

SALDOS A FAVOR - Se origina en declaraciones, pagos en exceso o pago de lo no debido / SALDO A FAVOR ORIGINADO EN DECLARACIONES - Los contribuyentes o responsables pueden solicitar su devolución / SALDO A FAVOR ORIGINADO EN PAGOS EN EXCESO O DE LO NO DEBIDO - Puede solicitarse su devolución siguiendo el procedimiento de los originados en declaraciones / DEVOLUCION DE SALDOS A FAVOR - Puede solicitarse sin importar la modalidad que los originó / DECLARACION DE RENTA E IVA - Son las únicas que pueden generar saldos a favor del contribuyente / PAGO EN EXCESO - Concepto / PAGO DE LO NO DEBIDO - Concepto

Como ha señalado la Sala, existen tres eventos en los cuales pueden originarse saldos a favor que permitan al interesado ejercer el derecho a solicitarlos: En las declaraciones, en pagos en exceso y en pagos de lo no debido. El artículo 850 del Estatuto Tributario les otorga el derecho a los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias para que los soliciten y obtengan su devolución. En su inciso segundo también dispuso la obligación de la administración tributaria de devolver oportunamente a los contribuyentes, “los pagos en exceso o de lo no debido, que éstos hayan efectuado por concepto de obligaciones tributarias y aduaneras, cualquiera que fuere el concepto del pago, siguiendo el mismo procedimiento que se aplica para la devoluciones de los saldos a favor.” Tratándose de impuestos nacionales, solamente las declaraciones de renta y del impuesto sobre las ventas pueden dar lugar a liquidar saldos a favor del contribuyente o responsable; en el primer caso porque el impuesto a cargo resulta inferior a la retención en la fuente que le fue practicada, a los anticipos o al saldo a favor liquidados en años anteriores. En el IVA se generan saldos a favor cuando el impuesto descontable o las retenciones en la fuente practicadas son superiores al impuesto a cargo. En relación con el pago en exceso o de lo no debido también es posible obtener su devolución, en el primer caso cuando se cancelan por impuestos, sumas mayores a las que corresponden legalmente, y en el segundo evento, cuando se realizan pagos “sin que exista causa legal para hacer exigible su cumplimiento”.

RETENCION EN LA FUENTE - Finalidad / AGENTE RETENEDOR - Obligaciones / IMPUESTO SOBRE LA RENTA RETENIDO - Su monto se puede deducir en la declaración de renta

La retención en la fuente es un mecanismo que permite un flujo periódico, regular y constante de ingresos al Estado. Le garantiza una disponibilidad financiera para el cumplimiento de sus fines y adicionalmente, constituye un instrumento de control en favor del cumplimiento de las obligaciones tributarias. Con este mecanismo se vincula a los particulares en la gestión tributaria, imponiéndoles un deber de colaboración que se concreta en las siguientes obligaciones: Practicar las retenciones a que haya lugar; (art. 375 del E.T.). Expedir a los beneficiarios de los pagos, los correspondientes certificados donde consten las retenciones practicadas; (arts. 378 y 381 del E.T.). Presentar las declaraciones mensuales de retención en la fuente; (art. 375 del E.T.). Consignar las retenciones en las entidades autorizadas para recaudar y dentro de los plazos fijados. (art. 376 del E.T.). Responder ante el Estado por la retención que dejó de practicar, sin perjuicio de su derecho de reembolso contra el contribuyente (art. 370 del E.T.). Las obligaciones de retener y certificar, se desarrollan entre el agente retenedor y el beneficiario de los pagos o abonos en cuenta y consiste en que al momento del pago o abono en cuenta, el agente de retención conserve una cantidad a título del respectivo impuesto del beneficiario, valor que deberá ser certificado. El beneficiario del pago o abono en cuenta puede deducir del total del impuesto

sobre la renta y complementarios el valor del impuesto que le haya sido retenido. (Art. 373 E.T.)

AGENTE RETENEDOR - Responde por las sumas que está obligado a retener y las sanciones que le impongan / BENEFICIARIO DEL PAGO EN IMPORRENTA - Debe incluir los ingresos sometidos a retención en su declaración e renta y liquidar el impuesto / REPETICION CONTRA EL BENEFICIARIO DEL PAGO - Lo puede realizar el agente retenedor cuando responde por las retenciones dejadas de practicar

Cuando el agente retenedor no efectúe la retención a la que está obligado legalmente, responderá por la suma que está obligado a retener o percibir y las sanciones o multas que le sean impuestas por su incumplimiento son de su exclusiva responsabilidad, de conformidad con el artículo 370 del Estatuto Tributario. El agente de retención del impuesto sobre la renta es el sujeto pasivo jurídico del impuesto, es decir es el obligado frente al Fisco, independientemente de que quien debe soportar el efecto económico del gravamen sea el beneficiario de pago o abono en cuenta. El beneficiario del pago está obligado a declarar en su liquidación privada del impuesto sobre la renta, la totalidad de los ingresos obtenidos, incluyendo aquellos que fueron objeto de retención en la fuente, liquidando el impuesto correspondiente y descontando las retenciones que le fueron practicadas. Se advierte que, según dispone el artículo 370 del Estatuto Tributario, cuando el agente retenedor satisface la obligación, con ocasión de su responsabilidad por las retenciones no practicadas, es “sin perjuicio de su derecho de reembolso contra el contribuyente”. Es decir, puede repetir contra el beneficiario del pago por el monto de la retención dejada de practicar y que tuvo que asumir.

