

DECLARACIONES QUE SE TIENEN POR NO PRESENTADAS – Lo son las de retención en la fuente cuando se presentan sin pago / AGENTE DE RETENCION – Debe poner a disposición del Estado los recursos recaudados / RECAUDACION – Atribución de la DIAN. Se realiza a través de bancos y entidades financieras / FECHA DE PAGO DEL IMPUESTO – Cuando los valores hayan ingresado a las oficinas de la DIAN o a los bancos autorizados

Para el apelante, la exigencia legal prevista en el literal e) del artículo 580 del Estatuto Tributario, que dispone que la declaración de retención en la fuente debe presentarse con pago, so pena de no entenderse cumplido el deber de declarar, requiere que el pago sea total y simultáneo a la presentación de la declaración. De acuerdo con la norma antes transcrita, el agente de retención debe presentar su declaración con pago, esto es, debe poner a disposición del Estado la totalidad de los recursos retenidos, dentro de los plazos previstos para ello, exigencia que se fundamenta en que el agente retenedor no es el sujeto pasivo de los impuestos recaudados en forma anticipada, por tanto resulta inadmisibles la morosidad del pago de los valores recaudados. La “recaudación” implica una atribución radicada en la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por lo que tiene el derecho de exigir el pago de los recursos del Estado, y el deber de gestionar los procedimientos señalados en la Ley, para que la recaudación sea efectiva, aplicar las sanciones a quienes impidan, retarden u obstaculicen el ejercicio de sus funciones. Con fundamento en el artículo 800 del Estatuto Tributario la recaudación de los impuestos y retenciones administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales se realiza por medio de los bancos y demás entidades financieras. El artículo 803 ibídem establece que se tendrá como fecha de pago del impuesto, respecto de cada contribuyente, aquélla en que los valores imputables hayan ingresado a las oficinas de Impuestos Nacionales o a los bancos autorizados, aun cuando se hayan recibido inicialmente como simples depósitos, buenas cuentas, retenciones en la fuente, o que resulten como saldos a su favor por cualquier concepto.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 580

CERT – Apoyo para las importaciones. Pueden ser instrumentos de pago de impuestos / DECLARACION DE RETENCION EN LA FUENTE – Puede pagarse con Certs. No se aceptan pagos parciales

La Ley 48 de 1983 creó el certificado de Reembolso Tributario – CERT como un instrumento de apoyo a las exportaciones. Posteriormente la Ley 7ª de 1991 dispone en su artículo 7º que el CERT, creado por la Ley 48 de 1983, continuará siendo un instrumento libremente negociable, y que el Gobierno Nacional determinará los criterios, requisitos, condiciones y procedimientos para el reconocimiento, expedición, redención, negociación y caducidad de los CERT, así como las entidades autorizadas para realizar dichas operaciones, los beneficiarios y los impuestos que puedan ser pagados con ellos. De lo anterior se establece que una vez expedidos y entregados los CERT, estos son títulos que se radican en cabeza del respectivo beneficiario, para el caso en examen en Colcerámica S.A., quién como titular de los mismos puede negociarlos libremente en el mercado secundario o utilizarlos en el pago de impuestos, por lo que no puede predicarse que sean una suma que el Estado tenía a favor de la sociedad. Cabe precisar que la palabra “pago” prevista en el literal e) ibídem, debe interpretarse atendiendo a su sentido natural y obvio, y a la finalidad de la norma que la incluyó en el Estatuto Tributario. Por tanto, entender que a partir de esta se permite un pago parcial de la declaración de retención en la fuente, sería darle una interpretación que no responde a los propósitos del legislador, y conllevaría la

existencia de saldos por las sumas recaudadas en manos del agente retenedor, lo que haría ineficaz la aplicación de la norma. En ese orden de ideas, el incumplimiento de la obligación tributaria de pagar las retenciones con la presentación de la declaración tributaria, en el que incurrió la sociedad actora, implica que para la fecha de esa presentación ésta se tuviera como no presentada, de conformidad con el literal e) del artículo 580 del Estatuto Tributario.

FUENTE FORMAL: LEY 7 DE 1991 – ARTICULO 7 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 580

DECLARACION POR NO PRESENTADA – No opera isp jure. Debe haber un acto previo que así declara la declaración. No es subsanable con las correcciones posteriores a su presentación / RETENCION EN LA FUENTE – Se da por no presentada cuando no se paga y su corrección posterior no subsana la declaratorio de no presentada / INTERESES MORATORIOS – No subsana la no presentación de la declaración de retención en la fuente sin pago / FALTA DE PAGO DE LA DECLARACION DEL AGENTE RETENEDOR – No es subsanable con su pago posterior

En primer término, es importante precisar que la “declaración que se tiene por no presentada”, es una consecuencia por incurrir en alguno de los eventos previstos en el artículo 580 del Estatuto Tributario, y que la declaración privada así presentada, quedará en firme, si dentro de los dos años siguientes al vencimiento del término para declarar no se ha notificado acto administrativo que la declare como no presentada, perdiendo con ello la administración la facultad para aforar y sancionar. En ese sentido, debe señalarse que ha sido reiterada la jurisprudencia de esta Corporación apoyada en la interpretación del artículo 580 del Estatuto Tributario, según la cual la ocurrencia de cualquiera de las causales para considerar como no presentada una declaración no opera ipso jure, pues con el fin de garantizar el derecho de defensa del contribuyente, se requiere de un acto administrativo que así lo declare. Lo anterior verifica la finalidad del artículo 11 de la Ley 1066 de 2006, de tener como “no presentadas” las declaraciones de los agentes retenedores que no paguen de manera oportuna las sumas recaudadas, norma que se haría inoperante de contemplarse la posibilidad de subsanar esta omisión, pues conllevaría a la morosidad en el pago de los valores recaudados. A su vez, se debe señalar que el pago de intereses moratorios no subsana el incumplimiento de este deber legal, por cuanto como se observó, éste exige sin lugar a dudas, que el recaudo se realice de manera total y en el término legal. Por ninguna parte la normativa en estudio permite el pago parcial o extemporáneo. De lo anterior se observa que con fundamento en la Ley 223 de 1995, que adicionó el Estatuto Tributario pueden corregirse las inconsistencias a que se refieren los literales a), b) y d) del artículo 580. Nótese como dicha regulación normativa se mantuvo con la expedición de la Ley 1066 de 2006, artículo 11, que adicionó el literal e) al artículo 580 ibídem, sin que el legislador efectuara alguna modificación o adición al párrafo segundo del artículo 588 o previera en alguna otra norma tributaria que la falta de pago pudiera ser corregida por el agente retenedor.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 580 / LEY 1066 DE 2006- ARTICULO 11

