

CONFLICTO NEGATIVO DE COMPETENCIAS ADMINISTRATIVAS - Entre la Comisión Nacional de Televisión y la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales para resolver solicitud de devolución de dineros pagados en exceso por concepto de impuesto de timbre / IMPUESTO DE TIMBRE - Devolución de pagos en exceso o de lo no debido es competencia de la DIAN / DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - Tiene la competencia general para devolver a los contribuyentes los pagos tributarios que hubieren hecho de lo no debido o en exceso

El artículo 850 del Estatuto Tributario, consagra un derecho a favor de los contribuyentes que hubieren hecho pagos tributarios en exceso: el derecho a la devolución de los respectivos dineros. Y es un derecho que implica el ejercicio del derecho constitucional de petición consagrado en el artículo 23 de la Carta Política, que no se agota en la simple formulación del petitum ni en su consiguiente tramitación, sino que se complementa y perfecciona con el derecho a “obtener pronta resolución”. La misma disposición origina un deber para la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN: el deber de devolver oportunamente a los contribuyentes los pagos en exceso o de lo no debido que hubieren efectuado por concepto de obligaciones tributarias y aduaneras, “cualquiera que fuere el concepto del pago”. Es manifiesto, por tanto, que la ley ha asignado a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN competencia general para devolver a los contribuyentes los pagos tributarios que hubieren hecho de lo no debido o en exceso, obligación dentro de la cual queda incluida, naturalmente, la devolución por pagos originados en el recaudo del impuesto de timbre.

NOTA DE RELATORIA: Sobre el particular, auto de 22 de julio de 2010, Rad. C-00075, Sala de Consulta y Servicio Civil.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 850

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE CONSULTA Y SERVICIO CIVIL

Consejero ponente: AUGUSTO HERNANDEZ BECERRA

Bogotá, D. C., veintiuno (21) de marzo de dos mil doce (2012)

Radicación número: 11001-03-06-000-2011-00092-00(C)

Actor: COMISION NACIONAL DE TELEVISION

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Referencia: Devolución por concepto de impuesto de timbre.

Define la Sala el conflicto **negativo** de competencias administrativas suscitado entre la Comisión Nacional de Televisión, en adelante - CNTV -, y la Dirección Nacional de Impuestos y Aduanas Nacionales, en adelante - DIAN-, con el objeto de determinar cuál es la entidad competente para resolver las solicitudes de devolución de dineros pagados en exceso por concepto de impuesto de timbre elevadas por Colombia Telecomunicaciones S.A., E.S.P, DirecTV Colombia Ltda.,

Unión Temporal Radio Televisión Interamericana S.A RTI S.A., Programar Televisión S.A., Compañía de Medios de Información Limitada CMI Televisión y Caracol Televisión S.A. La CNTV manifiesta no ser competente para dar trámite a dichas solicitudes, y a su vez la DIAN ha asumido idéntica posición.

I. ANTECEDENTES

1. Mediante oficio del 15 de julio de 2011, Colombia Telecomunicaciones S.A., E.S.P, concesionario del servicio público de televisión por suscripción satelital, solicitó a la CNTV la devolución de las sumas retenidas por impuesto de timbre por exceder las tarifas establecidas en la ley 1111 de 2006 (folio 3). En igual sentido solicitaron a la CNTV las sociedades DirecTV Colombia Ltda., concesionaria del servicio público de televisión por suscripción satelital (folio 42), Unión Temporal Radio Televisión Interamericana S.A. - RTI S.A. Programar Televisión S.A, concesionaria del servicio público de televisión de espacios en el canal nacional de operación pública (folio 13), la Compañía de Medios de Información Limitada CMI Televisión, concesionaria del servicio público de televisión de espacios en el canal nacional de operación pública (folio 63) y Caracol Televisión S.A., concesionaria del servicio público de televisión privada nacional (folio 51).

