

RECURSO DE APELACION – Objeto / SENTENCIA Y RECURSO DE APELACION – Límites para la decisión de segunda instancia / DECLARACION DE RETENCION EN LA FUENTE – Debe presentarse con pago so pena de darse por no presentada / AGENTE RETENEDOR – Es un intermediario / TIDIS – Forma de pago de los tributos

De acuerdo con el artículo 350 del Código de Procedimiento Civil, la finalidad del recurso de apelación es que la providencia de primera instancia sea revisada por el superior jerárquico del funcionario judicial que la profirió, para que en el análisis de su legalidad la confirme, revoque o modifique. Por tanto resulta necesaria la sustentación del recurso, ya que ésta es la oportunidad para manifestar los motivos de inconformidad con dicha decisión, pero en los aspectos que fundamentaron su posición, como demandante o como demandada, en el debate judicial, y sobre los cuales el a quo se pronunció de manera adversa o simplemente no se pronunció. De ahí que el marco conformado por la sentencia y el recurso de apelación es el parámetro que limita la decisión judicial de segunda instancia. Es por esta razón que el superior no tiene la libertad de suponer otros motivos que a su juicio debieron ser invocados en contra de la decisión, como tampoco la de atender los planteamientos expuestos en etapas posteriores a la de sustentación del recurso de alzada, porque esta actitud implicaría no sólo el desconocimiento del principio de lealtad procesal, sino que redundaría en la vulneración del derecho fundamental a la defensa y contradicción de la contraparte. Conforme con el artículo 580 del Estatuto Tributario, el agente retenedor debe presentar su declaración con pago, esto con el objeto de que ponga a disposición del Estado los dineros retenidos, dentro de los plazos previstos para el efecto; debe destacarse que en este evento el agente retenedor sustituye al Estado como recaudador de los impuestos, como una forma anticipada para que aquel cuente con esos recursos, necesarios para cumplir con los fines que le son propios, por lo que resulta inadmisibles la morosidad en el pago de unos valores que fueron recaudados de otros contribuyentes a través de la retención, figura en la cual el agente retenedor cumple una función de simple intermediario: recauda y consigna. De acuerdo con las pruebas relacionadas se observa que la sociedad utilizó, como medio de pago de la declaración de retención en la fuente, los TIDIS, forma legalmente autorizada para el pago de los tributos de acuerdo con lo estipulado en artículo 806 de Estatuto Tributario. Los TIDIS son títulos valores emitidos por la Nación a través del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, mediante los cuales la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales efectúa la devolución de los saldos a favor resultantes en las declaraciones tributarias de los contribuyentes.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 580 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 806

DECLARACION DE RETENCION EN LA FUENTE – Debe presentarse con pago total. No se aceptan pagos parciales / PAGO – Concepto / FIRMEZA DE LA DECLARACION – Se da cuando no se notifica dentro de los dos años el acto que la de por no presentada / DECLARACION POR NO PRESENTADA – Debe expedirse un acto previo que así lo declare / PAGO POSTERIOR DE LA DECLARACION DE RETENCION EN LA FUENTE – No es un requisito subsanable / PRINCIPIO DE LA PRIMACIA DE LA REALIDAD SOBRE LAS FORMAS – No tiene aplicación tratándose del requisito de pago de la declaración de retención en la fuente

La exigencia consagrada en el literal e) del artículo 580 del Estatuto Tributario supone que la declaración se presente con pago, lo que implica que éste debe

hacerse en el momento del vencimiento del plazo para declarar, con la presentación de la declaración, oportunidad en la que se debe poner a disposición del Estado la totalidad de los recursos recaudados. El término “pago” usado en el literal e), a que se alude, debe interpretarse atendiendo su sentido natural y obvio y la finalidad de la norma que dio origen a su creación y adición en el Estatuto Tributario; por tanto, entender que permite un pago parcial de la declaración de retención en la fuente, sería una interpretación que no da cumplimiento a los cometidos del legislador, pues conllevaría el que persistiera la existencia de saldos en la sumas recaudadas. Así las cosas, el incumplimiento de la obligación tributaria de cancelar las retenciones en la fecha de presentación de la declaración tributaria, en que incurrió la sociedad actora, implica que para el momento de su presentación ésta se tuviera como no presentada, de conformidad con el literal e) del artículo 580 del Estatuto Tributario. Es importante precisar que la decisión de dar por no presentada la declaración es la consecuencia de incurrir en alguno de los eventos previstos en el artículo 580 del Estatuto Tributario; por el contrario, la declaración privada queda 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. No obstante lo anterior, no basta con que se configure algunas de las causales previstas en el artículo 580 del Estatuto Tributario para tenerse como no presentada una declaración; es necesaria la expedición de una auto declarativo que así lo ordene, el cual deberá estar motivado y sujeto a los principios de contradicción y defensa. En tanto no se profiera el mencionado auto, las declaraciones se consideraran válidamente presentadas, como lo han manifestado tanto la Corte Constitucional como el Consejo de Estado. Lo anterior, porque permitir que el pago posterior le diera plenos efectos a la declaración presentada sin pago, 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 deber de ingresar oportunamente a las arcas del Estado los dineros retenidos. Siendo deber del juez conducir la aplicación del derecho según los fines predeterminados por el legislador, en aras de la eficiencia de las mismas no resulta procedente darle a la norma un alcance diferente que obstaculice su logro; tampoco puede, en el presente caso, darse aplicación al principio de la primacía de la realidad sobre las formas por tratarse de una disposición de aplicación preferente para lograr la finalidad establecida en la ley, principio que no puede conllevar al incumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 580 LITERAL E

