

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá D.C., veintiséis (26) de noviembre de dos mil quince (2015)

Referencia: NULIDAD

Radicación: 11001-03-27-000-2011-00031-00 (19104)

Demandante: ARMANDO PÉREZ BERNAL

Demandado: DIAN

Temas: Declaración y pago de la retención en la fuente. Ineficacia de las declaraciones presentadas sin pago total.

SENTENCIA ÚNICA INSTANCIA

Procede la Sección a proferir sentencia dentro del proceso de nulidad presentado por el ciudadano Armando Pérez Bernal en contra del concepto No. 59943 del 10 de agosto de 2011 de la Dirección Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales- Dian.

ANTECEDENTES

1. Demanda

1.1.- El ciudadano Armando Pérez Bernal, obrando en nombre propio, en ejercicio de la acción de nulidad prevista en el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo, solicitó que se declarara la nulidad parcial del concepto No. 59943 del 10 de agosto de 2011, proferido por la Subdirección Jurídica de la Dian.

El aparte cuya nulidad se solicita es el siguiente:

“(…) tratándose de las declaraciones de retención que se presentan en forma electrónica el pago debe efectuarse en la misma fecha de presentación de la declaración.”

2. Normas violadas y concepto de la violación



2.1.- El demandante cuestiona la legalidad del aparte demandado, porque considera que contraría lo dispuesto por el artículo 15 de la Ley 1430 de 2010, en la medida en que el legislador no estableció que las declaraciones de retención en la fuente presentadas en forma electrónica, que no se pagaran el mismo día de su presentación, serían ineficaces.

De acuerdo con el concepto, las declaraciones presentadas antes del vencimiento del plazo establecido para ello, cuyo pago se realice posteriormente, pero dentro del término, no producirían efectos jurídicos. Dicha interpretación, se aleja de lo que expresamente indicó la Ley 1430 de 2010, y lo que sobre ese tema se señaló en la exposición de motivos.

2.2.- Si lo que se pretende al interpretar la norma en ese sentido, es proteger los recursos del Estado, lo cierto es que no se afectan los intereses públicos, siempre que la declaración y el pago, aunque no sean concomitantes, sean anteriores a la fecha de vencimiento del plazo para cumplir con la obligación del agente retenedor.

3. Oposición

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales- DIAN, contestó la demanda, y manifestó en su defensa:

3.1.- El artículo 15 de la Ley 1430 de 2010 determinó que las declaraciones de retención en la fuente que se presentaran sin pago, no producirían efectos jurídicos.

La norma no hizo distinciones en punto a la forma en que se presenta la declaración, es decir, que la consecuencia jurídica es la misma, con independencia de si se trata de declaraciones entregadas en medios físicos o de aquellas enviadas por vías electrónicas; luego, la administración no puede hacer diferenciación alguna en ese sentido.

3.2.- La interpretación que se hizo en el concepto parcialmente demandado es acorde con la finalidad de la medida adoptada en la Ley 1430, que según la exposición de motivos, es acelerar el traslado de los recursos recaudados por concepto de retención en la fuente y así asegurar que estos ingresen al fisco en el mismo período gravable en que se causan los impuestos respecto de los cuales se hizo la retención.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La parte demandada presentó alegatos de conclusión, en los que indicó, que el concepto No. 59943 es acorde a lo que en su momento estableció la Ley 1430 de 2010 en punto a la ineficacia de las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago total, y en consecuencia, debe declararse su legalidad.

No obstante-precisó-, que el caso particular planteado por el actor, fue objeto de regulación por parte del Decreto Ley 19 de 2012, que adicionó el artículo 580-1 del Estatuto Tributario, en el sentido de precisar, que si la declaración se presenta sin pago, pero este se realiza posteriormente, dentro del término de ley, aquella sí produce efectos legales.



Lo anterior supone, “que no hay objeto de Litis en el presente asunto, toda vez que la postura de la entidad fue modificada en el sentido que interpretó el actor[1]”

El demandante no alegó de conclusión.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Ministerio Público rindió concepto, en el que indicó:

1.- De acuerdo con la redacción del artículo 15 de la Ley 1430 de 2010, que adicionó el artículo 580-1 al Estatuto Tributario, la ineficacia de las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago, se predica de todas las declaraciones, indistintamente del medio por el cual se hayan remitido.

Toda vez que la ley no hizo distinciones en ese punto, la interpretación que en su momento efectuó el concepto demandado, se ajusta a la norma interpretada.