RETENCIONES DEJADAS DE PRACTICAR - El agente retenedor puede exigir su reembolso al beneficiario del pago / BENEFICIARIO DEL PAGO - Es quien debe reintegrarle al agente retenedor que ha pagado las retenciones no practicadas / ENRIQUECIMIENTO SIN CAUSA A FAVOR DE LA DIAN - No se presenta cuando la DIAN exige la retención en la fuente dejada de practicar / DEVOLUCION DE RETENCIONES ASUMIDAS POR EL AGENTE RETENEDOR - Está a cargo del beneficiario del pago y no de la DIAN

Lo anterior no implica que GRANAHORRAR tenga que soportar la carga económica del impuesto, pues si bien el artículo 370 del Estatuto Tributario la hace responsable de las retenciones dejadas de practicar, esta responsabilidad es “sin perjuicio de su derecho de reembolso contra el contribuyente”. Esto significa, que la ley le otorga el derecho al agente retenedor que ha satisfecho la obligación, para repetir contra el beneficiario del pago o abono en cuenta y quien es el verdadero sujeto pasivo del impuesto. Es entonces la Empresa de Teléfonos de Bogotá quien debe reintegrarle los valores a GRANAHORRAR, no la Administración tributaria que como se indicó actuó de manera legal. No tiene discusión que la Administración puede exigir al agente retenedor el cumplimiento de sus obligaciones, pues como lo señala el artículo 370 del Estatuto Tributario, es él quien responde por las sumas que está obligado a retener, por lo que era procedente tanto la modificación de la declaración de retención en la fuente, como la imposición de las sanciones previstas en la ley. No son procedentes las pretensiones de nulidad de los actos acusados ni la devolución de los valores liquidados y pagados en la declaración de retención en la fuente de GRANAHORRAR, por cuanto la situación jurídica se había consolidado, sin que de allí surgiera un saldo a favor de la demandante. Tampoco se configura un enriquecimiento sin causa o injusto a favor de la Administración tributaria, pues

precisamente la fuente jurídica que dio lugar a la obligación tributaria a cargo del agente retenedor fueron los artículos 395 y siguientes del Estatuto Tributario que establecieron la retención en la fuente por rendimientos financieros y el artículo 370 ib. que señaló la responsabilidad de los agentes de retención por las retenciones no practicadas.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: LIGIA LOPEZ DIAZ

Bogotá, D.C., veintiséis (26) de abril de dos mil siete (2007)

Radicación número: 25000-23-27-000-2002-01196-01(15055)

Actor GRANAHORRAR BANCO COMERCIAL S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES.

FALLO

Se deciden los recursos de apelación interpuestos por las partes contra la Sentencia del 8 de septiembre de 2004, de la Subsección A de la Sección Cuarta del Tribunal Administrativo de Cundinamarca que anuló parcialmente las Resoluciones proferidas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, donde se rechazó la devolución de la suma de \$15'623.000, valor incluido en la declaración de retención en la fuente del periodo abril de 1996, presentada por la parte demandante.

ANTECEDENTES

GRANAHORRAR BANCO COMERCIAL S.A. presentó su declaración de retención en la fuente del mes de abril de 1996 el 20 de junio de 1997 liquidando un total de retenciones de \$823'407.000, de las cuales \$395'552.000, corresponden a rendimientos financieros pagados.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN profirió el Requerimiento Especial 900026 del 16 de marzo de 1999 proponiendo

incluir las retenciones dejadas de practicar por los rendimientos financieros pagados a entidades prestadoras de servicios públicos.

GRANAHORRAR corrigió su declaración por primera vez el 31 de marzo de 1999 y luego el 29 de junio del mismo año incluyendo en ésta última, retenciones adicionales por rendimientos financieros pagados entre otras entidades a la Empresa de Teléfonos de Bogotá. Además liquidó la sanción por corrección correspondiente y pagó los intereses causados.

La Administración Amplió el Requerimiento Especial por considerar que la declaración del 29 de junio de 1999 no era válida porque se presentó por fuera de los términos de respuesta al mismo. Propuso la modificación de las retenciones en los mismos términos de la declaración inválida, fijando el renglón de retenciones por rendimientos financieros en la suma de \$405'925.000 y sanción por inexactitud de \$16'597.000.

La parte demandante, dentro del término de respuesta, aceptó las glosas y corrigió su declaración el 17 de septiembre de 1999, en los mismos términos de la ampliación.

La Administración profirió entonces el Auto de Archivo por corrección N° 015 del 17 de noviembre de 1999. (Fis. 141 a 144)

De otra parte, la DIAN inició el proceso de determinación del impuesto de renta de la Empresa de Telecomunicaciones de Bogotá ETB por el año 1996, para reclasificar como gravados algunos ingresos que fueron declarados como exentos, entre ellos, los rendimientos financieros recibidos de GRANAHORRAR.

El proceso concluyó con la Resolución 900060 del 14 de junio de 2000 que aprobó la declaración de corrección del 8 de junio de 2000 presentada con ocasión de la Liquidación Oficial de Revisión que le fue proferida.

El 16 de junio de 2000 GRANAHORRAR le solicitó a la Empresa de Teléfonos de Bogotá la devolución de las sumas pagadas a la DIAN por concepto de retenciones en la fuente de rendimientos financieros que le fueron pagados, a lo cual esta entidad respondió el 25 de agosto de 2000 que colaboraría para que la DIAN le reintegrara al Banco los valores pagados.

GRANAHORRAR le solicitó a la DIAN la devolución de las retenciones en la fuente, los intereses de mora y la sanción por inexactitud por valor de \$15'623.000 incluidos en la última declaración de corrección, considerando que esa entidad recibió dos veces el impuesto correspondiente a la ETB.