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ

Bogotá, D. C., diecinueve (19) de enero de dos mil doce (2012)

Radicación número: 25000-23-27-000-2008-00171-(17972)

Actor: PROYECTOS MONTAJES Y CONSTRUCCIONES S.A. PROMOCON S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia proferida el 9 de septiembre de 2009¹ por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, en el proceso que se tramitó en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos que declararon como no presentada la declaración inicial de retención en la fuente del mes de marzo de 2007, de la sociedad PROYECTOS MONTAJES Y CONSTRUCCIONES S.A. PROMOCON.

La sentencia recurrida dispuso:

“DECLÁRASE no probada la excepción de inepta demanda propuesta por el apoderado judicial de la parte demandada.

“ANÚLANSE el Auto Declarativo No. 310632007000087 del 22 de noviembre de 2007, y las Resoluciones N°s 310632007000010 de 24 de diciembre de 2007 y 6126-900-008 de 15 de enero de 2008, proferidos por la División de Fiscalización Tributaria y el Administrador Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, mediante los cuales declara como no presentada la declaración inicial de retención en la fuente del mes de marzo de 2007, presentada por la sociedad PROYECTOS MONTAJES Y CONSTRUCCIONES S.A. Nit. 800.095.750.

“TÉNGASE como presentada la declaración de retención en la fuente por el tercer mes de 2007, presentada por la sociedad PROYECTOS MONTAJES Y CONSTRUCCIONES S.A. Nit. 800.095.750-5, el 20 de abril de 2007.

“DECLÁRASE inhibido respecto a la solicitud de devolución de los valores pagados por la sociedad por concepto de sanción e intereses.

.....”

ANTECEDENTES

Mediante la Resolución N° 310632007000202 del 26 de marzo de 2007, el Grupo de Control a Devoluciones de la División de Fiscalización de la Administración de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, autorizó a la sociedad actora la devolución en títulos de devolución de impuestos TIDIS, del saldo a favor resultante en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2005 por valor de \$319.650.000.

Con fundamento en lo anterior la actora solicitó a Deceval, el 18 de abril de 2007, la desmaterialización de los títulos por valor de \$108.540.000, lo que fue efectuado el día 23 de abril de 2007 con el Certificado N° T-71508.

¹ Folio 119 cuaderno principal

La sociedad demandante presentó, por medio electrónico, la declaración de retención en la fuente correspondiente al mes de marzo de 2007 el 20 de abril del mismo año², con un total de retenciones más sanciones por \$490.868.000.

El 23 de abril, la sociedad efectuó pagos por la suma de \$382.328.000, los que sumados al valor de los TIDIS por \$108.540.000, totalizaban el valor de la declaración mencionada.

Teniendo en cuenta lo anterior, mediante Auto Declarativo N° 310632007000087 del 22 de noviembre de 2007, la División de Fiscalización declaró como no presentada la declaración de retención en la fuente por el mes de marzo de 2007; contra dicho auto la sociedad actora presentó recurso de reposición y en subsidio de apelación, los cuales confirmaron la decisión del auto declarativo.

LA DEMANDA

La sociedad actora, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, demanda la nulidad del Auto Declarativo N° 310632007000087 del 22 de noviembre de 2007 y de las Resoluciones N°s 310632007000010 del 24 de diciembre de 2007 y 6126-900.008 de 15 de enero de 2008, actos por medio de los cuales se declaró como no presentada la declaración de retención en la fuente correspondiente al mes de marzo de 2007, y se confirmó esa decisión, respectivamente.

A título de restablecimiento del derecho solicita se declare como presentada en tiempo la declaración y se devuelvan los dineros adicionales pagados a título de sanción e intereses.

