



**TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE CUNDINAMARCA
SECCIÓN CUARTA
SUBSECCIÓN "A"**

Bogotá D.C., catorce (14) de marzo de dos mil dieciocho (2018)

MAGISTRADA PONENTE: Dra. GLORIA ISABEL CÁCERES MARTÍNEZ

EXPEDIENTE No. 25000-23-37-000-2015-00922-00
DEMANDANTE : QUAD GRAPHICS COLOMBIA S.A.
DEMANDADO: U.A.E DIAN
**ASUNTO: MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y
RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO – SOLICITUD DE
DEVOLUCIÓN.**

SENTENCIA

La sociedad **QUAD GRAPHICS COLOMBIA S.A.**, a través de apoderado judicial y en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, solicita la nulidad de la Resolución No. 6282-1043 del 1° de noviembre de 2013 proferida por la División de Gestión de Recaudo de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes por medio de la cual se resuelve una solicitud de devolución; y de la Resolución No. 1074 de 25 de noviembre de 2014 por medio de la cual la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, confirmó la primera resolución.

I. ANTECEDENTES

LA DEMANDA

En la demanda se formulan las siguientes

PRETENSIONES

“1. Declarar nula la Resolución No. 1074 de 25 de noviembre de 2014, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración contra la Resolución Número 6282-1043 de 1 de noviembre de 2013.”

2. Declarar la nulidad del artículo tercero de la Resolución Número 6282-1043 de 1 de noviembre de 2013 por medio de la cual se resuelve una solicitud de devolución por parte de la División de Gestión de Recaudo de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la DIAN, en el cual se niega la devolución de COP\$249.845.000

3. Que como consecuencia de lo anterior, y a título de restablecimiento del derecho se ordene a la División de Gestión de Recaudo de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la DIAN, devolver la suma de COP\$249.845.000, reconociendo el pago de los intereses establecidos en el artículo 863 del Estatuto Tributario.

4. Que se profiera la sentencia dentro de los parámetros establecidos en el Capítulo VI de la Ley 1437 de 2011” (fl. 2).

LOS HECHOS

Los hechos, conforme la descripción efectuada en la audiencia inicial, que dieron origen a la controversia, contentivos de la actuación administrativa y que interesan al proceso son los siguientes:

Refiere que de conformidad con lo dispuesto en el Decreto 4836 de 2010 el plazo para presentar la declaración de la retención en la fuente correspondiente al mes de enero de 2011 vencía el 10 de febrero del mismo año, por lo que la demandante presentó su declaración el 9 de febrero de 2011, sin pago, registrando un valor a pagar de \$284.984.000, precisando que el 10 y 16 de dicho mes pagó la suma de \$195.260.000 y \$89.724.000 más los intereses de mora por valor de \$311.000, respectivamente, por lo que afirma que la Administración recibió la totalidad del valor de la retención en la fuente del período declarado.

Indica que a la fecha de presentación y pago de la declaración la demandante tenía un saldo a favor susceptible de compensarse que ascendía a \$1.249.166.000; y que el 21 de septiembre de 2012 le fue notificado el auto inadmisorio de la solicitud de devolución del saldo a favor registrado en la declaración de renta de 2011, por cuanto la Administración indicó que la declaración de retención en la fuente de enero de 2011 era ineficaz por haberse presentado sin pago total.

Resalta que el 28 de septiembre de 2012 la División de Cobranzas de la DIAN le comunicó a la demandante que la declaración de retención en la fuente de enero de 2011 se tenía como no válida por ineficaz, por lo que el 14 de diciembre de 2012 presentó nuevamente su declaración, afirmando que pese a que la obligación ya se encontraba totalmente pagada, procedió a cancelar conforme a la

liquidación efectuada por la Administración, esto es \$145.861.079 por impuesto; \$153.026.593 por intereses y \$142.786.332 por sanciones.

Expone que el 28 de agosto de 2013 presentó solicitud de devolución por la suma pagada en exceso correspondiente a \$441.674.000, y que conforme a la exigencia de la Administración presentó dos formularios, uno por \$113.260.000 y otro por \$328.414.000; y que la DIAN expidió la Resolución No. 6282-1043 del 1º de noviembre de 2013 por medio de la cual se pronunció respecto a la solicitud de devolución de \$328.414.000, rechazando \$249.845.000 y reconociendo la devolución de \$78.569.000 por concepto de “reimputación” de intereses, acto administrativo contra el cual se interpuso recurso de reconsideración en lo desfavorable, siendo resuelto mediante la Resolución 1074 del 25 de noviembre de 2014, que confirmó el rechazo recurrido (fls. 2-5).