Esta solicitud fue rechazada mediante la Resolución 00223 del 5 de marzo de 2001 por la Administración, argumentando que no se configuró pago en exceso o de lo no debido.

Contra la anterior actuación se interpuso recurso de reconsideración, el cual fue resuelto a través de la Resolución 684-900.003 del 15 de marzo de 2002 confirmando el rechazo de la solicitud de devolución.

DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, GRANAHORRAR solicitó ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, declarar la nulidad de las Resoluciones 00223 del 5 de marzo de 2001 y 684-900.003 del 15 de marzo de 2002. Como restablecimiento del derecho, la devolución de la suma de \$15'623.000 por pago en exceso o de lo no debido, más los intereses moratorios causados desde el 9 de marzo de 2001 hasta la fecha del giro del cheque o emisión de título o consignación, a la tasa vigente en la fecha de la devolución.

Señaló que los actos acusados son nulos por infracción de las normas en que deberían fundarse y por falsa motivación, para lo cual argumentó lo siguiente:

Se vulneraron los artículos 13 y 363 de la Constitución Política; 683 y 850 del Estatuto Tributario, porque la DIAN se enriqueció a costa de la demandante, pues ésta le pagó vía retención en la fuente, la misma suma que la ETB le pagó por concepto de renta de 1996.

GRANAHORRAR corrigió la declaración de retención en la fuente del periodo abril de 1996 para incluir una mayor retención por rendimientos financieros pagados a la ETB por \$4'878.000. Además la sanción y los intereses de mora liquidados y pagados por el mismo periodo ascendieron a \$3'656.000 y \$7'089.000, respectivamente, para un total de \$15'623.000.

Procede la devolución de estos valores porque la ETB no descontó esta retención en su declaración de renta del año 1996 y resultaba improcedente que GRANAHORRAR corrigiera su declaración para incluir las retenciones practicadas, dado que la retención en la fuente no es más que un mecanismo anticipado de recaudo del impuesto de renta.

La ETB se negó a reintegrarle a GRANAHORRAR estos valores por una razón válida, pues sería ella la que soportaría el pago en exceso o de lo no debido, toda vez que no descontó las retenciones en la fuente de su declaración de renta y estaba imposibilitada para corregirla dado que la Administración ya había proferido liquidación oficial de revisión. Además, fue la DIAN quien recibió el doble pago.

No procedía la sanción por inexactitud pagada por GRANAHORRAR pues existió diferencia de criterios en el derecho aplicable en cuanto a la calidad de gravados de los rendimientos financieros pagados a empresas de servicios públicos, como lo reconoció la Administración cuando aceptó la corrección de la declaración de renta de la ETB sin liquidar sanción por inexactitud.

Si la entidad admitió que hubo diferencia de criterios en cuanto al derecho aplicable en la corrección realizada por la ETB, también resulta improcedente la sanción por inexactitud pagada por GRANAHORRAR.

Se configuró un enriquecimiento sin causa del Estado, pues concurren los presupuestos establecidos por la jurisprudencia para ello, esto es: 1) Que haya un enriquecimiento o aumento del patrimonio del demandado; 2) Que haya un empobrecimiento correlativo del demandante, y 3) Que el enriquecimiento se realice sin causa, o sin fundamento legal.

La ETB pagó \$6'098.000 por concepto de impuesto de renta correspondiente a los rendimientos financieros recibidos de GRANAHORRAR y a su vez, esta última canceló \$4'878.000 por el mismo concepto. Los intereses de mora pagados por el Banco, por ser accesorios de la mayor retención pagada, corren la misma suerte y por tanto su pago también fue improcedente.

No hubo causa legal como se demuestra con la imposibilidad de la ETB para descontar la retención al momento de declarar y pagar el impuesto de renta sobre los rendimientos financieros, porque la DIAN no se lo permitió.

Citó jurisprudencia sobre el enriquecimiento ilícito para sustentar sus argumentos.

Se vulneraron los artículos 29 de la Constitución Política, 857 del Estatuto Tributario y 8 del Decreto 1000 de 1997, toda vez que no está previsto como causal de rechazo de la solicitud de devolución, que el valor declarado corresponda al pagado.

No por pagar el impuesto declarado, se elimina la posibilidad de configurar un pago en exceso, pues si éste se demuestra, es procedente su devolución.

Se incurrió en falsa motivación, porque la Entidad invocó como causal de rechazo, que la Orden Administrativa 10 del 6 de agosto de 1998 no contemplaba como pago en exceso o de lo no debido, el pago efectuado doblemente por GRANAHORRAR y por la ETB a la DIAN.

Proceden intereses de mora sobre la suma a devolver de conformidad con el artículo 863 del Estatuto Tributario, desde el término para devolver, esto es, a partir del 9 de marzo de 2001 a la tasa vigente al momento del pago.

OPOSICIÓN

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales se opuso a las pretensiones de la demanda, señalando que fue procedente el rechazo de la solicitud de devolución porque no se presentó un pago en exceso o de lo no debido, ya que lo pagado por la demandante corresponde al mismo valor registrado en su declaración de retención en la fuente.

Con base en la Orden Administrativa 010 del 6 de agosto de 1998, se producen pagos en exceso cuando se cancelen sumas mayores a las que figuren liquidadas por el contribuyente o por la Administración y pagos de lo no debido cuando se efectúan pagos con cargo a impuestos no administrados por la DIAN o por no contribuyentes, responsables o agentes de retención.