Normas violadas y concepto de la violación.

Fundamenta la demanda en los artículos 85, 127, 134, 134A, 134D literal b), 134E numeral 2, 137 A, 139, 149, 169 y siguientes del Código Contencioso Administrativo.

Aduce que la ley establece que los TIDIS son el mecanismo para la devolución de saldos originados en el pago de impuestos, los cuales son emitidos por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y constituyen deuda interna de la Nación; que se trata de títulos valores libremente negociables, con la característica que la ley comercial les ha dado de cambio y circulación, y que la diferencia entre éstos y los títulos ordinarios, radica en que sólo pueden ser utilizados por su titular para la cancelación de impuestos o derechos administrados por la DIAN, dentro del año calendario siguiente a la fecha de su expedición.

Expresa que la sociedad solicitó, a través de apoderado, la apertura del depósito de los títulos con la empresa DECEVAL S.A. de acuerdo con lo instruido por el Decreto 1571 de 1991, siendo éste el único medio que se autoriza para la efectividad de dichos títulos con el objeto de imputarlos a obligaciones tributarias.

Reclama que la DIAN, en el auto declarativo demandado, debió hacer un análisis objetivo de la declaración pues resulta erróneo que haya desconocido un

² Folio 4 del cuaderno de antecedentes

argumento, una diligencia y omitido una revisión objetiva de los hechos, como en el presente caso, en el que las evidencias demuestran que se cumplió con los tres requisitos exigidos por la ley, a saber: declaración, presentación oportuna y pago completo de la retención.

Menciona, en relación con los papeles utilizados para el pago, que además la DIAN desconoce el carácter crediticio de los TIDIS, pues éstos son títulos valores; que, además, erradamente, acusa a la sociedad de ser la culpable en la demora en la desmaterialización de los papeles. Al respecto señala que la Administración omitió aplicar el Concepto N° 018511 de 1988, en el que la Oficina Jurídica de la DIAN, con claridad, expresa que la ley no ha señalado un término dentro del cual el beneficiario puede solicitar la expedición de los títulos, de lo que concluye que puede hacerlo en cualquier tiempo.

Concluye que la culpa en el retraso no fue de la sociedad actora, pues esta realizó la solicitud con la antelación sugerida en la ley (24 horas), utilizando los mecanismos ordenados en la misma y de manera completa.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN³ solicitó denegar las súplicas de la demanda, con los siguientes argumentos:

- La demandante no indica en concreto las normas violadas por la Administración y tampoco el concepto de la violación; luego, la demanda adolece de un defecto tal que no permite entabrar la relación procesal. Con fundamento en el artículo 137 del Código Contencioso Administrativo, propone entonces la excepción de inepta demanda.

- Manifiesta, en relación con el fondo del asunto, que la Ley 1066 de 2006, en su artículo 11, adicionó el literal e) del artículo 580 del Estatuto Tributario que hace referencia a las declaraciones que se tienen como no presentadas, señalando que las declaraciones de retención en la fuente que se presentan sin pago tienen esta condición. Indica que dicha norma fue publicada en el Diario Oficial N° 456.544 del 29 de julio de 2006, disponiendo que rige a partir de su publicación, lo que permite establecer que la conducta está contemplada en una norma preexistente a los hechos objeto de esta demanda.

- Indica que el 20 de abril de 2007 fue presentada la declaración sin pago, por lo que era aplicable lo establecido el artículo 11 de la Ley 1066 de 2006. Señala, que para no hacerse acreedor a la sanción, correspondía al contribuyente haber efectuado ese mismo día el pago de las retenciones declaradas y como los pagos respectivos se hicieron hasta el 23 de abril de 2007, se dan los presupuestos contemplados en la norma para proferir auto declarativo.

- Expresa que la norma tiene plena vigencia, y dispone que es presupuesto el que la declaración se haya presentado sin pago, respecto de lo cual éste es el género y por tanto no puede afirmarse que con los pagos posteriores, aunque completos, se cumple lo perseguido por la disposición, como es el recaudo, en tiempo, del valor de las respectivas retenciones. En tal sentido, no habiendo distinguido el legislador no es dable hacerlo, interpretando, como lo hace el

³ Folio 56 cuaderno principal

demandante, que el haber efectuado el pago completo de la obligación sea un eximente.

- Menciona que corresponde al beneficiario realizar solicitud de los TIDIS, personalmente, o por medio de apoderado, ante la entidad autorizada.⁴

- Aduce que el contribuyente pagó, el 23 de abril de 2007⁵, de manera extemporánea, teniendo en cuenta que canceló mediante 4 recibos de pago, 3 de los cuales corresponden a pagos en efectivo (cheque de gerencia), por las sumas de \$32.097.000, \$260.671.000 y \$90.406.000 y un cuarto recibo oficial de pago en bancos por valor de \$108.540.000, que es la suma proveniente de los TIDIS.