2.- La situación que plantea el demandante no fue contemplada por la Ley 1430 de 2010. Esta fue prevista posteriormente por el Decreto Ley 19 de 2012, que precisó, para aquellos casos en los que el pago fuera posterior a la declaración, pero se hiciera en el término legal, que la liquidación sí produce efectos.

Con la salvedad, que cuando se trate de declaraciones presentadas en medios magnéticos, es necesario que la administración verifique que el recibo oficial de pago corresponda a la declaración presentada por ese medio.

En consecuencia, concluyó:

“... si bien es evidente la legalidad del concepto para la época en que se expidió, no puede tener aplicación porque la norma que interpretaba quedó tácitamente derogada debido al carácter de ley que tienen las normas mencionadas del decreto-ley 19 de 2012 (arts. 57 y 67) y a que la modificación efectuada por éstas establecieron una situación contraria[2]”

CONSIDERACIONES

1. Problema jurídico

De acuerdo con los argumentos expuestos por las partes, le corresponde a la Sala determinar si el Concepto No. 59943 de agosto 10 de 2011, es o no contrario a derecho, en tanto afirmó que las declaraciones de retención en la fuente que se presentaran en forma electrónica, debían ir acompañadas del respectivo pago.

2. Aspecto previo

2.1.- El concepto parcialmente cuestionado en este proceso surgió como respuesta a una consulta formulada por la Asociación Nacional de Industriales – ANDI, en la que se preguntó a la Dian, cuál era el momento en el que debía efectuarse el pago de las declaraciones de retención en la fuente, para que no se tengan como ineficaces.

La consulta fue absuelta con fundamento en lo dispuesto en el artículo 15 de la Ley 1430 de 2010, que adicionó el artículo 580-1 al Estatuto Tributario.

2.2.- El Ministerio Público afirmó en sus alegatos de conclusión que el concepto, en lo que respecta al aparte cuestionado, “no puede tener aplicación porque la norma que interpretaba quedó tácitamente derogada” por el Decreto Ley 19 de 2012, así, en la actualidad es claro que las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago total antes del vencimiento del plazo, sí producen efectos legales, siempre y cuando el pago se haga dentro del término de ley.

Así mismo, la Dian manifestó que la posición asumida en el concepto demandado había sido modificada con ocasión de la expedición del Decreto Ley 19 de 2012 y por lo tanto “no hay objeto de Litis en el presente asunto”.

2.3.- Aunque la Dian, como entidad llamada a aplicar el concepto parcialmente demandado, expresamente manifestó que este, en lo que atañe al aparte acusado, actualmente no produce efectos, pues modificó su posición en el sentido de aceptar que las declaraciones presentadas sin pago total, pero cuyo pago se realice dentro del término de ley sí producen efectos, la Sala analizará la disposición demandada, por los efectos que pudo producir durante su vigencia.

3. Caso concreto: Ineficacia de las declaraciones electrónicas de retención en la fuente presentadas sin pago total, antes de la expedición del Decreto Ley 19 de 2012.

3.1.- Para el demandante, el Concepto No. 59943 de la Dian, según el cual, las declaraciones de retención en la fuente presentadas por vías electrónicas deben acompañarse del respectivo pago, es contrario a derecho, porque supone que en aquellos casos en los que el pago se haga dentro del término de ley, pero no de manera concomitante con la declaración, esta última es ineficaz, situación que considera injusta.

3.2.- La Sala considera que el Concepto reiteró lo dispuesto por la Ley 1430 de 2010 y el Decreto No. 358 de 2011, en punto a la ineficacia de las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago total, tal como se verá. De manera, que el concepto no se refirió expresamente al evento particular planteado por el demandante, por lo que, en ese aspecto, es necesario precisar que su legalidad está sujeta a la interpretación que se haga de dicho aspecto.

3.3.- La Ley 1430 de 2010 estableció medidas tendientes a fortalecer el recaudo tributario e incentivar la competitividad nacional, como herramientas para la formalización del empleo.

En ese marco, dispuso que las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago total no producirían efecto legal alguno, sin necesidad de acto administrativo que así lo declarara[3].

La variación en relación con la norma que se refería a la ineficacia de la declaración presentada sin pago[4], y que fue expresamente derogada por la Ley 1430 de 2010, consistió en que esta última prescindió de la expedición previa de un acto administrativo que declarara la inexistencia de efectos jurídicos de la liquidación. De manera, que la declaración sin pago se considerara ineficaz, por imperio de la ley.