La Administración no se enriqueció de manera ilegal o injusta porque es obligación del agente retenedor, en este caso el Banco GRANAHORRAR, practicar las retenciones de los rendimientos financieros de conformidad con el artículo 395 del Estatuto Tributario, declararlas mensualmente (art. 382), expedir los certificados correspondientes y consignar los valores retenidos y declarados.

Si el sujeto pasivo de la retención en la fuente no la solicitó en su declaración tributaria del impuesto de renta, no significa que las

obligaciones del agente retenedor se modifiquen o que lo consignado constituya pago de lo no debido, ni se genera el derecho a la devolución.

Para que se presente un enriquecimiento sin causa no basta el aumento del patrimonio, sino que además debe realizarse sin justa causa o fundamento legal. En este caso no se configura porque existe norma legal y expresa que regula la obligación de consignar los valores retenidos y el derecho del beneficiario del pago para disminuir el impuesto de renta con las sumas retenidas.

No procede la devolución de lo pagado en debida forma, porque la actora no está legitimada jurídicamente para ello. Los valores cancelados al corregir las declaraciones de retención en la fuente y los intereses y sanciones se ajustan a derecho.

Las sentencias citadas por el actor no se acomodan al caso concreto y por el contrario ratifican que es requisito que el enriquecimiento se produzca sin justa causa jurídica, de mala fe.

No es procedente discutir la procedencia de la sanción por corrección en la demanda contra los actos que rechazan una devolución, ni es relevante que a otro contribuyente se le haya levantado la sanción por inexactitud.

El artículo 857 del Estatuto Tributario establece las causales de rechazo definitivo de la devolución. Si no hay pago de lo no debido ni pago en exceso no procede la devolución sino su rechazo, pues el objeto de los procedimientos es la efectividad de los derechos sustanciales.

Los actos de determinación del impuesto de renta de la ETB no son pertinentes para demostrar el pago en exceso, teniendo en cuenta que quien solicitó la devolución fue GRANAHORRAR.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante providencia del 8 de septiembre de 2004 declaró la nulidad parcial de los actos demandados. Como restablecimiento del derecho ordenó la devolución de la suma de \$4'878.000 más los intereses a que haya lugar.

Se remitió a otra sentencia del mismo Tribunal del 30 de junio de 2004, en la cual se resolvió un problema jurídico similar entre las mismas partes, donde se consideró que GRANAHORRAR estaba obligado a practicar las retenciones por rendimientos financieros a declararlas, pagarlas y certificarlas. Si la ETB no dedujo estas retenciones en su declaración de renta, las obligaciones del agente retenedor no tienen porqué afectarse, ni se transfieren a otros sujetos para reclamarlo, así hayan intervenido en la operación económica.

No obstante lo anterior, se evidenció la existencia de un doble pago por concepto de rendimientos financieros, efectuado por la Empresa de Telecomunicaciones de Bogotá y por el Banco GRANAHORRAR y toda vez que la primera le señaló a la segunda que estaría presta a colaborarles para que la Administración devolviera el dinero y dado que la entidad no cuestionó este procedimiento, aceptó implícitamente que era correcto, por lo que el Banco tiene derecho a la devolución de la retención practicada.

En cuanto a la sanción de corrección, no es de recibo el argumento de la diferencia de criterio, por lo que decidió mantenerla. Los intereses de mora se generaron por el pago extemporáneo de la retención, por lo que el Banco no tiene razón en solicitarlos.

En consecuencia, ordenó la devolución de \$4'878.00 más los intereses a que haya lugar con base en el certificado aportado por el revisor fiscal.

RECURSO DE APELACION

Tanto la parte demandante como demandada impugnaron la providencia de primera instancia.

La parte demandante apeló la decisión únicamente en lo desfavorable, en cuanto la misma no ordenó a la DIAN la devolución de las sumas pagadas por GRANAHORRAR por concepto de intereses de mora y sanción por inexactitud, sobre el mayor valor de la retención.

Insistió que la sanción por inexactitud pagada por GRANAHORRAR resulta manifiestamente improcedente porque existió diferencia de criterios en el derecho aplicable, al punto que la DIAN aceptó la corrección de la ETB sin liquidar la sanción correspondiente reconociendo esta circunstancia. En consecuencia el trato recibido por el Banco fue discriminatorio y desigual.

Los intereses de mora pagados son accesorios a la mayor retención pagada, por lo que corren su misma suerte y el pago es improcedente.

La entidad demandada señaló que los artículos 850 y siguientes del Estatuto Tributario prevén que la devolución de saldos a favor o pagos en exceso, tiene su origen en las declaraciones tributarias, pues éstas constituyen su título.

En el presente caso, la titularidad para solicitar la devolución de las retenciones está en cabeza del contribuyente a quien se le practicó y no en la demandante que estaba obligada a practicarla y pagarla.

ALEGATOS DE CONCLUSION

La parte demandante reiteró sus argumentos, señalando que la DIAN percibió un doble pago por el mismo concepto y periodo pues GRANAHORRAR pagó anticipadamente, vía retención en la fuente, el impuesto de renta de la ETB y al mismo tiempo esta Empresa pagó por

segunda vez el mismo impuesto sin que pudiera descontar lo cancelado por GRANAHORRAR.

GRANAHORRAR no podía corregir su declaración de retención para disminuir los valores pagados por la ETB, porque cuando esto último ocurrió ya había vencido el término de que trata el artículo 589 del E.T. para su corrección.

Los intereses por mora también los percibió la DIAN doblemente porque las dos Empresas tuvieron que cancelarlos. También procede la devolución de la sanción por corrección pagada por el Banco, en la medida que la corrección no era necesaria y en todo caso se presentó diferencia de criterios.