Destaca que este último no constituye la compensación de un saldo a favor anterior a la obligación, sino que se trata de la aplicación de un título obtenido, previa solicitud de un saldo a favor.

Por último, señala que en el caso hipotético de que se considerara el valor representado en TIDIS como un saldo a favor, éste representa tan solo una parte del valor total de la obligación a cancelar, por lo que el saldo restante sería claramente extemporáneo.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A", mediante sentencia del 9 de septiembre de 2009 anuló la actuación administrativa demandada y declaró en firme la declaración privada presentada por la actora.

En primer lugar, avocó la solicitud de excepción de "Inepta demanda" hecha por la entidad demandada. La acusación fue desestimada pues apreció que solo la ausencia absoluta de las disposiciones violadas y el concepto de violación, o explicación de las normas presuntamente vulneradas, es impedimento para que el juez deje de emitir un pronunciamiento de fondo, lo cual a su juicio no se da en el presente caso ya que en la demanda se observa un acápite de fundamentos legales y se efectuó una interpretación de los mismos. Por tal motivo, no dio prosperidad a la excepción.

Con relación al fondo del asunto y a los cargos precedentemente expuestos, el *a quo* manifestó que las declaraciones tributarias que se dan como no presentadas requieren estar incursas en alguna de las causales que determina el artículo 580 del Estatuto Tributario; que del literal e)⁶ de la norma en comento se desprende que cuando se presenta la declaración de retención en la fuente sin pago, se tendrá por no presentada.

Con relación al artículo 11 de la Ley 1066 de 2006, explicó que la DIAN a través de la Circular 0069 del 11 de agosto y del Instructivo N° 00009 de 29 de septiembre, ambos del año 2006, precisó que el hecho de darse por no presentada una declaración no opera de pleno derecho sino que debe hacerse a través de un acto administrativo "Auto Declarativo", exponiendo los argumentos o razones de la autoridad competente y notificarse al interesado para que pueda

⁴ Artículo 24 del Decreto 1000 de 1997,

⁵ Folio 2 cuaderno de antecedentes

⁶ "ART. 580.- Declaraciones que se tienen por no presentadas... e) Agregado L. 1066/2006, ART. 11. Cuando la declaración de retención en la fuente se presente sin pago".

ejercer su legítimo derecho a la defensa; indicó que la jurisprudencia ha reiterado este criterio⁷

Indicó que en la Circular 066 del 24 de julio de 2008, la DIAN determinó la forma en que los contribuyentes pueden subsanar las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago o con pago parcial y en ella señala que antes de la expedición del auto declarativo, la DIAN enviará al contribuyente una comunicación en la cual le informe que debe subsanar el error mediante el pago del saldo total a pagar por concepto de retenciones.

Que en la circular mencionada se precisó que cuando la declaración fue presentada oportunamente sin pago o con pago parcial, se puede subsanar este error mediante el pago del saldo del valor a pagar que corresponda al total de las retenciones practicadas.

Observó el *a quo* que la actora presentó oportunamente, y sin pago, su declaración pero que el 23 de abril de 2007 subsanó el error mediante el pago del saldo total a que hace referencia el literal e) del artículo 580 del Estatuto Tributario, por lo que no era procedente que la administración profiriera el auto declarativo pues la falencia del pago fue subsanada antes de que esto ocurriera.

En cuanto a la pretensión de la sociedad demandante, de que se le devuelvan los dineros pagados como sanción e intereses, el Tribunal advirtió que en vía gubernativa la sociedad no solicitó ante la DIAN tal devolución, y por eso, ante el evidente no agotamiento de la vía gubernativa y en garantía del debido proceso, se declaró inhibida de pronunciarse sobre el punto.

LA APELACIÓN

La parte **demandada**, insatisfecha con la decisión tomada, interpuso recurso de apelación⁸ sustentándolo con los siguientes argumentos:

Dijo, que como se aprecia objetivamente y la propia actora así lo confiesa, no pagó en tiempo la declaración de retención en la fuente del mes de marzo de 2007; en consecuencia, se configuró la situación prevista en el literal e) del artículo 580 del Estatuto Tributario que entienda la declaración de retención en la fuente como no presentada.