2. Para responder a dichas peticiones, la Subdirección de Asuntos Legales de la Comisión Nacional de Televisión, mediante memorando del 16 de junio de 2011, conceptuó:

“... de conformidad con el artículo 33 del C.C.A., las solicitudes de devolución de los dineros recaudados, que sean efectuadas por los concesionarios a la Comisión Nacional de Televisión, deben ser trasladadas a la DIAN porque el impuesto de timbre en contratos de cuantía indeterminada se recauda a través del mecanismo de retención de conformidad con los artículos 516-518 del Estatuto Tributario y, por tanto, la Comisión Nacional de Televisión se limita a efectuar la retención y a consignar lo retenido de acuerdo con los artículos 375 y 376 del mismo estatuto, mientras que, por disposición de los artículos 4 y 5 del Decreto 1071 de 1999, la administración del impuesto de timbre nacional, incluyendo la recaudación, fiscalización, liquidación, discusión, cobro, devolución sanción del mismo le corresponde a la DIAN.” (folios 21 y 22).

3. A su vez, la División de Gestión de Recaudo de la DIAN, mediante oficio del 18 de agosto de 2011, respondió la solicitud de devolución elevada por la Unión Temporal Radio Televisión Interamericana S.A. - RTI S.A. Programar Televisión S.A. en los siguientes términos:

“Son obligaciones del agente de retención, entre otras, retener únicamente a los contribuyentes que así determine la ley y en el evento de practicar una retención indebida, debe reintegrar los valores en exceso o retenidos indebidamente, en consecuencia, los agentes retenedores deberán además de devolver esas sumas en el evento en que haya lugar y hacer los ajustes contables pertinentes.

Los artículos 6 del Decreto 1189 de 1988, 11 del Decreto 380 de 1996, señalan el procedimiento para reintegrar los valores retenidos en exceso o indebidamente.

Para el impuesto de timbre aunque no se ha determinado el mecanismo aplicable, no impide la aplicación de este mismo procedimiento cuando se trate de la devolución de retenciones practicadas por este concepto” (folio 24).

4. La DIAN envió copia de dicha comunicación a la Subdirección de Asuntos Legales de la Comisión Nacional de Televisión, radicada en esta última entidad bajo el N°2011-370-014051-2 (folios 23 y 25).

5. Las dos entidades, CNTV y DIAN, al contestar las solicitudes de devolución que les presentaron Colombia Telecomunicaciones S.A, E.S.P, DirecTV Colombia Ltda., Compañía de Medios de Información Limitada CMI Televisión y Caracol Televisión S.A., reafirmaron las posiciones inicialmente adoptadas según lo ya expuesto (folios 34, 39, 47, 48 - 50, 51 - 62, 64 - 75).

6. Mediante escrito de fecha 7 de diciembre de 2011, la Comisión Nacional de Televisión, actuando mediante apoderado, solicitó a la Sala resolver el conflicto negativo de competencias administrativas, en orden a determinar cuál es la entidad competente para resolver las solicitudes de devolución del impuesto de timbre pagado en exceso (folios 2 - 10).

II. COMPETENCIA

De conformidad con lo dispuesto en el párrafo del artículo 33 del Código Contencioso Administrativo, adicionado por el artículo 4º de la ley 954 de 2005, la Sala es competente para conocer de la presente actuación por tratarse de un conflicto de competencias referente al ejercicio de funciones administrativas suscitado entre dos entidades o autoridades públicas del orden nacional.

En el presente caso tales autoridades son la Comisión Nacional de Televisión¹ que según el artículo 3 de la Ley 182 de 1995 es *“una persona jurídica de derecho público, con autonomía administrativa, patrimonial y técnica”*, y la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), que según el Decreto 1071 de 1999 es una *“unidad administrativa especial del orden nacional de carácter eminentemente técnico y especializado, con personería jurídica, autonomía administrativa y presupuestal y con patrimonio propio, adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público.”*

III. TRAMITE

La presente actuación correspondió por reparto al Consejero Augusto Hernández Becerra (folio 97) y se fijó en lista, por el término de tres (3) días hábiles, de conformidad con lo dispuesto en el párrafo del artículo 33 del Código Contencioso Administrativo, adicionado por el artículo 4º de la ley 954 de 2005.

