Telefónica Móviles, sino más bien parece, como lo señala el Ministerio²¹, que se refiere al incumplimiento contractual por parte de esta sociedad de la obligación de pagar el impuesto de timbre de acuerdo con las cláusulas cuadragésima segunda y cuadragésima quinta del contrato de concesión que estipulan:

“CLÁUSULA CUADRAGÉSIMA SEGUNDA: EJECUCIÓN DEL CONTRATO: Para la ejecución del contrato será necesaria la previa aprobación de la garantía. El concesionario se obliga a otorgarla dentro de los treinta (30) días hábiles siguientes a su firma, por su cuenta. Perfeccionado el contrato el CONCESIONARIO deberá pagar el Impuesto de Timbre correspondiente....”

“CLÁUSULA CUADRAGÉSIMA QUINTA: IMPUESTOS: El presente contrato genera los impuestos que se causen de conformidad con las normas legales vigentes.

Parágrafo: EL CONCESIONARIO declara encontrarse a paz y salvo por todo concepto relacionado con los impuestos que genera el contrato”

No aporta la sociedad actora pruebas al respecto ni tampoco las solicita en la demanda²² y la contemplación de la cláusula mencionada determinaría un análisis contractual que no procede en la presente instancia, por lo que no se puede proceder a imponer la devolución de los conceptos pagados por la actora a título de sanciones e intereses.

En conclusión, del análisis de la normatividad aplicable a la definición del hecho generador del impuesto de timbre para el caso presente se deriva que es procedente el gravamen del impuesto de timbre también sobre la contraprestación para el uso del espectro electromagnético y, por tanto, estuvo ajustada a derecho la actuación del Ministerio en la cual practicó la retención del mencionado tributo por lo que se confirmará la legalidad de los actos demandados por los cuales se negó su devolución y se denegarán las súplicas de la demanda.

cuando aquél satisfaga la obligación. Las sanciones o multas impuestas al agente por el incumplimiento de sus deberes, serán de su exclusiva responsabilidad.”

“**Artículo 547. Las sanciones recaen sobre el agente de retención.** Las sanciones impuestas al agente por incumplimiento en la retención o en la consignación de lo retenido, recaerán exclusivamente sobre él.”

²¹ Decisión del recurso de reposición, fl. 40

²² Demanda, acápite XI. Pruebas, fl. 21

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 :

PRIMERO. REVÓCASE la sentencia apelada de 25 de octubre de 2007 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho instaurado por TELEFÓNICA MÓVILES COLOMBIA S.A. contra el MINISTERIO DE COMUNICACIONES. En su lugar:

SEGUNDO. DENIÉGANSE la súplicas de la demanda.

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

Se deja constancia que la anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

Presidente

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