Que el hecho de que la sociedad utilizara TIDIS para pagar parcialmente las retenciones y que la desmaterialización no se haya efectuado a tiempo para perfeccionar dicho pago, no es excusa para eximirla y que, por el contrario, la utilización de éstos como medio de pago implica una serie de cargas al beneficiario, que son diversas para el propósito de la devolución y del pago de los impuestos.

Que, por consiguiente, la sociedad debió acogerse a las condiciones y término determinados por el Depósito Central de Valores, con el fin de dar cumplimiento oportuno a sus obligaciones tributarias, para lo cual debió llevar a cabo todas las diligencias para que dicho pago fuera oportuno.

⁷ Sentencias del 12 de junio de 1998, Exp. 8735, Consejero Ponente: Germán Ayala Mantilla, citada en la sentencia del 14 de agosto de 1998, Consejero Ponente: Delio Gómez Leyva, Exp. 8968 y la Sentencia C-844 de 1999 de la Corte Constitucional.

⁸ Folio 143 cuaderno principal

Por último, menciona que el Tribunal dio aplicación a la Circular N° 00066 del 24 de julio de 2008, que se profirió un año y tres meses después de ocurridos los hechos, y que por tanto no era una disposición aplicable para aplicar o resolver el presente caso.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante**⁹ expresó su acuerdo con la decisión del Tribunal en cuanto anuló los actos demandados y solicitó al Consejo de Estado que “se pronuncie ordenando la devolución de los valores pagados por la sociedad por concepto de sanción e intereses, asunto respecto del cual el Tribunal se declaró inhibido.

La **demandada**¹⁰ solicitó que se revocara la sentencia y en su lugar se declararan ajustados a derecho los actos administrativos demandados; expuso que se aparta de la decisión del Tribunal en cuanto afirmó que no era procedente que la DIAN profiriera el auto declarativo porque la falencia del pago había sido subsanada, ya que la norma no prevé tal eventualidad sino que por el contrario asigna una consecuencia a la presentación de la declaración de retención en la fuente sin pago, como es el considerarla como no presentada.

El **Ministerio público**¹¹, conceptuó que se debe confirmar la sentencia de primera instancia, fundado en los siguientes argumentos:

Precisó que los artículos 806 y 862 del Estatuto Tributario¹², autorizan el pago de los tributos con títulos de devolución de impuestos, dentro del año calendario siguiente a su autorización; que para la vigencia 2007 el Decreto Reglamentario 4583 de 2006¹³ determinó la forma de pago de las obligaciones mediante documentos especiales como los son los títulos, bonos y certificados, así como los plazos para declarar y pagar.

Aprecia que la demandante presentó su declaración de retención en la fuente el 20 de abril de 2007, dentro del término legal y que el 18 de abril del mismo año tramitó la solicitud de los TIDIS para el pago.

Resaltó que cuando la DIAN expidió el auto declarativo, no tuvo en cuenta que la demandante ya había subsanado lo relacionado con el pago de la declaración y que si bien la Circular N° 66 fue expedida con posterioridad a los hechos ocurridos, dicha circular simplemente está dando aplicación a lo ordenado en la jurisprudencia.¹⁴

⁹ Folio 166 cuaderno principal

¹⁰ Folio 154 cuaderno principal

¹¹ Folio 172 cuaderno principal

¹² “ART. 806.- PAGO CON TÍTULOS Y CERTIFICADOS. Devolución de impuestos sólo servirán para cancelar impuestos o derechos administrados por las Direcciones de Impuestos o de Aduanas...”

“ART. 862. MECANISMOS PARA EFECTUAR LA DEVOLUCIÓN. La devolución de saldos a favor podrá efectuarse mediante cheque, título o giro. La Administración Tributaria podrá efectuar devoluciones de saldos a favor superiores a un millón de pesos (\$1.000.000), (Valor año base 1987), mediante títulos de devolución de impuestos, los cuales sólo servirán para cancelar impuestos o derechos, administrados por las Direcciones de Impuestos y de Aduanas, dentro del año calendario siguiente a la fecha de su expedición.

El valor de los títulos emitidos en cada año, no podrá exceder del cinco por ciento (5%) del valor de los recaudos administrados por la Dirección General de Impuestos respecto al año anterior, se expedirán a nombre del beneficiario de la devolución y serán negociables”

¹³ Por el cual se fijan los lugares y plazos para la presentación de las declaraciones tributarias y para el pago de los impuestos, anticipos y retenciones en la fuente y se dictan otras disposiciones por el año gravable 2007.

¹⁴ Sentencias C-844 de 1999 y del Consejo de Estado, sentencias 8968 y 8735 de 1998 y 12407 de 2001.

CONSIDERACIONES

Procede la Sala a resolver el recurso de apelación interpuesto por la entidad demandada contra la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A", del 9 de septiembre de 2009.