3.4.- La norma no estableció excepciones en relación con el método utilizado para presentar la declaración, comoquiera que se refirió de manera general a aquellas “presentadas sin pago total.”

Tampoco dispuso subreglas de interpretación, o excepciones, en consideración a casos particulares como el planteado por el demandante, en que el traslado de los recursos fuera oportuno, pese a no hacerse al momento de presentar la declaración de retenciones; pues el único tratamiento diferencial que previó, fue para los agentes retenedores que fueran titulares de un saldo a favor igual o superior a ochenta y dos mil (82.000) UVT susceptible de compensar con el saldo a pagar de la respectiva declaración.

3.5.- Esa naturaleza restrictiva se explica porque una de las finalidades de la norma era la aceleración del recaudo, que se justificaba en el hecho de que, finalmente, el titular de los dineros retenidos en la fuente, era el fisco y no el agente retenedor.

En la exposición de motivos de la Ley 1430 de 2010, se dijo en punto a este aspecto:

“En efecto, la retención en la fuente es un mecanismo de recaudo anticipado de los impuestos que pagan los contribuyentes y que son transferidos al fisco a través de las entidades y personas que la ley ha designado como agentes de retención. En tal sentido, las sumas retenidas no son, propiamente, valores a cargo del agente retenedor sino valores que le pertenecen al fisco nacional desde el momento mismo en que se practica la retención en la fuente.

La norma consagra, entonces, la ineficacia de pleno derecho, de las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago, para sancionar efectivamente el incumplimiento en la obligación de trasladar las sumas retenidas a la administración tributaria y obligar a los agentes de retención al pago total de las retenciones, junto con sus respectivos intereses y sanciones, en forma concomitante con la presentación de la respectiva declaración, sin que tal ineficacia esté supeditada a un pronunciamiento previo de la administración tributaria.

En estas condiciones, se busca acelerar el traslado de los recursos tributarios al fisco, por concepto de retenciones en la fuente y disminuir los costos asociados al manejo de procesos innecesarios que dificultan la acción fiscalizadora de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales[5]”. (Subrayas fuera del texto).

3.6.-Así las cosas, la ley estableció, de manera general, la ineficacia como consecuencia jurídica de la presentación de la declaración de retención en la fuente sin pago total.

3.7.- Al analizar la constitucionalidad del primer inciso del artículo 15 de la Ley 1430 de 2010, la Corte Constitucional[6] concluyó que era razonable y proporcionado que el pago total fuera considerado como condición de eficacia de la declaración de retención[7], con fundamento en los siguientes argumentos:

“... 1) el legislador cuenta con un amplio margen de discrecionalidad para establecer los medios a través de los cuales se efectúa el recaudo, para garantizar su eficacia y eficiencia,

2) la retención en la fuente constituye un mecanismo de recaudo y una función pública que sirve un objetivo de especial importancia constitucional,

3) la obligación de pago total de la retención en la fuente no recae sobre dineros del agente obligado sino de dineros públicos, y

4) el agente de todos modos tiene la obligación legal de pagarlos a tiempo a su legítimo propietario – cuyo incumplimiento es incluso sancionable penalmente- ...”

Así mismo, precisó que en aquellos casos en los que el agente retenedor presenta la declaración de retención en la fuente, pero no realiza el pago de manera concomitante, no hay lugar a la imposición de sanciones, siempre que el pago, en todo caso, se haga en forma oportuna. De acuerdo con la Corte:

“... puede ocurrir que el agente presente la declaración sin el pago total, y que posteriormente, y dentro del término legal, pague la totalidad de las sumas adeudadas. En este caso no necesitará ejercer su derecho a la defensa, puesto que no habrá lugar a la imposición de sanciones, pues el pago se efectuó dentro del término”. (Subrayas fuera del texto).

3.8.- Ahora bien, en el Concepto No. 59943, la Subdirección Jurídica de la Dian absolvió una consulta realizada por la ANDI, sobre el momento oportuno para presentar el pago de las declaraciones de retención en la fuente. Indicó, que de acuerdo con el artículo 15 de la Ley 1430 de 2010 y el parágrafo 4 del artículo 24 del Decreto 4836 de 2010, modificado por el artículo 3 del Decreto 358 de 2011, era claro que la obligación del pago de las retenciones en la fuente debía satisfacerse en forma concomitante con la presentación de la respectiva declaración.

Sobre las declaraciones presentadas de manera electrónica, precisó que el pago debía efectuarse en la misma fecha de presentación de la declaración.