CONCEPTOS DE LA DIAN – No pueden regular materias que son de competencia del legislador / AUTO DECLARATIVO QUE DA POR NO PRESENTADA LA DECLARACION – Contra el procede los recursos de reposición y apelación / RECURSO DE REPOSICION – Funcionario competente para resolverlo / RECURSO DE APELACION – Funcionario

competente para resolverlo / DIVISION DE FISCALIZACION - Tiene competencia para proferir los actos previos para la aplicación de las sanciones / AUTO DECLARATIVO - Tiene la condición de acto reglado, previo y especial, definitorio de una situación jurídica, lo que lo hace impugnabile, y cuya firmeza permite aplicarle la sanción correspondiente

Entiéndase de lo anotado que las instrucciones que en materia tributaria emita la DIAN y que tengan como destinatarios las dependencias y funcionarios de dicha entidad, no pueden desconocer los mandatos constitucionales y legales, ni apartarse de las disposiciones superiores en relación con tales materias. Así las cosas, las instrucciones que impartan, deben propender por el estricto cumplimiento de las normas tributarias vigentes, sin que les sea posible regular aspectos que, como ya se dijo, no son de su competencia. Además, es importante precisar que la referida circular no incidió en la declaración y pago de las retenciones en la fuente del año 2006, dado que, al ser proferida con posterioridad a su presentación, no podría alegarse que indujo a error al contribuyente. Conforme a lo anterior, los recursos procedentes para ejercer el derecho de defensa y contradicción contra el auto declarativo, corresponden a los recursos establecidos en los artículos 50 y 51 del Código Contencioso Administrativo, que son los de reposición y apelación, y en dicho sentido se debe acoger lo expuesto por el apelante. Así las cosas, se encuentra que el artículo 50 del Código Contencioso Administrativo dispone que el recurso de reposición será resuelto por el mismo funcionario que tomó la decisión, para que la aclare, modifique o revoque, situación que fue observada en los actos demandados, en tanto que el auto declarativo fue expedido por el Jefe del Grupo de Investigaciones Especiales de la División de Fiscalización, que fue el mismo funcionario que resolvió el recurso de reposición. Aunado a lo anterior, se debe precisar que dicha dependencia tiene competencia para proferir los actos previos para la aplicación de las sanciones, como es el caso del auto declarativo, que tiene la condición de acto reglado, previo y especial, definitorio de una situación jurídica, lo que lo hace impugnabile, y cuya firmeza permite aplicarle la sanción correspondiente. Ahora bien, con fundamento en el artículo 560 del Estatuto Tributario, son competentes para proferir las actuaciones de la Administración Tributaria los jefes de las divisiones y dependencias de la misma de acuerdo con la estructura funcional que se establezca, y de conformidad con el artículo 561 ibídem, los funcionarios del nivel ejecutivo podrán delegar las funciones que la ley les asigne en los funcionarios del nivel ejecutivo o profesional de las dependencias bajo su responsabilidad. Finalmente, en cuanto al recurso de apelación, el artículo 50 del Código Contencioso Administrativo indica que debe ser decidido por el inmediato superior. El recurso en cuestión acogió dicho precepto por cuanto fue dictado por el Administrador Especial de Impuestos de acuerdo con la estructura de la DIAN prevista en el Decreto 1265 de 1999.

FUENTE FORMAL: CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – ARTICULO 50 / CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – ARTICULO 51 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 561 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 560

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO

Bogotá, D. C., veintinueve (29) de septiembre de dos mil once (2011)

Radicación número: 25000-23-27-000-2008-00118-01(17783)

Ac. COLCERAMICA S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 29 de abril de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A", que declaró la nulidad de los actos acusados. La sentencia dispuso:

***"PRIMERO.- DECLÁRASE** la nulidad del Auto Declarativo No. 310632007000065 de 15 de noviembre de 2007, a través del cual el Jefe del Grupo Interno de Trabajo de Investigaciones Especiales de la División de Fiscalización Tributaria de la Administración Especial de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, decidió tener por no presentada la declaración de retención en la fuente del mes de noviembre de 2006; así como de la Resolución No. 310632007000013 de 21 de diciembre de 2007, mediante la cual esa misma Jefatura desató el recurso de reposición interpuesto contra el auto anterior, y de la Resolución No. 310662008000003 del 28 de enero de 2008, a través de la cual la Administradora Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá dirimió el recurso de apelación interpuesto contra dicho auto.*

***SEGUNDO.- DECLÁRASE,** a título de restablecimiento del derecho, que la declaración privada de retención en la fuente presentada por COLCERÁMICA S.A. el 13 de diciembre de 2006, se presentó oportunamente."*

I) ANTECEDENTES

El 13 de diciembre de 2006 la sociedad Colcerámica S.A. presentó la declaración de retención en la fuente del mes de noviembre del año 2006.

Mediante Auto Declarativo No. 310632007000065 del 15 de noviembre de 2007 la División de Fiscalización Tributaria declaró como no presentada la declaración de retención en la fuente del mes de noviembre del año 2006.

Contra el anterior acto administrativo la sociedad interpuso recurso de reposición y en subsidio de apelación el 27 de noviembre de 2007.

El 21 de diciembre de 2007 la División de Fiscalización Tributaria, con la Resolución No.310632007000013 resolvió el recurso de reposición confirmando el auto declarativo recurrido.

El 28 de enero de 2008 la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá resolvió el recurso de apelación mediante la Resolución No. 310662008000003, con la que confirmó el auto declarativo No. 310632007000065 del 15 de noviembre de 2007.

II) DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, la sociedad Colcerámica S.A., solicitó que:

“a. Se declare la nulidad del Auto Declarativo No. 310632007000065 del 15 de noviembre de 2007, expedido por el Jefe del Grupo de Investigaciones Especiales de la División de Fiscalización Tributaria de la Administración Especial de Grandes Contribuyentes de Bogotá.

b. Se declare la nulidad de la resolución que decide el recurso de reposición, No. 310632007000013 del 21 de diciembre de 2007, expedida por el Jefe del Grupo de Investigaciones Especiales de la División de Fiscalización Tributaria de la Administración Especial de Grandes Contribuyentes de Bogotá.

c. Se declare la nulidad de la resolución que resuelve el recurso de apelación, No. 310662008000003 del 28 de enero de 2008, proferida por la Administradora de la Administración Especial de Impuestos Nacionales de los Grandes Contribuyentes de Bogotá.

d. Que, como consecuencia de la declaraciones anteriores, se restablezca en su derecho a la COMPAÑÍA COLOMBIANA DE CERAMICA S.A. COLCERAMICA NIT 860.002.536-5, manifestando que su declaración privada de retención en la fuente del período gravable noviembre de 2006 se tiene por presentada el 13 de diciembre de 2006”.