Según el informe secretarial (folio 115), dentro del término de fijación en lista se recibió escrito de la representante legal de DirecTV Colombia Ltda., empresa interesada en el conflicto. Las partes guardaron silencio.

¹ El Acto Legislativo N° 02 de 2011, a la vez que derogó el artículo 76, que era el sustento jurídico de la CNTV, introdujo un artículo transitorio en el cual se dispone: *“...Mientras se dicten las leyes correspondientes, la Comisión Nacional de Televisión continuará ejerciendo las funciones que le han sido atribuidas por la legislación vigente.”* (artículo 3º del Acto Legislativo N° 02 de 2011).

Posteriormente el despacho del Consejero ponente instó, mediante auto del 2 de febrero de 2012, a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales a hacerse parte dentro del conflicto de competencias planteado, para lo cual otorgó un término de 10 días hábiles contados desde la fecha de recepción de la comunicación (folio 116).

En atención a dicho auto la DIAN, mediante apoderado, presentó escrito para hacerse parte dentro del conflicto, según consta en informe secretarial (folio 132).

IV. ARGUMENTOS DE LAS PARTES

La CNTV, en el escrito de interposición del conflicto, niega su competencia para conocer de las referenciadas solicitudes y reitera que la Dirección Nacional de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN es la competente para resolverlas. Entre otras razones invoca el artículo 859 del Decreto 624 de 1989, Estatuto Tributario, que dice así:

Artículo 859. La Administración de Impuestos deberá efectuar las devoluciones de impuestos, originadas en exceso de retenciones legalmente practicadas, cuando el retenido acredite o la Administración compruebe que las mismas fueron practicadas en cumplimiento de las normas correspondientes, aunque el agente retenedor no haya efectuado las consignaciones respectivas. En este caso, se adelantarán las investigaciones y sanciones sobre el agente retenedor.”

Adicionalmente recuerda la CNTV que, en relación con asunto similar, la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado “...resolvió declarar competente a la DIAN para conocer de la solicitud sobre devolución del impuesto de timbre...”²

Mediante escrito del 14 de febrero de 2011 el apoderado de la DIAN, al rechazar la competencia de la DIAN en esta materia, señala que el impuesto de timbre se recauda mediante retención en la fuente, es decir, mediante agentes de retención o percepción anticipada de los tributos, y precisa que bajo este mismo modelo se recauda el impuesto a las ventas y a la renta y sus complementarios, tal y como lo enuncian los artículos 368, 368-1 y 368-2 del Estatuto Tributario. De estas premisas deriva la siguiente conclusión:

“Dichas normas determinan que son obligaciones del agente de retención entre otras: retener únicamente a los contribuyentes que así lo determine la ley y en el evento de practicar una retención indebida debe reintegrar los valores en exceso o retenidos indebidamente, en consecuencia, los agentes retenedores deberán además de devolver estas sumas en el evento a que haya lugar y hacer los ajustes contables pertinentes.” (folio 119)

Agrega que el artículo 6° del Decreto 1189 de 1988 es fundamento jurídico suficiente para que, por analogía, el agente de retención tramite la devolución de dineros por concepto del impuesto de timbre, y en tal sentido trae a colación un concepto de la Oficina de Gestión Jurídica de la DIAN, en el cual, luego de citar los decretos 1189 de 1988 y 380 de 1996, relativos al trámite de las devoluciones, aparece la siguiente afirmación:

² Decisión N°11001030600020100007500 de fecha 22 de Julio de 2010.

“Allí también se establecen las condiciones para que proceda esta facultad del retenedor. Aunque no se ha emitido disposición similar en relación con el impuesto de timbre nacional retenido, este despacho, considerando la remisión que la ley hace a las regulaciones del Título II del Libro Segundo del Estatuto Tributario, ha conceptuado que también el agente de retención de timbre tiene la misma facultad...” (folio 120).