La entidad demandada insistió en la improcedencia de la devolución porque no se configuró un pago de lo no debido o un pago en exceso. Invocó jurisprudencia del Consejo de Estado para respaldar su posición.

El Ministerio Público no se pronunció en esta oportunidad.

CONSIDERACIONES DE LA SECCIÓN

Corresponde a la Sección Cuarta del Consejo de Estado, definir la legalidad de los actos que rechazaron la solicitud de devolución a GRANAHORRAR, de los valores cancelados a la Administración tributaria por concepto de la retención en la fuente por rendimientos financieros pagados durante el mes de abril de 1996 a la Empresa de Teléfonos de Bogotá.

De acuerdo con los recursos de apelación presentados, la Sala debe decidir si la demandante tiene derecho a la devolución de estas sumas y en qué cuantía.

El Tribunal declaró la nulidad parcial de los actos acusados y ordenó la devolución de lo pagado únicamente por concepto de retenciones en la fuente y negó los valores solicitados correspondientes a la sanción y los intereses. Fundamentó su decisión de anular la actuación en que la Nación recibió un doble pago por el mismo concepto: El del agente de retención y el de la empresa beneficiaria a través de su impuesto de renta.

El derecho a la devolución

Como ha señalado la Sala¹, existen tres eventos en los cuales pueden originarse saldos a favor que permitan al interesado ejercer el derecho a solicitarlos: En las declaraciones, en pagos en exceso y en pagos de lo no debido.

Los saldos a favor, como la expresión lo sugiere, corresponden a una cantidad resultante en beneficio del contribuyente y frente a la cual la ley ha previsto la posibilidad de utilizarla para cubrir deudas de otros impuestos o periodos (compensación) u obtener su reintegro (devolución), en ambos casos por tratarse de sumas cuya titularidad así lo permite.²

El artículo 850 del Estatuto Tributario les otorga el derecho a los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias para que los soliciten y obtengan su devolución. En su inciso segundo también dispuso la obligación de la administración tributaria de devolver oportunamente a los contribuyentes, *“los pagos en exceso o de lo no debido, que éstos hayan efectuado por concepto de obligaciones tributarias y aduaneras, cualquiera que fuere el concepto del pago, siguiendo el mismo procedimiento que se aplica para la devoluciones de los saldos a favor.”*

Tratándose de impuestos nacionales, solamente las declaraciones de renta y del impuesto sobre las ventas pueden dar lugar a liquidar saldos a favor

¹ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 10 de febrero de 2003, exp. 13271, M.P. María Inés Ortiz Barbosa.

² *Ibidem*

del contribuyente o responsable; en el primer caso porque el impuesto a cargo resulta inferior a la retención en la fuente que le fue practicada, a los anticipos o al saldo a favor liquidados en años anteriores. En el IVA se generan saldos a favor cuando el impuesto descontable o las retenciones en la fuente practicadas son superiores al impuesto a cargo.³

En relación con el pago en exceso o de lo no debido también es posible obtener su devolución, en el primer caso cuando se cancelan por impuestos, sumas mayores a las que corresponden legalmente, y en el segundo evento, cuando se realizan pagos “*sin que exista causa legal para hacer exigible su cumplimiento*”.⁴

Los pagos en exceso o de lo no debido pueden surgir de las declaraciones, de los actos administrativos o de las providencias judiciales, que fijen o comporten un valor pagado de más o la ausencia de obligación, lo que da derecho a solicitar su compensación o devolución.⁵

De acuerdo con lo expuesto, en el presente caso, por tratarse de una declaración de retención en la fuente, ésta no refleja un saldo a favor, sin embargo es posible que se presente un pago en exceso o de lo no debido que otorgue derecho a la devolución.

En la última declaración de retención en la fuente presentada por la parte actora por el mes de abril de 1996 del 17 de septiembre de 1999 se determinó un valor a pagar por retenciones practicadas de \$833'780.000 y por sanciones \$16'597.000, para un total a pagar de \$850'377.000, los cuales fueron cancelados así:

	Fecha de Pago	Retenciones	Sanciones	Intereses
--	----------------------	--------------------	------------------	------------------

³ Tratándose de las declaraciones del impuesto sobre las ventas, el parágrafo 1° del artículo 850 del E.T. sólo les otorga el derecho a la devolución del saldo a favor a los exportadores, a los productores de bienes exentos y por las mayores retenciones en la fuente de IVA que les practiquen a los responsables.

⁴ Artículo 21 del Decreto 1000 de 1997.

⁵ Sentencia del 10 de febrero de 2003, exp. 13271, M.P. María Inés Ortiz Barbosa.

Declaración Inicial	20 de junio de 1996	823'407.000	0	0
Primera corrección	31 de marzo de 1999	5'495.000	8'792.000	4'359.000
Segunda corrección	29 de junio de 1999	4'878.000	3'656.000	7'089.000
Última corrección	17 septiembre de 1999	0	4'149.000	0
Total Pagado		833'780.000	16'597.000	11'448.000

Como se observa los valores pagados por concepto de retenciones y sanciones corresponden a las mismas sumas liquidadas en la declaración de retención en la fuente de la demandante, por lo que no es posible deducir que se hayan cancelado sumas mayores a las que corresponden legalmente y que fueron liquidadas en la declaración correspondiente.

La última liquidación privada de retención en la fuente presentada por GRANAHORRAR se realizó con ocasión de la Ampliación al Requerimiento Especial proferida por la Administración de Impuestos Nacionales de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, en la cual el Banco aceptó expresamente los planteamientos de la entidad e incluyó las retenciones en la fuente dejadas de practicar por los pagos realizados a algunas empresas prestadoras de servicios públicos por concepto de rendimientos financieros.