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

1. Violación de los artículos 29, 95, 209 y 363 de la Constitución Política, 11 de la Ley 1066 de 2006, 580 literal e), 683 y 742 del Estatuto Tributario. Nulidad de los actos administrativos demandados por infracción de las normas en que deberían fundarse, por falsa motivación y por ser expedidos por funcionarios incompetentes.

Señaló que el literal e) del artículo 580 del Estatuto Tributario dispone que en el evento de que la declaración de retención en la fuente se presente sin pago se dará por no presentada, entonces es claro que si se presenta con pago, no habrá lugar a tal sanción.

Consideró que la declaratoria de dar por no presentada la declaración constituye una sanción para el contribuyente, por cuanto le genera unas consecuencias jurídicas gravísimas, como son la constitución de su incumplimiento al deber formal de declarar, y la consecuente iniciación de un proceso de determinación del impuesto o retención de la declaración que se dio por no presentada, así como la causación de una sanción pecuniaria, y de intereses de mora.

Alegó que las sanciones no sólo se predicen de las penas pecuniarias, sino de cualquier consecuencia, buena o mala, establecida por la ley. Que en el caso del

derecho tributario se establecen unas sanciones pecuniarias, como es el caso de la sanción por no declarar que se configura por no haber presentado la declaración tributaria; y otras sanciones que no son pecuniarias, como es el cierre del establecimiento por incumplimiento de requisitos de facturación, o la sanción de dar por no presentada la declaración, la cual se genera por haber declarado con alguna de las inconsistencias señaladas taxativamente por el legislador.

Manifestó que la naturaleza sancionatoria del artículo 11 de la Ley 1066 de 2006, que adicionó el literal e) del artículo 580 del Estatuto Tributario, fue reconocida por el propio legislador, tal como se observa en los antecedentes de la mencionada ley.

Indicó que la sentencia C-690 de 1996, con la cual se declaró la exequibilidad del artículo 580 del Estatuto Tributario, señaló la naturaleza sancionatoria de dicha norma, y advirtió que la Administración también ha reconocido su carácter sancionatorio mediante el Concepto No.075762 del 6 de septiembre de 2006.

Como norma sancionatoria, la aplicación del literal e) del artículo 580 del Estatuto Tributario es restrictiva, y en ella se debe respetar el principio de legalidad establecido en el artículo 29 de la Constitución Política.

Señaló que la conducta descrita en la norma en comento, sólo admite una interpretación textual y taxativa. Por tanto, la sanción en ella contemplada no puede aplicarse como consecuencia de una interpretación amplia y extensiva de la norma, como lo hizo la Administración.

Adujo que en el presente caso no se configuró el supuesto fáctico consagrado en el literal e) ibídem, por cuanto la declaración de retención en la fuente del mes de noviembre de 2006 fue presentada por Colcerámica S.A. con un pago de \$3.582.619.000, tal como lo aceptó expresamente la DIAN en los actos demandados.

Alegó que la Administración dio una aplicación extensiva y amplia de la norma, al interpretar que el pago de la declaración debe ser total, a pesar de que el literal e) del artículo 580 del Estatuto Tributario no menciona la palabra total, sino que se refiere a que se presente sin pago.

Señaló que la finalidad del legislador con esta norma fue la de eliminar la práctica de algunos agentes de retención que no consignaban a tiempo los dineros recaudados, y que los trabajaban en su propio provecho económico.

Que ese no es el caso de Colcerámica S.A., quién de la suma declarada de \$3.588.057.000 consignó a la DIAN, el mismo día de la presentación de la declaración, la suma de \$3.582.619.000 equivalente al 99.85% del total declarado, y el saldo de \$5.438.000, equivalente al 0.15% del total declarado, no pudo ser consignado el mismo 13 de diciembre de 2006 porque el sistema del banco no lo permitió, ya que dicha suma se pagaba con CERT, y el número de la cuenta no se verificaba para poder hacer la operación.

Indicó que, al día siguiente, el sistema permitió hacer la operación, y se efectuó el pago de la suma de \$5.438.162 con CERT, como consta en el recibo en bancos.

Manifestó que el pago efectuado al momento de la presentación y el restante al día siguiente de esta, demuestra que la sociedad no es un retenedor inescrupuloso que trabaja con los dineros recaudados, sino que la sociedad tenía

en su haber la suma de \$5.438.000, que le había reconocido el Estado mediante CERT, producto de las exportaciones realizadas por la misma sociedad, por lo que es una suma que el Estado tenía con antelación a favor de Colcerámica.

Adujo que si la intención de la sociedad hubiere sido la de trabajar con el dinero recaudado para el Estado, no habría efectuado la consignación de más de \$3.580 millones el día del vencimiento de la declaración.

Señaló que en las actuaciones de la Administración se debe dar prevalencia a los principios de equidad, espíritu de justicia, eficiencia, eficacia, economía, imparcialidad, y tener presente que si bien los contribuyentes deben cumplir con lo que la ley exige para financiar las cargas del Estado, a éstos no se les puede exigir más de lo que la ley establece.

Indicó que, en el presente caso, la DIAN no aplicó estos principios constitucionales, así como tampoco el principio de legalidad de las sanciones, puesto que a pesar de que la sociedad presentó oportunamente y con pago la suma de \$3.580.000.000, y al día siguiente canceló con CERT el valor faltante más los intereses de mora de un día, le fue impuesta la sanción de dar por no presentada dicha declaración, cuando es claro que ni la Administración ni el Estado sufrieron perjuicio alguno con este hecho.

Alegó que en el auto declarativo demandado no se manifestó ni demostró de qué manera la forma de pago efectuada por la sociedad le ha causado perjuicio a la entidad o a un tercero, y ni siquiera se señaló la forma en la cual se podría corregir el yerro, pues el pago de la declaración se verificó en diciembre del año 2006, y, por tanto, de volverse a presentar la declaración tendría que hacerse sin pago, caso en el cual la Administración la volvería a dar por no presentada.

Que resulta ilógico exigir la presentación de una nueva declaración con sanción de extemporaneidad, pago de las retenciones e intereses de mora por una suma superior a los \$9.000.000.000 y, a la vez, pedir la devolución de lo pagado oportunamente, porque ello sería oneroso y desproporcionado frente a la suma de \$5.000.000 que se pagó con menos de 24 horas de diferencia.

Manifestó que para la Administración el perjuicio sufrido es el no recaudo de los dineros del Estado, así sea en un solo día de mora. No obstante, se debe tener en cuenta que éste se limita a la suma de \$5.438.000 la cual fue pagada con los respectivos intereses de mora, los cuales constituyen el resarcimiento por el pago no oportuno de dicha suma.