3.9.- En esas condiciones, es claro que el concepto reiteró lo que dispuso la Ley 1430 de 2010: las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago total, son ineficaces.

Valga aclarar, además, que la alusión que hizo el concepto a las declaraciones electrónicas no introdujo un elemento ajeno a lo que había ordenado el legislador, porque este se había referido de manera general a “las declaraciones”, sin hacer distinciones en punto a los medios usados para su presentación.

3.10.- No obstante, en el caso particular que plantea el demandante, es claro, conforme a lo expuesto por la Corte Constitucional, que la interpretación que debe hacerse de la disposición demandada apunta a que cuando el pago se realiza en el término de ley, aunque no sea simultáneo con la presentación de la declaración, produce plenos efectos, esto es, extingue la obligación del agente retenedor.

Todo, porque no hay hecho sancionable, en la medida en que el pago es oportuno; luego, “... la administración no puede imponerle al sujeto pasivo de la obligación tributaria una sanción mientras todavía se encuentre dentro del plazo para declarar y pagar[8]”.

Fue en el marco de esa interpretación que la Corte Constitucional consideró que la medida no era inconstitucional. De manera, pues, que en tanto se entienda que mientras el pago correspondiente a la retención en la fuente se realice dentro del término de ley, este último produce efectos, aunque no



se haya presentado en forma conjunta con la respectiva declaración, bien sea que este se hubiere entregado en medios litográficos o electrónicos.

3.11.- En conclusión, el aparte cuestionado del Concepto No. 59943 de 2010 no contrarió lo dispuesto por el artículo 15 de la Ley 1430 de 2010, pues en realidad, se limitó a reiterar lo que, de manera general había señalado dicha norma frente a la ineficacia de las declaraciones de retención en la fuente presentadas (bien fuera por medios electrónicos o litográficos) sin pago total. Sin embargo, es necesario que para efectos de su aplicación en casos de pago oportuno y no concomitante, se tenga en cuenta la interpretación que sobre el particular hizo la Corte Constitucional, y que la Sala acoge, en el sentido de entender que en esos eventos el pago es válido y, por lo tanto, no hay lugar a la imposición de sanciones.

En consecuencia, no se declarará su nulidad, pero se condicionará a la interpretación antes anotada.

3.12.- Finalmente, hay que precisar, que el Decreto Ley 19 de 2012, “por el cual se dictan normas para suprimir o reformar regulaciones, procedimientos y trámites innecesarios existentes en la Administración Pública”, adicionó el artículo 580-1 del Estatuto Tributario, con el siguiente inciso:

“ARTÍCULO 57. EFICACIA DE LAS DECLARACIONES DE RETENCIÓN EN LA FUENTE PRESENTADAS SIN PAGO TOTAL. Adiciónese el artículo 580-1 del Estatuto Tributario con el siguiente inciso:

La declaración de retención en la fuente que se haya presentado sin pago total antes del vencimiento del plazo para declarar, producirá efectos legales, siempre y cuando el pago de la retención se efectúe o se haya efectuado dentro del plazo fijado para ello en el ordenamiento jurídico.”

De esta manera, reincorporó al ordenamiento normativo la excepción que había sido suprimida por el Decreto 358 de 2011.

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.- DENEGAR la nulidad de la expresión “tratándose de las declaraciones de retención que se presentan en forma electrónica el pago debe efectuarse en la misma fecha de presentación de la declaración” del Concepto 59943 de agosto 10 de 2011, proferido por la Dian, en el entendido que mientras la declaración de retención en la fuente y el pago se realicen dentro del término de ley, la declaración produce efectos, aunque el pago no se haya hecho en forma conjunta con la respectiva declaración, bien sea que esta se hubiera presentado en medios litográficos o electrónicos.

2.- Sin condena en costas en atención a la naturaleza pública de esta acción.

Cópiese, notifíquese y cúmplase.

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA



Presidenta de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

[1] Fl. 50.

[2] Fl. 58.

[3] Artículo 15.

[4] Literal e) del artículo 580 del Estatuto Tributario. Derogado por el artículo 67 de la Ley 1430 de 2010.

[5] Exposición de motivos presentada por el entonces Ministro de Hacienda, Juan Carlos Echeverry, el 15 de octubre de 2010 ante la Cámara de Representantes. Gaceta No 779/10.

[6] Sentencia C-102 de 11 de marzo de 2015, M.P. Dra. Gloria Stella Ortiz Delgado.

[7] Cfr. Sentencia ibídem.

[8] Sentencia ibídem.