En primer lugar aprecia que, con ocasión de los alegatos de conclusión en esta instancia, la sociedad actora pide que esta Corporación se pronuncie sobre la pretensión de que le sean devueltos los dineros pagados a título de sanción por extemporaneidad e intereses de mora.

De acuerdo con el artículo 350 del Código de Procedimiento Civil, la finalidad del recurso de apelación es que la providencia de primera instancia sea revisada por el superior jerárquico del funcionario judicial que la profirió, para que en el análisis de su legalidad la confirme, revoque o modifique¹⁵.

Por tanto resulta necesaria la sustentación del recurso, ya que ésta es la oportunidad para manifestar los motivos de inconformidad con dicha decisión, pero en los aspectos que fundamentaron su posición, como demandante o como demandada, en el debate judicial, y sobre los cuales el *a quo* se pronunció de manera adversa o simplemente no se pronunció.

De ahí que el marco conformado por la sentencia y el recurso de apelación es el parámetro que limita la decisión judicial de segunda instancia. Es por esta razón que el superior no tiene la libertad de suponer otros motivos que a su juicio debieron ser invocados en contra de la decisión, como tampoco la de atender los planteamientos expuestos en etapas posteriores a la de sustentación del recurso de alzada, porque esta actitud implicaría no sólo el desconocimiento del principio de lealtad procesal, sino que redundaría en la vulneración del derecho fundamental a la defensa y contradicción de la contraparte.

En el presente caso se observa que en la sentencia apelada, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, en relación con la pretensión de la sociedad demandante de que se devuelvan los dineros pagados como sanción e intereses, advirtió que "*en vía gubernativa la sociedad en ningún momento solicitó ante la Administración de Impuestos tal devolución*"¹⁶ y, por lo tanto, ante el no agotamiento de la vía gubernativa y en garantía del debido proceso, se declaró inhibido para pronunciarse de fondo en relación con dicha solicitud, decisión que no fue controvertida por la parte actora en la oportunidad legal.

No es entonces admisible para la Sala que en la oportunidad para alegar de conclusión, la parte demandante pretenda subsanar su omisión, y sin interponer recurso de apelación sobre ese punto, reclame pronunciamiento respecto de un aspecto que es adverso a sus intereses.

La anterior observación resulta suficiente para no acceder a esta petición de la parte actora y, en consecuencia, continuar con el estudio del fondo de asunto, sólo en los aspectos invocados en el recurso por la demandada.

¹⁵ Sentencias de 18 de marzo de 2001, Exp. 13683, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio H. y 25 de septiembre de 2006, Exp. 14968, C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa.

¹⁶ Folio 139 cuaderno principal

La réplica de la DIAN en el recurso de apelación interpuesto, fundamentalmente consiste en que el Tribunal erradamente apreció que la falencia del pago en relación con la declaración de retención en la fuente del tercer período de 2007 fue subsanada por la sociedad, mediante la cancelación sucesiva de los intereses de mora y de la sanción por extemporaneidad, mientras que la situación objetiva del asunto demuestra que la presentación de la declaración se hizo sin pago, y que por tanto, en estricta aplicación del enunciado de la ley, la declaración se debe considerar como no presentada.

La Sala observa que el 20 de abril de 2007, fecha en la que vencía el plazo para declarar, la parte actora presentó sin pago la declaración de retención en la fuente del mes de marzo de 2007¹⁷ y que, posteriormente, el 23 de abril de 2007, efectuó el pago correspondiente, incluidas las sanciones e intereses, por la suma de \$491.773.000, de acuerdo con los recibos oficiales de pago aportados en el expediente¹⁸.

Según lo antes expuesto, de conformidad con el literal e) del artículo 580 de Estatuto Tributario, adicionado por la Ley 1066 del 2006, la compañía incurrió en una de las conductas señaladas en la ley para tener la declaración como no presentada; dice la disposición referida:

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

“... ”

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

Conforme con la norma transcrita, el agente retenedor debe presentar su declaración con pago, ésto con el objeto de que ponga a disposición del Estado los dineros retenidos, dentro de los plazos previstos para el efecto; debe destacarse que en este evento el agente retenedor sustituye al Estado como recaudador de los impuestos, como una forma anticipada para que aquel cuente con esos recursos, necesarios para cumplir con los fines que le son propios, por lo que resulta inadmisibles la morosidad en el pago de unos valores que fueron recaudados de otros contribuyentes a través de la retención, figura en la cual el agente retenedor cumple una función de simple intermediario: recauda y consigna.

Es por ello que 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 terceros¹⁹.