Adujo que la actuación de la DIAN de dar por no presentada la declaración de retención en la fuente, infringe también el principio de proporcionalidad de sanciones, porque la consecuencia de tener por no presentada una declaración de \$3.588.057.000 es excesivo frente al hecho de haber consignado un día después la suma de \$5.438.000, con intereses de mora, mediante CERT.

**2. Violación de los artículos 29 de la Constitución Política, 720 del Estatuto Tributario y 1º, 50 y 51 del Código Contencioso Administrativo.
Infracción al debido proceso y al derecho de defensa.**

Consideró que el auto declarativo, de manera contradictoria aplicó el procedimiento previsto en el Estatuto Tributario para notificarlo.

Alegó que el artículo 720 del Estatuto Tributario señala que contra todos los actos proferidos por la DIAN, es decir, las liquidaciones oficiales, resoluciones y demás actos expedidos en relación con los impuestos administrados por esa entidad, procede el recurso de reconsideración.

Que el auto declarativo corresponde a uno de los actos producidos por la DIAN en relación con los impuestos administrados por ella, cuyo recaudo se plasma en la declaración de retención en la fuente, contra el cual es procedente el recurso de reconsideración, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 720.

Consideró que el artículo 720 en mención, es de aplicación prevalente frente a los artículos 50 y 51 del Código Contencioso Administrativo porque regula el recurso procedente en vía gubernativa en materia tributaria, mientras que los artículos 50 y 51, regulan los recursos procedentes en la vía gubernativa en las entidades que no cuentan con un procedimiento especial.

Adujo que, no obstante lo anterior, la Administración aplicó el procedimiento de notificaciones del Estatuto Tributario para notificar la resolución que resolvió el recurso de reposición.

Afirmó que la DIAN infringió el debido proceso, en tanto que no concedió el recurso de reconsideración, para el cual la sociedad tenía dos meses para su interposición, cercenando este término legal, al conceder el término de cinco días para los recursos de reposición y en subsidio apelación.

Falta de competencia de la División de Fiscalización para conocer y fallar el recurso de reposición.

Alegó que la División de Fiscalización de la DIAN carece de competencia para fallar el recurso de reposición contra el auto que dio por no presentada la declaración tributaria, pues dicha facultad le corresponde a la División Jurídica Tributaria, según lo dispone el artículo 52 de la Resolución 1618 de 2006.

Indicó que el recurso de reposición fue presentado en la División de Fiscalización por inducción en error de la Administración, quien en el citado auto concedió el recurso ante el funcionario que tomó la decisión, situación que fue advertida por la sociedad en el recurso, y que no fue tenida en cuenta.

Advirtió que los artículos 37 y 39 del Decreto Ley 1071 de 1999, invocados por el Jefe de Grupo de Investigaciones Especiales para expedir la resolución que resolvió el recurso de reposición, no le otorgan competencia para resolver dicho recurso.

Que los artículos 31 y 35 del Decreto 1265 de 1999 no establecen la facultad para que la División de Fiscalización y el Grupo de Investigaciones Especiales puedan resolver recursos en la vía gubernativa. Tampoco consagra esta facultad el artículo 53 de la Resolución No. 1618 de 2006, que establece las funciones de la División de Fiscalización Tributaria.

Falta de competencia del Administrador de Impuestos para conocer y fallar el recurso de apelación.

Manifestó sobre la resolución que resolvió el recurso de apelación, que el Administrador de Impuestos sólo tiene competencia para fallar los recursos de

revocatoria directa, según disposición del numeral 6º del artículo 31 del Decreto 1265 de 1999.

Indicó que para la Administración el citado funcionario es competente para fallar el recurso de apelación, en virtud del artículo 50 del Código Contencioso Administrativo, que dispone que el recurso de apelación procede para ante el inmediato superior administrativo. Sin embargo, consideró que aún en el caso de que dicha norma fuera aplicable, éste no es el inmediato superior administrativo del Jefe del Grupo de Investigaciones Especiales, sino el Jefe de la División de Fiscalización.

III) CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

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

Indicó que el auto declarativo es un acto administrativo mediante el cual la Administración manifiesta que se tiene por no presentada una declaración, y la finalidad de su expedición y notificación es garantizar el derecho constitucional de defensa al declarante.

Señaló que en virtud del principio del debido proceso, en el caso del auto declarativo el procedimiento es el señalado en los artículos 50 y 51 del Código Contencioso Administrativo, que contemplan que los recursos que proceden en la vía gubernativa son el de reposición, ante el mismo funcionario que tomó la decisión, para que la aclare, modifique o revoque, y el de apelación, para ante el inmediato superior administrativo, con el mismo propósito, los cuales deben interponerse dentro de los cinco días siguientes a su notificación.

En cuanto al funcionario competente para conocer y fallar el recurso de reposición indicó que, de conformidad con el artículo 1º del artículo 50 del Código Contencioso Administrativo, el recurso de reposición procede ante el mismo funcionario que tomó la decisión, en este caso, ante el Jefe del Grupo Interno de Trabajo de Investigaciones Especiales de la División de Fiscalización Tributaria, dependencia que, de conformidad con lo previsto en el artículo 688 del Estatuto Tributario, es la competente para proferir los actos previos, de trámite o preparatorios, dentro de los cuales se ubican los autos declarativos, como el que se discute.

Manifestó que el funcionario competente para proferir los autos declarativos es quien dentro de la División de Fiscalización Grupo de Investigaciones Especiales pueda ejercitar las facultades conferidas por los artículos 560, 684 y 688 del Estatuto Tributario; 37 y 39 literal a) del Decreto 1071 de 1999, 31 y 35 del Decreto Reglamentario 1265 de 1999, la Resolución No. 1618 de 2006 y por la Resolución 9442 de 2007.

Señaló que el auto declarativo impugnado se fundamentó en que la declaración fue presentada "sin pago", y en atención a lo previsto en el artículo 580 literal e) del Estatuto Tributario, el artículo 11 de la Ley 1111 de 2006 y en la Circular DIAN No. 0069 del 11 de agosto de 2006.

Observó que el Decreto 4714 del 26 de diciembre de 2005 fijó como plazo para la presentación de la declaración de retención en la fuente del mes de noviembre de 2006, atendiendo al último dígito del NIT de la compañía, el 13 de diciembre de 2006.

Que la sociedad presentó, vía electrónica, la declaración el día 13 de diciembre de 2006, registrando en el renglón total retenciones la suma de \$3.588.057.000, de lo cual pagó, el mismo día, la suma de \$3.582.619.000, y el día 14 de diciembre de 2006 el saldo por valor de \$5.438.162, lo que significa que el pago total fue realizado con posterioridad al vencimiento del plazo para declarar la retención en la fuente del mes de noviembre de 2006.