NORMAS VIOLADAS Y CONCEPTO DE SU VIOLACIÓN

La sociedad demandante señala como norma violadas:

- Artículos 83 y 209 de la C.P.
- Artículos 137 y 197 de la Ley 1607 de 2012
- Artículos 634 y 803 del E.T.

En síntesis, sustenta así el concepto de violación (fls. 8-25):

1. Violación del principio de justicia tributaria por falta de aplicación del beneficio reconocido en el artículo 580-1 del E.T. en relación con las declaraciones de retención en la fuente, consideradas ineficaces

Señala que el artículo 137 de la Ley 1607 de 2012 confiere a los agentes retenedores que hubieren omitido la obligación de presentar la declaración de retención en la fuente con pago total por períodos gravables anteriores al 2012, la posibilidad de presentar dichas declaraciones sin liquidar sanción ni intereses moratorios, siempre que la declaración se presente antes del 31 de julio de 2013, lo anterior, precisamente en reconocimiento de las reglas generales de realización del pago y con el objeto de evitar la clara violación al principio de justicia y equidad que se ha venido presentando en los casos en que habiendo presentado la declaración de retención en la fuente sin pago, pero efectuado posteriormente el pago total, la Administración exige liquidación de intereses moratorios y sanciones liquidados hasta la fecha en que el contribuyente presente nuevamente declaración para subsanar la causal de ineficacia.

Aduce que cumplido el supuesto previsto en la ley, esto es, presentada nuevamente la declaración, siempre que sea antes del 31 de julio de 2013, la declaración de retención que haya sido considerada ineficaz por ausencia de pago total, el contribuyente NO debe liquidar ni reconocer intereses moratorios ni sanciones, basta con presentar la declaración y haber efectuado el pago del impuesto; adicionalmente, la ley 1607 previó que los valores consignados a partir de la vigencia de la Ley 1430 de 2010 en relación con declaraciones de retención en la fuente, ineficaces se imputen de manera automática y directa al impuesto.

2. Violación del principio de favorabilidad por exigir el pago de intereses moratorios y pretender aplicar las reglas de imputación de pagos cuando no existe una deuda vencida a cargo de la Administración en los términos de los artículos 634, 803 y 804 del E.T.

Expone que por expresa disposición de la ley y en reconocimiento del principio de favorabilidad en materia tributaria, todos los pagos efectuados por el contribuyente con posterioridad al 29 de diciembre de 2010 en relación con las declaraciones de retención en la fuente ineficaces deberán seguir la regla especial de imputación referida en precedencia, y por tanto, dichos pagos deben atribuirse directa e inmediatamente al impuesto sin que sean procedentes el cobro de sanciones e intereses.

Afirma que de conformidad con lo previsto en el artículo 803 del E.T. se tiene como fecha de pago del impuesto aquella en que los valores hayan ingresado a las oficinas de impuestos o los bancos autorizados. Cita sentencias del Consejo de Estado – Sección Cuarta No. 13384 de 2003 y No. 17849 de abril de 2012.

Expresa que una vez efectuado el pago ante la Administración o las entidades financieras avaladas por ésta, se entiende cumplida la obligación económica a cargo del contribuyente, esto es, se entiende efectivamente pagado el impuesto, por lo tanto, a partir de ese momento no es posible exigir nuevamente el pago del impuesto reconocido ni imponer penalidad alguna por concepto de mora, pues, la obligación sustancial de pago se entiende cumplida; precisando que independientemente del cumplimiento de deberes formales, ingresado el dinero a las arcas del Estado por haber sido depositados los recursos ante la Administración, se entiende cumplida la obligación sustancial, no siendo procedente la liquidación de intereses ni sanciones por extemporaneidad en el pago.