La DIAN aceptó esta corrección y archivó la actuación mediante el Auto proferido el 17 de noviembre de 1999. Después de esta actuación no se presentó ninguna otra por parte de la entidad, que permitiera determinar un pago en exceso por el periodo abril de 1996, quedando en firme su actuación.

Enriquecimiento sin causa

En relación con el enriquecimiento sin causa como fuente de obligaciones, vale la pena traer a colación la Sentencia de la Sección Tercera de esta Corporación en la que se manifestó lo siguiente:

"En el caso particular, el llamado "principio" del no enriquecimiento sin causa, es una regla general de derecho que, incluso, está consagrada

positivamente en el art. 831 del Código de Comercio, de la siguiente manera:

“Nadie podrá enriquecerse sin justa causa a expensas de otro”.

Siendo, como es, un principio general, su inserción en un código de aplicación restringida (artículos 1º. y 22 del Código de Comercio), no puede generar el efecto de disminuir su generalidad o de restringir su campo de aplicación; no tendría ninguna lógica sostener que en las relaciones comerciales está prohibido el enriquecimiento injusto pero que dicha prohibición no rige en otros campos relacionales de naturaleza civil o administrativa.

Por otra parte, cuando el artículo 95 de la Constitución Política señala que el respeto de los derechos ajenos es deber de toda persona, ha elaborado un marco jurídico de tan amplio contenido que en su interior cabe la responsabilidad de los particulares y notables títulos jurídicos de la imputación de la responsabilidad patrimonial del Estado cuya consagración específica se encuentra, como es sabido, en el artículo 90 de la Carta Política. En la riqueza de esta preceptiva constitucional se destaca, para el caso que hoy se juzga, la prohibición del enriquecimiento injusto, cuya trasgresión por una persona jurídica de derecho público hace que se le impute el daño antijurídico que la disminución patrimonial sufrida por la víctima supone.

No se podría entender de otra manera que la razón finalista de nuestro ordenamiento jurídico - político sea asegurar a los integrantes de la Nación, la convivencia, la justicia, la libertad y la paz como lo prescribe, de entrada, el preámbulo de la Constitución de 1991; ni que, entre los fines esenciales del Estado se cuente el de garantizar los derechos que el catálogo constitucional consagra; o que la razón de la existencia de las autoridades y de las instituciones estatales sea, entre otras, la de proteger los bienes, derechos y libertades de las personas residentes en Colombia (artículo 2º.), entre los cuales hay que subrayar aquí la propiedad privada y los derechos adquiridos con justo título (artículo 58).

Existe, pues, todo un complejo normativo integrado por principios y por preceptos constitucionales de los cuales, emerge - como uno de sus

fundamentos - una regla jurídica de justicia natural: la prohibición para enriquecerse injustamente a expensas de otro".⁶

Esta Sección también ha reconocido que el enriquecimiento sin causa del fisco puede ser fuente de obligaciones a su cargo y a favor del contribuyente que resulta empobrecido con ocasión del actuar estatal indebido.

Es así como acogiendo el criterio de la Corte Suprema de Justicia, se han señalado como requisitos para que se configure el enriquecimiento sin causa, los siguientes:⁷

- 1) Que haya un enriquecimiento o aumento patrimonial;
- 2) Que haya un empobrecimiento correlativo y
- 3) Que el enriquecimiento se realice sin causa, o lo que es lo mismo, sin fundamento legal.

El argumento central de la parte demandante es que dentro del monto de retenciones por rendimientos financieros determinados y pagados en su declaración de retención en la fuente, se encontraban los valores que debieron ser retenidos a la Empresa de Teléfonos de Bogotá, entidad que posteriormente liquidó y pagó el impuesto de renta correspondiente a los mismos ingresos por rendimientos financieros obtenidos de GRANAHORRAR. En consecuencia, la Administración Tributaria percibió dos veces el pago del tributo obteniendo un enriquecimiento sin justa causa.

Para decidir el punto en discordia y verificar si en efecto se concretó un enriquecimiento injusto por parte del Estado, la Sala analizará a

⁶ Consejo de Estado, Sección Tercera, Sentencia del 8 de mayo de 1995, exp. 8118, M.P. Juan de Dios Montes Hernández, reiterada en la sentencia del 4 de julio de 1997, exp. 10030, M.P. Ricardo Hoyos Duque.

⁷ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencias del 22 de julio de 1994, exp. 5411, M.P. Jaime Abella Zarate, y del 18 de junio de 1999, exp. 9414, M.P. Julio Enrique Correa Restrepo.

continuación el mecanismo de la retención en la fuente y las responsabilidades del agente de retención en lo que tiene que ver con el caso concreto.

La retención en la fuente del impuesto sobre la renta

La retención en la fuente es un mecanismo que permite un flujo periódico, regular y constante de ingresos al Estado. Le garantiza una disponibilidad financiera para el cumplimiento de sus fines y adicionalmente, constituye un instrumento de control en favor del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Este mecanismo permite el recaudo del impuesto sobre la renta, al mismo tiempo que el contribuyente percibe el ingreso y para las personas y entidades declarantes no es un impuesto, sino un medio que facilita, acelera y asegura el recaudo del tributo, cuyo fundamento es la ley. (arts. 365 y ss. del Estatuto Tributario)

Con este mecanismo se vincula a los particulares en la gestión tributaria, imponiéndoles un deber de colaboración que se concreta en las siguientes obligaciones:

1. Practicar las retenciones a que haya lugar; (art. 375 del E.T.)
2. Expedir a los beneficiarios de los pagos, los correspondientes certificados donde consten las retenciones practicadas; (arts. 378 y 381 del E.T.)
3. Presentar las declaraciones mensuales de retención en la fuente; (art. 375 del E.T.)
4. Consignar las retenciones en las entidades autorizadas para recaudar y dentro de los plazos fijados. (art. 376 del E.T.)