Advirtió que el pago total de las retenciones declaradas fue efectuado el 14 de diciembre de 2006, mientras que la declaración fue presentada el 13 de diciembre de 2006.

Reiteró que si bien la declaración fue presentada oportunamente, lo fue sin el pago total, quedando incurso en la causal prevista en el literal e) del artículo 580 del Estatuto Tributario.

Consideró que para que la declaración se tuviera como presentada, el pago total de retenciones en la fuente declarado debió efectuarse a más tardar el 13 de diciembre de 2006, fecha del vencimiento del plazo para declarar y pagar, resultando extemporáneo el pago realizado el 14 de diciembre de 2006.

Manifestó que no resulta cierta la afirmación del demandante respecto a que la declaración se presentó con pago, pues se demostró que el valor pagado no corresponde al total declarado a la fecha de su presentación, aspecto que precisa la Circular No. 0069 de 2006.

En cuanto a la legalidad de las sanciones, indicó que resultan irrelevantes los argumentos formulados por el demandante, en tanto que el auto declarativo que determina que una declaración se tiene por no presentada, es un acto administrativo mediante el cual la Administración dentro de sus funciones legales manifiesta que la declaración no cumple con las formalidades de ley. Por tanto, no es un acto sancionatorio.

IV) LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A", mediante providencia del 29 de abril de 2009, declaró la nulidad de los actos demandados, con fundamento en las siguientes consideraciones:

Señaló que consta en el plenario que la sociedad presentó oportunamente la declaración de retención en la fuente del mes de noviembre del año 2006, y que el pago por concepto de retenciones practicadas durante ese mes lo hizo entre los días 13 y 14 de diciembre del mencionado año. Que lo anterior, es indicativo de que la intención del contribuyente no era la de apropiarse de los dineros retenidos, conducta censurada por el legislador.

Consideró que a pesar de que la actora consolidó el 100% del pago al día siguiente del vencimiento del plazo para declarar, a partir de dicha fecha quedó corregido el yerro que esa forma de pago había propiciado.

Indicó que atendiendo a la jurisprudencia del Consejo de Estado y la Corte Constitucional, mientras no se profiera o esté en firme el auto declarativo, las declaraciones presentadas se consideran válidas. En consecuencia, por sustracción de materia el cuestionado auto declarativo nunca tuvo razón de ser,

además que la forma de pago del contribuyente no le causó perjuicio alguno a la Administración.

En cuanto al procedimiento aplicado, adujo que la Administración invirtió el orden de los términos legales, puesto que, en lugar de aplicar las normas especiales que establece el Estatuto Tributario, acudió a unos recursos que únicamente operan ante la ausencia de regla especial, con lo cual desnaturalizó de plano el sentido y alcance tanto del artículo 720 del Estatuto Tributario, como del artículo 1º del Código Contencioso Administrativo.

Advirtió que la Administración no tiene competencia para alterar los recursos que prevé el Estatuto Tributario, y más concretamente, para sustituir a su arbitrio el recurso de reconsideración por los de reposición y apelación.

V) EL RECURSO DE APELACIÓN

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

Señaló que el Consejo de Estado y la Corte Constitucional indicaron que los recursos que proceden contra el auto declarativo son los previstos en el Código Contencioso Administrativo, y es por ello que la Administración otorgó los recursos de reposición y apelación contra dicho acto administrativo.

Con relación al pago de las retenciones practicadas indicó que el artículo 11 de la Ley 1066 de 2006 establece que los agentes de retención deberán presentar las declaraciones de retención en la fuente con pago, cuando a ello hubiera lugar, so pena de que la misma se tenga como no presentada.

Que si bien la presentación sin pago constituye una causal más de las relacionadas en el artículo 580 del Estatuto Tributario, que le restan vida jurídica a la declaración, tal hecho debe ser materializado por la Administración mediante un auto declarativo, sujeto a los principios de contradicción y defensa.

Manifestó que de acuerdo a la finalidad de la ley, se entiende que una declaración de retención en la fuente se encuentra presentada con pago, cuando el valor cancelado en la misma fecha de presentación de la declaración, corresponde como mínimo al total de las retenciones practicadas a título de renta, IVA y timbre nacional durante el respectivo período.

Indicó que la Ley 1066 de 2006 modificó y adicionó algunas disposiciones de orden sustancial y procedimental del Estatuto Tributario, e introdujo alternativas de carácter transitorio para el pago de obligaciones a favor del tesoro público, conforme con los principios de la función administrativa, tales como igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad. Por tanto, es de vital importancia que a nivel nacional se apliquen parámetros homogéneos para el cumplimiento de la finalidad de la ley, como es la obtención de liquidez para el tesoro público y regularización y orden de la cartera de la DIAN.

Afirmó que la actuación administrativa no fue extemporánea, toda vez que la sociedad presentó su declaración de retención en la fuente del mes de noviembre del año 2006, el 13 de diciembre de dicho año, y el auto declarativo se profirió el 18 de noviembre de 2007. Por tanto, la Administración tenía dos años para dar por no presentada dicha declaración, de conformidad con el artículo 714 del Estatuto

Tributario, so pena de que quedara en firme la declaración presentada por la actora.

VI) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante en esta etapa procesal reiteró los argumentos expuestos en la demanda y en los alegatos de conclusión presentados en primera instancia.

La demandada en esta etapa procesal reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación interpuesto.

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

Señaló que el Consejo de Estado ha indicado que la ocurrencia de cualquiera de las causales previstas en el artículo 580 del Estatuto Tributario, no opera "ipso jure" o de pleno derecho, sino que debe ser materia de un acto que así lo declare, en garantía del derecho de defensa que asiste al contribuyente o responsable para hacer valer los factores y conceptos de la liquidación privada.

Aclaró que para aquellos actos que no determinan impuesto y no tienen recurso asignado en el Estatuto Tributario, tiene validez el artículo 1º del Código Contencioso Administrativo, que ordena aplicar las normas de la primera parte de este código, que sean compatibles, de la cual forma parte el artículo 50 que consagra los recursos de reposición y apelación como regla general, contra los actos que ponen fin a las actuaciones administrativas.

Que por mandato de dicho artículo, contra el auto declarativo procedían los recursos de reposición y apelación, siendo éste último obligatorio para agotar la vía gubernativa, razón por la que fueron bien concedidos y en este aspecto se ajusta a derecho la actuación demandada.

Con fundamento en el artículo 580 del Estatuto Tributario, la jurisprudencia ha destacado el carácter sancionatorio del auto declarativo que tiene como no presentada una declaración por alguna de las irregularidades previstas en dicha norma.