Señala que siendo los intereses un castigo por el incumplimiento de la obligación principal de pago a cargo del contribuyente, la Administración está legitimada a

cobrarlos a partir del momento en que se configura la situación de mora y únicamente mientras se mantenga esa situación de retardo en el pago, por lo que pagado el tributo en los términos del artículo 803 del E.T., no procede el cobro de intereses moratorios; cosa distinta, es que mientras el contribuyente no haya cumplido con el deber formal de presentar declaración, la Administración está facultada para imponer sanción por la extemporaneidad en el cumplimiento de esa formalidad, pero esta es una sanción distinta e independiente de la procedente en las situaciones de mora en el deber sustancial del pago, la cual deja de ser aplicable una vez el contribuyente consigna los valores adeudados.

Precisa que el artículo 804 del E.T. es aplicable en los casos en que el contribuyente tenga una deuda fiscal a cargo sobre la cual se generen intereses y sanciones, de forma que los pagos que se vayan efectuando deben aplicarse proporcionalmente según lo indica la norma; diferente es el caso en que el contribuyente ya ha pagado el 100% del impuesto, pues en este caso no existe deuda vencida a la cual deba aplicarse la regla de imputación; es decir, pagado el impuesto no hay una obligación a cargo de la que pueda predicarse la calidad de vencida, ello aún cuando esté pendiente el cumplimiento del deber formal de declarar que da lugar a la aplicación de la sanción por extemporaneidad, la cual, se genera al momento de presentación de la declaración y que en todo caso es independiente al cumplimiento del deber de pago.

Aduce que aun cuando se admitiera que aplica la regla de imputación, cuando la totalidad del impuesto se ha pagado no hay lugar a la causación de intereses adicionales a partir del pago, y por ende, a lo sumo, los pagos efectuados deberán aplicarse directamente al impuesto y a la sanción por extemporaneidad, pero en ningún caso a intereses; sin embargo, es necesario señalar que en virtud de lo establecido en los artículos 137 y 197 de la Ley 1607 de 2012 el pago realizado con posterioridad a la Ley 1430 de 2010 debía imputarse de manera principal al pago del impuesto, y sin lugar a sanciones ni intereses para las declaraciones presentadas antes de 31 de julio de 2013, aplicando el principio de favorabilidad que dispone el deber de la Administración de aplicar la norma más favorable aunque sea de manera retroactiva.

3. No existió daño al Estado en el presente caso y por lo tanto no es aplicable la sanción por extemporaneidad

Indica que debe existir una proporcionalidad y razonabilidad en las sanciones que se impongan respecto de los daños y perjuicios ocasionados con la acción u

omisión del agente, precisando que en el presente caso la DIAN afirma que no hay lugar a efectuar un análisis de proporcionalidad o razonabilidad pues esto solamente aplica para la sanción por no enviar información o enviarla con errores; pero considera que dichos principios son aplicables a todo tipo de sanciones y no solamente a la establecida en el artículo 651 del E.T., y así lo determina el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012. Cita sentencias C-616 de 2002 de la Corte Constitucional y del 6 de octubre de 2009 del Consejo de Estado – Sección Cuarta, expediente No. 17043, en la cual se señala que lo determinante al momento de imponer la sanción es la causación del daño.

Refiere que no puede la Administración Tributaria imponer sanciones cuando no existe daño para la Administración ni beneficio para el contribuyente derivado de la conducta cuestionada, pues el poder sancionatorio debe estar precedido de un relevante espíritu de justicia, de forma que si la conducta cuestionada no ocasiona ningún perjuicio a la Administración o a los terceros, aquella no se encuentra legitimada para imponer sanción, por lo que sin daño ni detrimento para el Estado no debe proceder sanción pecuniaria alguna o, al menos, la misma debe ser graduada atendiendo a las circunstancias específicas.