5. Responder ante el Estado por la retención que dejó de practicar, sin perjuicio de su derecho de reembolso contra el contribuyente (art. 370 del E.T.)

Las obligaciones de retener y certificar, se desarrollan entre el agente retenedor y el beneficiario de los pagos o abonos en cuenta y consiste en que al momento del pago o abono en cuenta, el agente de retención conserve una cantidad a título del respectivo impuesto del beneficiario, valor que deberá ser certificado. El beneficiario del pago o abono en cuenta puede deducir del total del impuesto sobre la renta y complementarios el valor del impuesto que le haya sido retenido. (Art. 373 E.T.)

Las obligaciones de presentar declaración y consignar las retenciones que debieron practicarse son exigibles por el Estado, únicamente al agente retenedor.

Cuando el agente retenedor no efectúe la retención a la que está obligado legalmente, **responderá por la suma que está obligado a retener o percibir y las sanciones o multas que le sean impuestas por su incumplimiento son de su exclusiva responsabilidad**, de conformidad con el artículo 370 del Estatuto Tributario.

El agente de retención del impuesto sobre la renta es el sujeto pasivo jurídico del impuesto, es decir es el obligado frente al Fisco, independientemente de que quien debe soportar el efecto económico del gravamen sea el beneficiario de pago o abono en cuenta.

El beneficiario del pago está obligado a declarar en su liquidación privada del impuesto sobre la renta, la totalidad de los ingresos obtenidos, incluyendo aquellos que fueron objeto de retención en la fuente, liquidando el impuesto correspondiente y descontando las retenciones que le fueron practicadas.

Se advierte que, según dispone el artículo 370 del Estatuto Tributario, cuando el agente retenedor satisface la obligación, con ocasión de su responsabilidad por las retenciones no practicadas, es *“sin perjuicio de su derecho de reembolso contra el contribuyente”*. Es decir, puede repetir contra el beneficiario del pago por el monto de la retención dejada de practicar y que tuvo que asumir.

El caso concreto

A partir de los argumentos presentados por las partes y los planteamiento anteriores, la Sala estudiará a continuación si en este caso el rechazo de la solicitud de devolución solicitada conlleva que la demandante tribute más de aquello con lo que la Ley ha querido que contribuya con las cargas públicas de la Nación o si ésta última se ha enriquecido sin justa causa.

Los artículos 395 y siguientes del Estatuto Tributario establecieron la obligación a cargo de las personas jurídicas y sociedades de hecho de practicar retención en la fuente sobre los pagos o abonos en cuenta que efectúen por *“rendimiento financieros, tales como, intereses, descuentos beneficios, ganancias, utilidades, y en general, lo correspondiente a rendimientos de capital o a diferencias entre valor presente y valor futuro de éste, cualesquiera sean las condiciones o nominaciones que se determinen para el efecto.”*

En el presente caso, no se discute que GRANAHORRAR BANCO COMERCIAL S.A. realizó pagos por concepto de rendimientos financieros a varias entidades prestadoras de servicios públicos, los cuales, por no estar exentos, estaban sujetos a la retención en la fuente.

Toda vez que no se practicó la respectiva retención en la fuente, la Administración estaba facultada legalmente para exigirle a la demandante su declaración y pago, pues, como ya se indicó, el artículo 370 del Estatuto Tributario responsabiliza al agente de retención de las sumas que está obligado a retener. La actuación de la Administración, al iniciar un proceso de determinación de la retención que incluyera estos valores, fue legítima, lo

que llevó a GRANAHORRAR a corregir voluntariamente su declaración de retención en la fuente con ocasión de la respuesta a la ampliación al requerimiento especial, aceptando expresamente los hechos planteados por el fisco y acogiéndose al beneficio de la sanción por inexactitud reducida.

El artículo 723 del Estatuto Tributario no permite objetar en el recurso de reconsideración, aquellos hechos aceptados expresamente por el contribuyente, responsable o agente retenedor en la respuesta al requerimiento especial. Si esta prohibición es aplicable cuando se discute la determinación oficial, con mayor razón en este caso, en el que el proceso de determinación concluyó por la firmeza de la declaración de corrección.

La demandante no controvierte que no haya debido practicar la retención en la fuente a la E.T.B., lo que alega es que con posterioridad la Administración obtuvo de parte de ésta Empresa, el pago del impuesto de renta correspondiente a los mismos rendimientos financieros, de los que fue beneficiaria y en consecuencia se produjo un doble pago.

Al respecto debe señalarse que la Administración al verificar que la E.T.B., sujeto pasivo del impuesto, no incluyó como ingresos gravados, los rendimientos financieros recibidos por GRANAHORRAR, estaba en la obligación de iniciar el respectivo proceso de determinación para obtener el pago del impuesto correspondiente.

No se vislumbra ninguna ilegitimidad por parte del fisco cuando inició el proceso de determinación del impuesto sobre la renta del año 1996 a la Empresa de Teléfonos de Bogotá, el cual concluyó con la aceptación expresa, entre otras glosas, de que los rendimientos financieros recibidos de GRANAHORRAR estaban gravados con el impuesto de renta.