Adujo que al confrontar la fecha en que la actora realizó el pago con el correspondiente auto declarativo que tuvo por no presentada la declaración en controversia, es evidente que cuando la Administración expidió este acto el hecho sancionable no existía, esto es, la falta de pago de la declaración, razón por la cual no debió proferirlo.

En cuanto a la oportunidad para proferir el auto declarativo, señaló que el Consejo de Estado ha indicado que una declaración que incurre en alguno de los eventos contemplados en el artículo 580 ibídem, indica un principio de cumplimiento de la obligación formal de declarar, pues aun cuando adolezca de irregularidades para tenerse como no presentada, si transcurre el lapso previsto en la ley para que se consolide su firmeza, sin ser cuestionado por el ente fiscal, se vuelve inmodificable.

Manifestó, que de acuerdo con lo anterior, la Administración podía proferir el auto declarativo antes de que la declaración presentada adquiriera firmeza, es decir, antes de transcurridos dos años desde el momento a que se refiere el artículo 714 del Estatuto Tributario, siempre y cuando el hecho sancionado se mantuviera, lo cual no tuvo lugar en el presente caso.

VII) CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 29 de abril de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A", que declaró la nulidad de los actos administrativos por medio de los cuales se declaró como no presentada la declaración de retención en la fuente del mes de noviembre del año 2006.

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

Una vez resuelto lo anterior, se procederá a estudiar la procedibilidad de los recursos concedidos en los actos administrativos demandados y la competencia de los funcionarios que los expidieron.

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

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

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

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

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

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

(...)(Subrayas fuera de texto)"

De acuerdo con la norma antes transcrita, el agente de retención debe presentar su declaración con pago, esto es, debe poner a disposición del Estado la totalidad de los recursos retenidos, dentro de los plazos previstos para ello, exigencia que se fundamenta en que el agente retenedor no es el sujeto pasivo de los impuestos recaudados en forma anticipada, por tanto resulta inadmisibles la morosidad del pago de los valores recaudados¹.

¹ GACETA DEL CONGRESO No. 225 del 2 de mayo del 2005, pág. 10. Ponencia para primer debate al Proyecto de Ley 296 del 2005 Cámara de Representantes.

En los antecedentes legislativos que dieron origen a esta disposición, se dijo que la norma introduce un mecanismo de seguimiento y busca que se le imponga una sanción a los agentes de retención, **con la finalidad de proscribir la práctica de algunos de ellos, de financiar su operación con los dineros recaudados a terceros**².

Además esta disposición tuvo origen en la cartera existente por concepto de retenciones en la fuente, con corte a 31 de diciembre del año 2004, por la suma de \$960.000 millones, y se enmarca tanto dentro del deber de *“contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado”* consagrado en el numeral 9º del artículo 95 de la Constitución Política, como en los principios de justicia y eficacia tributaria, lineamientos que, conforme a los artículos 209 y 363 de la Constitución, deben gobernar el sistema tributario colombiano³.

La *“recaudación”* implica una atribución radicada en la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por lo que tiene el derecho de exigir el pago de los recursos del Estado, y el deber de gestionar los procedimientos señalados en la Ley, para que la recaudación sea efectiva, aplicar las sanciones a quienes impidan, retarden u obstaculicen el ejercicio de sus funciones.

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

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

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

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

² GACETA DEL CONGRESO No. 256 del 13 de mayo del 2005, pág. 3. Ponencia para segundo debate al Proyecto de Ley 296 del 2005 Cámara Representantes.

³ Ibídem.

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

En el sub examine los antecedentes administrativos cuentan que la declaración mensual de retenciones en la fuente del mes de noviembre del año 2006, fue presentada el 13 de diciembre de dicho año, liquidándose en el renglón 55 *total retenciones* la suma de **\$3.588.057.000**⁴.

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

⁴ Fl 6 c.a.

Folio	FECHA	No. RECIBO OFICIAL DE PAGO IMPUESTOS NACIONALES	VALOR	CONCEPTO
7 c.a.	13/12/2006	4906505255149	\$2.973.822.000	Pago impuesto
8 c.a.	13/12/2006	4906505255661	\$596.595.000	Pago impuesto
9 c.a.	13/12/2006	4906009354306	\$12.201.838	Pago impuesto
10 c.a.	14/12/2006	4906009354320	\$3.000	Pago intereses
11 c.a.	14/12/2006	4906505256351	\$5.438.162	Pago impuesto

De las pruebas relacionadas se encuentra que algunos de los pagos realizados por concepto de las retenciones en la fuente del mes de noviembre del año 2006, se efectuaron el 14 de diciembre siguiente, fecha posterior a la de presentación de la declaración tributaria, realizada el 13 de diciembre de 2006⁵.

Según el agente retenedor el pago final de las retenciones en la fuente, para completar el pago total de la declaración cuestionada, se realizó mediante CERT, producto de las exportaciones realizadas por la misma sociedad, representativos de una suma que el Estado tenía con antelación a favor suyo, y se llevó a cabo el día siguiente, porque la entidad financiera en la cual se intentó el pago, "tuvo una dificultad que impidió verificar el pago en la fecha que correspondía, por lo cual fue necesario acudir al día siguiente, cuando la cuenta estaba habilitada para realizar el pago".

La Ley 48 de 1983 creó el certificado de Reembolso Tributario – CERT como un instrumento de apoyo a las exportaciones. Posteriormente la Ley 7ª de 1991 dispone en su artículo 7º que el CERT, creado por la Ley 48 de 1983, continuará siendo un instrumento libremente negociable, y que el Gobierno Nacional determinará los criterios, requisitos, condiciones y procedimientos para el reconocimiento, expedición, redención, negociación y caducidad de los CERT, así como las entidades autorizadas para realizar dichas operaciones, los beneficiarios y los impuestos que puedan ser pagados con ellos.

En cuanto a la expedición y entrega de los CERT, el Banco de la República en la Circular Reglamentaria Externa – DFV-106 del 8 de enero de 2004, indicó:

"4. EXPEDICIÓN Y ENTREGA DE LOS CERT.