Por su parte el representante legal de Directv Colombia Ltda., tercero interesado en el presente Conflicto de Competencias Administrativas, se opone a la negativa de la CNTV al considerar que, cuando un agente retenedor descuenta un valor superior al que ha debido descontarse, procede su devolución “inter partes”, sin que sea necesario acudir a la DIAN, de acuerdo con el artículo 6 del Decreto 1189 de 1988 y doctrina de la propia DIAN.

V. CONSIDERACIONES

Según puede apreciarse en los antecedentes, se ha citado con insistencia el artículo 6° del decreto 1189 de 1988 (“Por el cual se reglamentan parcialmente la ley 75 de 1986, el decreto 2503 de 1987 y se dictan otras disposiciones en materia tributaria”), norma que faculta al agente retenedor, cualquiera que este sea, para devolver los valores retenidos en exceso o indebidamente cuando ello ocurra en el recaudo del impuesto de renta y sus complementarios. Dice así esta disposición:

“Artículo 6°. Cuando se efectúen retenciones por concepto del impuesto sobre la renta y complementarios, en un valor superior al que ha debido efectuarse, el agente retenedor podrá reintegrar los valores retenidos en exceso o indebidamente, previa solicitud escrita del afectado con la retención, acompañada de las pruebas, cuando a ello hubiere lugar...”

En el presente caso se observa que la administración ha invocado el artículo 6° del decreto 1189 de 1988, concebido exclusivamente para el reintegro de valores retenidos en exceso o indebidamente “*por concepto del impuesto sobre la renta y complementarios*”, a efecto de aplicarlo, por analogía, a las devoluciones que deban hacerse en relación con el recaudo de impuesto de timbre. Así las cosas, el problema de fondo se contrae a determinar si es procedente la aplicación analógica del decreto 1189 de 1988, junto con el procedimiento allí establecido, a la devolución de dineros cobrados indebidamente por concepto de impuesto de timbre, a pesar de que, como bien reconoce el concepto jurídico de la DIAN transcrito, “*no se ha emitido disposición similar en relación con el impuesto de timbre nacional retenido*”.

2. El impuesto de renta y sus complementarios y el impuesto de timbre son tributos de naturaleza distinta, están sometidos a regímenes diferentes, y por tanto sus reglas no son intercambiables, así se recauden dichos ingresos tributarios siguiendo el mismo procedimiento de la retención en la fuente. El primero es un tributo directo, que consulta la capacidad contributiva de la persona y cuyo hecho generador se materializa en todo aquello susceptible de producir aumento en el patrimonio del sujeto pasivo. Es bajo esta línea que el Estatuto Tributario, en su Libro Primero, ha consagrado como impuestos complementarios a la renta, entre otros, las ganancias ocasionales, la transferencia de rentas y ganancias al exterior, las sucesiones ilíquidas y los bienes con fines especiales por donación o

asignación modal. El impuesto de timbre, en cambio, es un impuesto indirecto³ regulado de manera especial en los artículos 514 y siguientes del mismo estatuto.

Una de las obligaciones del agente retenedor enunciadas en el Estatuto Tributario, artículo 376, es la de consignar los dineros producto de la retención dentro de los plazos y lugares señalados en la ley. De esta manera, los tributos percibidos por concepto del impuesto de timbre, recaudados mediante retención en la fuente y consignados por parte del agente retenedor, entran a formar parte de los ingresos corrientes de la Nación según el artículo 27 del Decreto 111 de 1996. En

Finalmente se observa que ni en el artículo 375 y siguientes del Estatuto Tributario, que tratan de las obligaciones del agente retenedor de forma general, ni en el artículo 539-1 y siguientes del mismo estatuto, donde se consignan las obligaciones del agente retenedor cuando recauda el impuesto de timbre, está prevista la obligación de devolución en caso de retenciones indebidas o en exceso.