Y es por ello, también, que es estricta la normativa en exigir el cumplimiento oportuno del deber de consignar los dineros del Estado, con las consecuencias inherentes cuando no se cumple este mandato legal aplicando las sanciones para el efecto determinadas.

¹⁷ Folio 4 cuaderno de antecedentes

¹⁸ Folios 2, 5, 6 y 7 cuaderno de antecedentes

¹⁹ GACETA DEL CONGRESO No. 256 del 13 de mayo de 2005, pág. 3. Ponencia para segundo debate al Proyecto de Ley del 2005, Cámara de Representantes.

Según los antecedentes que obran en el expediente, dentro de la oportunidad legal el contribuyente presentó su declaración de retención en la fuente por el mes de marzo de 2007, en la que registró un total de retenciones por \$490.868.000, conforme se advierte del formulario N° 3507501358521.²⁰

De otra parte se observa que sólo hasta el 23 de abril de 2007 la sociedad realizó el pago correspondiente a la declaración presentada electrónicamente el 20 de abril de 2007, incluidos los intereses de mora, según consta en los cuatro (4) recibos oficiales de pago que obran en el expediente, los cuales dan cuenta de un pago total por la suma de \$491.773.000, como se muestra a continuación:

<u>Recibos de pago N°</u>	<u>Fecha</u>	<u>Valor</u>
4907502400081	23 de abril de 2007	\$108.540.000
4907502469960	23 de abril de 2007	\$ 90.406.000
4907502470789	23 de abril de 2007	\$ 32.156.000
4907502471952	23 de abril de 2007	\$260.671.000
Total		\$491.773.000 ²¹ .

De acuerdo con las pruebas relacionadas se observa que la sociedad utilizó, como medio de pago de la declaración de retención en la fuente, los TIDIS, forma legalmente autorizada para el pago de los tributos de acuerdo con lo estipulado en artículo 806 de Estatuto Tributario.

Los TIDIS son títulos valores emitidos por la Nación a través del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, mediante los cuales la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales efectúa la devolución de los saldos a favor resultantes en las declaraciones tributarias de los contribuyentes.

En el asunto bajo examen, la sociedad actora solicitó la desmaterialización de los TIDIS ante la empresa DECEVAL, el 18 de abril de 2007, con el objeto de pagar parte del total de retenciones determinado en la declaración cuyo plazo para presentarse vencía el 20 de abril de 2007; como este proceso de desmaterialización del título no se efectúa de manera inmediata, sino que lleva cierto tiempo, el contribuyente ha debido prever esa circunstancia con el fin de que el pago ingresara oportunamente a las arcas del Estado.

En efecto, la utilización de los mencionados títulos es una labor que depende única y exclusivamente del beneficiario, puesto que es él quien inicia e impulsa el procedimiento tendiente al pago de impuestos con los títulos mencionados, máxime en casos como éste en que el valor de los títulos era una suma inferior a la debida en la declaración a título de retenciones en la fuente, situación que obligaba a utilizar otro medio de pago.

La exigencia consagrada en el literal e) del artículo 580 del Estatuto Tributario supone que la declaración se presente con pago, lo que implica que éste debe hacerse en el momento del vencimiento del plazo para declarar, con la presentación de la declaración, oportunidad en la que se debe poner a disposición del Estado la totalidad de los recursos recaudados.

El término “pago” usado en el literal e), a que se alude, debe interpretarse atendiendo su sentido natural y obvio y la finalidad de la norma que dio origen a su

²⁰ Folio 4 cuaderno de antecedentes

²¹ Folios 2, 5, 6 y 7 cuaderno de antecedentes

creación y adición en el Estatuto Tributario; por tanto, entender que permite un pago parcial de la declaración de retención en la fuente, sería una interpretación que no da cumplimiento a los cometidos del legislador, pues conllevaría el que persistiera la existencia de saldos en la sumas recaudadas.

Así las cosas, el incumplimiento de la obligación tributaria de cancelar las retenciones en la fecha de presentación de la declaración tributaria, en que incurrió la sociedad actora, implica que para el momento de su presentación ésta se tuviera como no presentada, de conformidad con el literal e) del artículo 580 del Estatuto Tributario.

En este punto la Sala se detiene a estudiar si el pago posterior de las sumas recaudadas, subsana la irregularidad en que incurrió el contribuyente.

Es importante precisar que la decisión de dar por no presentada la declaración es la consecuencia de incurrir en alguno de los eventos previstos en el artículo 580 del Estatuto Tributario; por el contrario, la declaración privada queda en firme, si dentro de los dos años siguientes al vencimiento del término para declarar²², no se ha notificado acto administrativo que la declare como no presentada, perdiendo con ello la administración la facultad para aforar y sancionar.