El Banco de la República expedirá y entregará los CERT a favor de los respectivos beneficiarios, previa solicitud de la Dirección General de Comercio Exterior del Ministerio de Comercio Exterior (hoy Ministerio de Comercio, Industria y Turismo), para lo cual recibirá en sus dependencias de la Oficina Principal y de sus sucursales en todo el país una copia auténtica de las resoluciones de reconocimiento de CERT, debidamente ejecutoriadas, que le envíe la mencionada Dirección General o quien haga sus veces, en las cuales se indique, entre otros datos, el nombre del beneficiario del incentivo, el número de identificación, el nombre del intermediario del sistema financiero

⁵ El Decreto Reglamentario No. 4714 de 2005, en su artículo 25 fijó como plazo para presentar la declaración tributaria de retención en la fuente del mes de noviembre de 2006, cuyo último dígito del NIT termine en 6, el 13 de diciembre de 2006.

que presentó la solicitud, el valor del CERT reconocido, el de sus fracciones y la vigencia de las mismas. De igual manera, la citada Dirección remitirá al Banco de la República – Oficina Principal, la información en medio magnético de las solicitudes aprobadas contenidas en las resoluciones ejecutoriadas.

Con base en la información que le sea remitida por la Dirección General de Comercio Exterior, el Banco de la República procederá a entregar los respectivos CERT al beneficiario, de forma desmaterializada en el Depósito Central de Valores - DCV- en una subcuenta del intermediario financiero a través del cual el beneficiario haya presentado la solicitud del CERT, y que actúe como Depositante Directo en el DCV.

*Una vez expedidos y entregados los CERT a través del DCV, el intermediario financiero que actúe como Depositante Directo, podrá acceder al DCV y verificar el registro del CERT efectuado a favor de su respectivo cliente. **En la misma fecha, el beneficiario de los títulos podrá disponer de los títulos en el DCV, para negociar los libremente en el mercado secundario o utilizarlos para el pago de impuestos, según se establece más adelante**.*

Los términos de la instrucción administrativa sobre la disposición, negociabilidad y utilización de los CERT, se puntualizaron en los boletines informativos DCV Nos. 153 y 169 del 22 de noviembre de 2005 y 14 de diciembre de 2006, respectivamente, y en la Circular Reglamentaria DFV 106 del 6 de enero de 2009, expedidos por el Banco de la República.

De lo anterior se establece que una vez expedidos y entregados los CERT, estos son títulos que se radican en cabeza del respectivo beneficiario, para el caso en examen en Colcerámica S.A., quién como titular de los mismos puede negociar los libremente en el mercado secundario o utilizarlos en el pago de impuestos, por lo que no puede predicarse que sean una suma que el Estado tenía a favor de la sociedad.

Además, una vez verificados los antecedentes administrativos y las pruebas allegadas por la actora, se advierte que no demostró que la supuesta dificultad en la aplicación del pago se hubiera presentado y que la misma fuera responsabilidad del banco.

Lo anterior evidencia la pasividad probatoria del demandante, quién se limitó a explicar el pago parcial de las retenciones, sin demostrar con las pruebas pertinentes la veracidad de sus afirmaciones, razón por la cual no existe exculpación que pueda ser considerada en esta instancia, máxime tratándose de una experimentada empresa, concedora de sus obligaciones tributarias.

El literal e) del artículo 580 del Estatuto Tributario exige **que la declaración se presente con pago**, lo que implica que en esa oportunidad se ponga a disposición del Estado la totalidad de los recursos recaudados. La finalidad de esta disposición es evitar que los agentes retenedores financien sus operaciones con los dineros recaudados y ponerle fin a la cartera, que por dicho concepto, se generó con el incumplimiento del pago de las sumas retenidas.

Cabe precisar que la palabra “pago” prevista en el literal e) ibídem, debe interpretarse atendiendo a su sentido natural y obvio, y a la finalidad de la norma que la incluyó en el Estatuto Tributario. Por tanto, entender que a partir de esta se permite un pago parcial de la declaración de retención en la fuente, sería darle una interpretación que no responde a los propósitos del legislador, y conllevaría la

existencia de saldos por las sumas recaudadas en manos del agente retenedor, lo que haría ineficaz la aplicación de la norma.

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

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

En primer término, es importante precisar que la “*declaración que se tiene por no presentada*”, es una consecuencia por incurrir en alguno de los eventos previstos en el artículo 580 del Estatuto Tributario, y que la declaración privada así presentada, quedará en firme, si dentro de los dos años siguientes al vencimiento del término para declarar no se ha notificado acto administrativo que la declare como no presentada, perdiendo con ello la administración la facultad para aforar y sancionar⁶.

En ese sentido, debe señalarse que ha sido reiterada la jurisprudencia de esta Corporación⁷ apoyada en la interpretación del artículo 580 del Estatuto Tributario, según la cual la ocurrencia de cualquiera de las causales para considerar como no presentada una declaración no opera *ipso jure*, pues con el fin de garantizar el derecho de defensa del contribuyente, se requiere de un acto administrativo que así lo declare⁸.

En el presente caso, se advierte que el auto declarativo del 15 de noviembre de 2007, se profirió antes de que se diera la firmeza de la declaración tributaria⁹.

En cuanto a la posibilidad de corregir la declaración de retención en la fuente con el pago posterior de los valores recaudados, es menester transcribir el artículo 588 del Estatuto Tributario:

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

⁶ Sentencias del 8 de marzo de 1996, Exp. 7471, C.P. Julio E. Correa Restrepo, del 5 de julio del mismo año, Exp. 7770, C.P. Consuelo Sarria O, del 30 de noviembre de 2006, Exp. 15748, C.P. Ligia López Díaz, 26 de octubre de 2009, C.P. William Giraldo Giraldo, Exp. 17045.

⁷ Ibídem

⁸ La Corte Constitucional, comparte la jurisprudencia establecida por el Consejo de Estado, según la cual, para que la administración tributaria aplique el artículo 580 del estatuto tributario, en cuanto a tenerse como no presentadas las declaraciones tributarias, se requiere, en todos los casos de la actuación administrativa, un debido proceso que así lo declare, porque el artículo referido no opera de pleno derecho. Sentencia C-844 de 1999.

⁹ Artículos 705-1 y 714 del Estatuto Tributario.

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

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

Nótese como dicha regulación normativa se mantuvo con la expedición de la Ley 1066 de 2006, artículo 11, que adicionó el literal e) al artículo 580 ibídem, sin que el legislador efectuara alguna modificación o adición al parágrafo segundo del artículo 588 o previera en alguna otra norma tributaria que la falta de pago pudiera ser corregida por el agente retenedor.

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

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

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

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

En ese orden de ideas, la inobservancia del literal e) del artículo 580 ibídem, implica el consiguiente incumplimiento de obligaciones sustanciales que se encaminan a que se asuman las cargas públicas vinculadas al financiamiento del Estado.

Así el principio de legalidad no ha sido desvirtuado por la actora por cuanto el auto declarativo se limita a aplicar la ocurrencia de un supuesto fáctico previsto en el literal e) del artículo 580 del Estatuto Tributario.