3. Reitera la Sala su doctrina conforme a la cual no procede la aplicación analógica de normas similares cuando quiera que exista norma legal de carácter general que regule la materia, como ocurre evidentemente en el presente caso. Si la regla general indica que la DIAN debe devolver a los contribuyentes los pagos tributarios que hubieren realizado en exceso, *“cualquiera que fuere el concepto del pago”*, es contrario a Derecho tratar de sustituir este preciso y directo mandato legal por una norma que regule materia distinta, así sea parecida, como las devoluciones en materia de impuestos a la renta y sus complementarios.

Sobre el particular la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, en providencia del 22 de julio de 2010⁴, expuso:

“(…) para la Sala es claro que existiendo una regla general de rango legal que determina que es la DIAN la autoridad competente para la devolución de pagos en exceso o de lo no debido de todos los impuestos nacionales, y que no ha encontrado una regla que la excepcione o modifique para el caso del impuesto de timbre, debe aplicarse pues es la que regula el punto planteado.

No comparte la Sala la aplicación analógica de cánones que crean excepciones, pues el orden en que han de aplicarse las normas va de lo especial a lo general, de suerte que mientras haya norma legal de carácter general que regule el caso, debe aplicarse sin dubitación, pues las excepciones a la regla general son de interpretación y aplicación restrictiva, esto es solamente al caso en ellas contemplado”.

4. Descartada la aplicación analógica propuesta, observa la Sala que el artículo 850 del Estatuto Tributario señala por vía general, en relación con el pago de obligaciones tributarias y aduaneras, lo siguiente:

“Artículo 850.- Devolución de saldos a favor.- Los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias podrán solicitar su devolución.

³ El impuesto indirecto es aquel que no consulta la capacidad del sujeto pasivo, sino que debe ser pagado por aquellos que consumen cierta clase de productos o ejercen algún tipo de actividad teniendo una tarifa interpersonal.

⁴Auto del 22 de julio de 2010. Radicación No.: N°11001030600020100007500 M.P. Enrique José Arboleda Perdomo.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales deberá devolver oportunamente a los contribuyentes, los pagos en exceso o de lo no debido, que éstos hayan efectuado por concepto de obligaciones tributarias y aduaneras, cualquiera que fuere el concepto del pago, siguiendo el mismo procedimiento que se aplica para las devoluciones de los saldos a favor.”

Esta norma consagra un derecho a favor de los contribuyentes que hubieren hecho pagos tributarios en exceso: el derecho a la devolución de los respectivos dineros. Y es un derecho que implica el ejercicio del derecho constitucional de petición consagrado en el artículo 23 de la Carta Política, que no se agota en la simple formulación del *petitum* ni en su consiguiente tramitación, sino que se complementa y perfecciona con el derecho a *“obtener pronta resolución”*.

La misma disposición origina un deber para la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN: el deber de devolver oportunamente a los contribuyentes los pagos en exceso o de lo no debido que hubieren efectuado por concepto de obligaciones tributarias y aduaneras, *“cualquiera que fuere el concepto del pago”*.

Es manifiesto, por tanto, que la ley ha asignado a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN competencia general para devolver a los contribuyentes los pagos tributarios que hubieren hecho de lo no debido o en exceso, obligación dentro de la cual queda incluida, naturalmente, la devolución por pagos originados en el recaudo del impuesto de timbre.

En consideración a las razones expuestas y de acuerdo con pronunciamientos precedentes sobre la misma materia, concluye la Sala que la DIAN es la entidad competente para tramitar y resolver *“oportunamente”*, es decir, con prontitud, las solicitudes de devolución del impuesto de timbre que se analizan.

En mérito de lo expuesto, la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado

RESUELVE:

PRIMERO. Declárase que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN es la entidad competente para conocer de las peticiones de devolución del impuesto de timbre elevadas por Colombia Telecomunicaciones S.A., E.S.P., DirecTV Colombia Ltda., Unión Temporal Radio Televisión Interamericana S.A. - RTI S.A.- Programar Televisión S.A., Compañía de Medios de Información Limitada CMI Televisión y Caracol Televisión S.A., y darles pronta resolución.

SEGUNDO. Remítase el expediente a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN para lo de su competencia.