Así lo ha reiterado la Corporación, entre otras, en las sentencias 15748 del 30 de noviembre de 2006, C.P. Ligia López Díaz y 17045 del 26 de octubre de 2009, C.P. William Giraldo Giraldo,

No obstante lo anterior, no basta con que se configure algunas de las causales previstas en el artículo 580 del Estatuto Tributario para tenerse como no presentada una declaración; es necesaria la expedición de un auto declarativo que así lo ordene, el cual deberá estar motivado y sujeto a los principios de contradicción y defensa. En tanto no se profiera el mencionado auto, las declaraciones se consideraran válidamente presentadas, como lo han manifestado tanto la Corte Constitucional²³ como el Consejo de Estado²⁴.

Tal actuación se adelantó en el asunto en examen; en efecto, el auto declarativo fue proferido el 22 de noviembre de 2007, esto es, antes de que ocurriera la firmeza de la declaración tributaria, por lo que la administración tenía competencia para hacerlo.

Conforme con el artículo 588 del E.T., pueden corregirse o “subsanarse” las inconsistencias a que se refieren los literales a), b) y d) del artículo 580, ibidem, pero no la consagrada en el literal d) de la misma norma, que es la que nos ocupa.

Aún con la expedición de la Ley 1066 de 2006, que en su artículo 11 adicionó el literal e) del artículo 580 antes citado, se mantuvo dicha regulación normativa sin que el legislador, efectuara en esa ocasión alguna modificación o adición al párrafo segundo del artículo 588 o previera en alguna otra norma tributaria que este nuevo requisito fuera subsanable.

Lo anterior, porque permitir que el pago posterior le diera plenos efectos a la declaración presentada sin pago, conllevaría que los agentes retenedores desconocieran el mandato legal previsto en la norma, pues en cualquier tiempo

²² Art. 714 del E.T., Firmeza de la declaración privada

²³ Sentencia C-844 de 1999

²⁴ Sentencias del 14 de agosto de 1998, Exp. 8968, C.P. Delio Gómez Leyva, del 12 de junio de 1998, Exp. 8735, C.P. Germán Ayala Mantilla y del 2 de noviembre de 2001, C.P. Ligia López Díaz

podrían subsanar el incumplimiento de la obligación tributaria, eludiendo así el deber de ingresar oportunamente a las arcas del Estado los dineros retenidos

Siendo deber del juez conducir la aplicación del derecho según los fines predeterminados por el legislador, en aras de la eficiencia de las mismas no resulta procedente darle a la norma un alcance diferente que obstaculice su logro; tampoco puede, en el presente caso, darse aplicación al principio de la primacía de la realidad sobre las formas por tratarse de una disposición de aplicación preferente para lograr la finalidad establecida en la ley, principio que no puede conllevar al incumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente.

Por último, se pronuncia la Sala respecto de la aplicabilidad de la Circular N° 0066 del 24 de julio de 2008, citada por el a quo en la sentencia apelada como fundamento para aceptar que la falta de pago de la declaración de retención en la oportunidad debida puede subsanarse posteriormente, antes de que se haya proferido el auto declarativo correspondiente.

Sobre este aspecto se pronunció la Sección en la Sentencia 18188 del 27 de octubre de 2011, con ponencia del Dr. William Giraldo Giraldo:

“En cuanto a la Circular N° 66 de 2008, citada por el actor, se encuentra que esta señala:

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

En el presente caso, no es procedente darle aplicación a la Circular 066 de 2008, pues, como se observó, la ley es clara en disponer que la presentación sin pago de la declaración de 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, y si bien se encuentra obligada a dar cumplimiento a regulaciones de carácter interno, su deber es dar aplicación preferente a la ley.

Significa lo anterior 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 en relación con tales materias.

*Así las cosas, las instrucciones que se impartan sobre tales efectos, 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.***

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

La última precisión hecha en la sentencia a que se hace referencia es pertinente también en el presente caso, como quiera que se trata de la presentación, sin pago, de la declaración de retención en la fuente por el mes de marzo de 2007, periodo anterior a la fecha en que fue proferida la Circular 066 de 2008.

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,

F A L L A :

1. REVÓCASE la sentencia del 9 de septiembre de 2009, del Tribunal Administrativo de Cundinamarca – Sección Cuarta – Subsección A. En su lugar se dispone:

2. DENIÉGANSE, las súplicas de la demanda.

3. RECONÓCESE, personería al Doctor NAIRO ALEJANDRO MARTÍNEZ RIVERA, como apoderado de la DIAN.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase 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

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