En cuanto a la Circular No. 66 de 2008, enunciada por el actor en los alegatos de conclusión en cada una de las instancias, y que fue citada igualmente por el *a quo*, se encuentra que ésta señala:

“Para subsanar voluntariamente el incumplimiento de la obligación establecida en el artículo 11 de la Ley 1066 de 2006, previamente a la expedición del auto declarativo, el agente retenedor o autorretenedor que hubiese presentado de manera oportuna la declaración, podrá presentar un recibo de pago en bancos, el cual debe corresponder como mínimo para subsanar el incumplimiento de la obligación a que hace referencia el artículo mencionado, al saldo del valor a pagar que corresponda al total de las retenciones practicadas a título de impuesto sobre la renta, impuesto sobre las ventas y timbre nacional durante el respectivo periodo gravable, sin perjuicio de la reimputación de pagos a que hace referencia el artículo 804 del E.T y del pago de los intereses moratorias a que hubiere lugar de conformidad con lo establecido en los artículos 634 y 635 del E.T”.

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

Es evidente que únicamente el Congreso está autorizado por la Constitución Política para emitir, reformar o derogar las Leyes, en ese sentido, la DIAN no tiene competencia para modificar la voluntad del legislador mediante una interpretación de la norma que la desnaturaliza.

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

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

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

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

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

En ese orden de ideas, la Sala acoge los argumentos del apelante, y como se vio, la defensa del contribuyente no puede ser tenida en cuenta.

2. Procedencia de los recursos de reposición y apelación contra el auto declarativo que da por no presentada la declaración tributaria.

A ese respecto cabe precisar que sobre este tema se pronunció la Sala¹⁰ en sentencia del 25 de noviembre de 2010, en los siguientes términos:

“(…) el Auto Declarativo es un acto administrativo que no deviene de la norma tributaria sino del análisis jurisprudencial, establecido con el objeto de preservar el derecho de defensa de los contribuyentes, frente a la aplicación del artículo 580 E.T, vale decir, cuando ocurre una de las causales para tener la declaración tributaria como no presentada.

Por lo anterior, y teniendo en cuenta que su expedición carece de reglamentación concreta dentro de la compilación fiscal, no es dable conceder para su impugnación los recursos regulados expresamente por el Estatuto Tributario como son el de reconsideración y de reposición consagrados para casos específicos delimitados por el mismo estatuto, sino los recursos generales que para la vía gubernativa contemplan los artículos 50 y siguientes del Código Contencioso Administrativo, a saber:

- a) El de Reposición ante el mismo funcionario que tomó la decisión, para que la aclare, modifique o revoque.*
- b) El de Apelación, para ante el inmediato superior administrativo, con el mismo propósito.*
- c) El de Queja, cuando se rechace el de apelación.*

*Respecto del Auto Declarativo proferido para dar por no presentada la declaración de Retención en la Fuente por el período 9° de 2006, no es acertado el argumento del actor cuando pretende una “Indebida aplicación de normas” por inaplicación de los artículos 722 y 726 E.T, toda vez que, la jurisprudencia tanto de la Corte Constitucional¹¹ como del Consejo de Estado¹², y la doctrina de la DIAN¹³, consideran que para tener una declaración como no presentada, “es imperiosa la expedición del Auto Declarativo debidamente motivado, **que debe ser notificado y al cual le son aplicables los recursos previstos en el Código Contencioso Administrativo”.***

Conforme a lo anterior, los recursos procedentes para ejercer el derecho de defensa y contradicción contra el auto declarativo, corresponden a los recursos establecidos en los artículos 50 y 51 del Código Contencioso Administrativo, que

¹⁰ C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, Exp. 17944.

¹¹ Corte Constitucional, Sentencia C-844 de 1999.

¹² Consejo de Estado, Sentencias: 8 de marzo de 1996, exp. 7471, C.P. Julio E. Correa R; 5 de junio de 1996, exp.7770 C.P. Consuelo Sarria O; 12 de junio de 1998, exp.8735, C.P. Germán Ayala M; 14 de agosto de 1998, exp.8968 C.P. Delio Gómez L; 9 de febrero de 2006, exp. 14807.

¹³ Conceptos DIAN: 021477 de 8 de marzo de 2000; 053528 del 6 de junio de 2000.

son los de reposición y apelación, y en dicho sentido se debe acoger lo expuesto por el apelante.

3. Competencia de los funcionarios que expedieron las resoluciones que resolvió el recurso de reposición y apelación.

Teniendo en cuenta las consideraciones expuestas en el cargo anterior, y a fin de establecer el funcionario competente para resolver estos recursos, es preciso atender a la regulación prevista en el Código Contencioso Administrativo, que es el cuerpo normativo que los regula; en concordancia con las reglas de competencia establecidas en el Estatuto Tributario.

Así las cosas, se encuentra que el artículo 50 del Código Contencioso Administrativo dispone que el recurso de reposición será resuelto por el mismo funcionario que tomó la decisión, para que la aclare, modifique o revoque, situación que fue observada en los actos demandados, en tanto que el auto declarativo fue expedido por el Jefe del Grupo de Investigaciones Especiales de la **División de Fiscalización**¹⁴, que fue el mismo funcionario que resolvió el recurso de reposición¹⁵.

Aunado a lo anterior, se debe precisar que dicha dependencia tiene competencia para proferir los actos previos para la aplicación de las sanciones¹⁶, como es el caso del auto declarativo, que tiene la condición de acto reglado, previo y especial, definitorio de una situación jurídica, lo que lo hace impugnabile, y cuya firmeza permite aplicarle la sanción correspondiente.

Ahora bien, con fundamento en el artículo 560 del Estatuto Tributario, son competentes para proferir las actuaciones de la Administración Tributaria **los jefes** de las divisiones y **dependencias de la misma** de acuerdo con la estructura funcional que se establezca, y de conformidad con el artículo 561 ibídem, los funcionarios del nivel ejecutivo podrán delegar las funciones que la ley les asigne en los funcionarios del nivel ejecutivo o profesional de las dependencias bajo su responsabilidad.

Finalmente, en cuanto al recurso de apelación, el artículo 50 del Código Contencioso Administrativo indica que debe ser decidido por el inmediato superior. El recurso en cuestión acogió dicho precepto por cuanto fue dictado por el Administrador Especial de Impuestos de acuerdo con la estructura de la DIAN prevista en el Decreto 1265 de 1999.

En consecuencia, las razones que anteceden son suficientes para revocar el fallo apelado.

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

¹⁴ Fls 62 y 81

¹⁵ Fl 52 c.a.

¹⁶ Estatuto Tributario, artículo 688, y Decreto Ley 1071 de 1999 artículo 39 literal a).

REVOCAR la sentencia del 29 de abril de 2009 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A". En su lugar:

DENIEGÁNSE las súplicas de la demanda.

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