La Empresa de Teléfonos de Bogotá estaba facultada por el artículo 373 del Estatuto Tributario para deducir en su declaración del impuesto sobre la renta la retención en fuente, como quiera que la presentó con ocasión de la liquidación oficial de revisión el 8 de junio de 2000, con posterioridad a la

fecha en la que GRANAHORRAR corrigió su declaración de retención en la fuente.

Si la E.T.B. no dedujo la retención ni corrigió la declaración, ello no implica que la retención practicada sea ilegal o que se hubiese incurrido en un pago indebido, pues como se señaló y lo reconoce la misma demandante, GRANAHORRAR estaba obligada a practicar la retención por rendimientos financieros y a responder por ella en caso de no haberlo hecho.

Lo anterior no implica que GRANAHORRAR tenga que soportar la carga económica del impuesto, pues si bien el artículo 370 del Estatuto Tributario la hace responsable de las retenciones dejadas de practicar, esta responsabilidad es “sin perjuicio de su derecho de reembolso contra el contribuyente”.

Esto significa, que la ley le otorga el derecho al agente retenedor que ha satisfecho la obligación, para repetir contra el beneficiario del pago o abono en cuenta y quien es el verdadero sujeto pasivo del impuesto. Es entonces la Empresa de Teléfonos de Bogotá quien debe reintegrarle los valores a GRANAHORRAR, no la Administración tributaria que como se indicó actuó de manera legal.

Debe anotarse que en todos los casos, tanto el agente retenedor como el beneficiario del pago deben cancelar, cada uno su correspondiente obligación, pues el primero debe presentar la declaración de retención en la fuente con el respectivo pago y a su vez el beneficiario debe declarar el ingreso en su liquidación privada del impuesto de renta y también pagar el impuesto, independientemente de que el agente retenedor lo hubiese cancelado, pues el agente retenedor no soporta la carga económica y el sujeto pasivo tiene la posibilidad de descontar los valores retenidos.

No tiene discusión que la Administración puede exigir al agente retenedor el cumplimiento de sus obligaciones, pues como lo señala el artículo 370 del Estatuto Tributario, es él quien responde por las sumas que está obligado a

retener, por lo que era procedente tanto la modificación de la declaración de retención en la fuente, como la imposición de las sanciones previstas en la ley.

La Sala no comparte la decisión del Tribunal, porque no tuvo en cuenta que la declaración de retención en la fuente presentada por la demandante se encontraba en firme por lo que no podía reabrirse controversia alguna respecto a su contenido, con mayor razón toda vez que conforme al artículo 746 del Estatuto Tributario, goza de presunción de veracidad.

No son procedentes las pretensiones de nulidad de los actos acusados ni la devolución de los valores liquidados y pagados en la declaración de retención en la fuente de GRANAHORRAR, por cuanto la situación jurídica se había consolidado, sin que de allí surgiera un saldo a favor de la demandante.

Tampoco se configura un enriquecimiento sin causa o injusto a favor de la Administración tributaria, pues precisamente la fuente jurídica que dio lugar a la obligación tributaria a cargo del agente retenedor fueron los artículos 395 y siguientes del Estatuto Tributario que establecieron la retención en la fuente por rendimientos financieros y el artículo 370 ib. que señaló la responsabilidad de los agentes de retención por las retenciones no practicadas.

Ahora bien, si la Empresa de Teléfonos de Bogotá se abstuvo de descontar las retenciones asumidas por GRANAHORRAR en su declaración de renta, ello no le crea obligaciones a la Administración tributaria frente al agente retenedor, pues así no lo prevé norma alguna.

Tampoco puede el beneficiario del pago exonerarse de la obligación con el agente retenedor de reembolsarle los valores, pues tuvo la oportunidad de incluir las retenciones en su declaración de renta, si no lo hizo así no quiere decir que las retenciones se conviertan en un impuesto diferente, pues los

valores adicionales que tenga que asumir son consecuencia de su incumplimiento.⁸

La Ley establece el procedimiento, la forma, los términos y los sujetos que pueden aplicar la retención que les ha sido practicada y quien desconoce tales previsiones asume las consecuencias.

En conclusión, no había ninguna norma legal o constitucional que amparara la procedencia de la devolución solicitada por GRANAHORRAR a la Administración tributaria, pues como se indicó, no tenía un saldo a su favor, ni por pago en exceso o de lo no debido, tampoco se presentó un enriquecimiento sin causa a favor de la DIAN, ni se le exigió al agente retenedor algo más de lo que expresamente estaba previsto en la Ley.

Por lo anterior, los actos que rechazaron la solicitud de devolución de los valores retenidos son legales y en consecuencia se revocará la sentencia impugnada para negar las súplicas de la demanda interpuesta.

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:

1. **REVÓCASE** la Sentencia del 8 de septiembre de 2004, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A". En su lugar:
2. **NIÉGANSE** las pretensiones de la demanda.

⁸ Al respecto la Sala se pronunció en las sentencias del 8 de marzo de 2002, exp. 12478, M.P. Ligia López Díaz; del 13 de marzo de 2003, exp. 12795 y del 12 de febrero de 2004, exp. 13198, M.P. Germán Ayala Mantilla.

3. **RECONÓCESE** a la abogada Amparo Merizalde de Martínez, como apoderada judicial de la parte demandada.

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

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

JUAN ANGEL PALACIO HINCAPIE
PRESIDENTE DE LA SECCIÓN

LIGIA LOPEZ DIAZ

MARIA INES ORTIZ BARBOSA

HECTOR J. ROMERO DIAZ

RAUL GIRALDO LONDOÑO
SECRETARIO