4. Conclusiones aplicables al caso particular

Sostiene que el 9 de febrero de 2011, esto es, dentro del plazo legal, QUAD presentó la declaración de retención en la fuente correspondiente al mes de enero de 2011, registrando un valor a pagar de COP\$284.984.000, valor que fue pagado mediante recibos oficiales de pago presentados el 10 de febrero de 2011 (COP\$195.260.000) y el 16 de febrero del mismo año (COP\$89.724.000), recibos en los cuales se pagaron los intereses de mora correspondientes a la extemporaneidad del pago, liquidados hasta el 16 de febrero, por tanto, desde esa fecha la Administración recibió en su totalidad el valor que por retención en la fuente de enero de 2011 debía reconocer QUAD, más los intereses moratorios que correspondían, cesando de esta forma la situación de mora predicable; por lo tanto, aun cuando QUAD presentó la declaración de retención en la fuente correspondiente al mes de enero de 2011 sin pago total, quedando inmersa dentro de las causales legales de ineficacia, lo cierto es que el pago total del impuesto sí ingresó a las arcas del Estado el 16 de febrero de 2011, y en consecuencia sólo hasta ese momento la sociedad se encontraba en mora de cumplir con su obligación sustancial de pago del impuesto, cosa diferente es que el deber formal de presentar la declaración no se hubiera entendido cumplido, pero NO puede la Administración desconocer que el pago sustancial fue efectuado.

Resalta que la ley 1607 de 2012 confiere a los agentes retenedores que hubieren omitido la obligación de presentar la declaración de retención en la fuente con pago total por períodos gravables anteriores al 2012, la posibilidad de presentar dichas declaraciones sin liquidar sanción ni intereses moratorios, siempre y cuando la declaración se presente antes del 31 de julio de 2013 y adicionalmente contempla el principio de favorabilidad en materia sancionatoria aunque se trate de la aplicación retroactiva de la ley, por lo tanto, encontrándose QUAD dentro del supuesto de hecho previsto en la norma, esto es, habiendo presentado nuevamente su declaración de retención de enero de 2011 antes del 31 de julio de 2013, y teniendo en cuenta que la DIAN debía aplicar el principio de favorabilidad en este caso, no es procedente la aplicación de intereses y sanciones; precisando que el único límite temporal que la norma impuso para la presentación de las declaraciones que quedan cobijadas por el beneficio, es el 31 de julio de 2013, no hace distinciones adicionales frente a los meses anteriores, no podría hacerlo pues no existe ninguna diferencia que justifique un tratamiento desigual entre el contribuyente que presentó su nueva declaración de retención con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 1607, que el contribuyente que lo hizo dentro del mes siguientes a esta fecha, por ello, en aplicación del principio de favorabilidad el beneficio debió ser reconocido a todos los contribuyentes que hayan efectuado pagos con posterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 1430 de 2010 y antes del 31 de julio de 2013.

Argumenta que la declaración presentada por QUAD para subsanar la causal de ineficacia antes del 31 de julio de 2013, queda cobijada por las previsiones contenidas en el artículo 137 de la Ley 1607 de 2012, por lo tanto, la liquidación de sanciones e intereses efectuada y exigida por la DIAN en relación con la declaración de retención en la fuente presentada por la sociedad el 14 de diciembre de 2012 por valor de \$441.674.000 se erige como un pago de lo no debido carente de causa legal cuya devolución debe ser reconocida por la Administración, so pena de incurrir en un enriquecimiento sin causa, y si en gracia de discusión se aceptara que las reglas analizadas no son aplicables al caso, en todo caso, el artículo 137 de la Ley 1607 de 2012 señala que los valores consignados a partir de la vigencia de la Ley 1430 de 2010 sobre las declaraciones de retención en la fuente ineficaces se imputarán de manera automática y directa al impuesto, por lo tanto, por ministerio de la ley, y en virtud del principio de favorabilidad, los valores inicialmente cancelados por la actora deben entenderse directamente aplicados al impuestos, entendiéndose entonces

cubierto en su totalidad al momento en que los dineros ingresaron al fisco, sin que haya lugar al cobro de intereses moratorios.

2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La entidad demandada se opone a la prosperidad de las pretensiones, indicando que los actos se ajustaron a las normas sustanciales y procesales vigentes, sin violación de disposición jurídica alguna, y que al haberse presentado el 10 de febrero de 2011 sin pago total la declaración mensual de retención en la fuente del primer período del año 2011, y que esta resultare ineficaz por ministerio de la ley, la sociedad actora se encontraba obligada a liquidar y pagar lo correspondiente a la sanción por extemporaneidad e intereses moratorios de conformidad con lo dispuesto en los artículos 641 y 634 del E.T., y por consiguiente los pagos realizados con posterioridad al 10 de febrero de 2011 debían imputarse conforme lo previsto en el artículo 804 ibídem, sin que sea aplicable el artículo 137 de la Ley 1607 de 2012, pues se trata de un beneficio para los agentes retenedores que hasta el 31 de julio de 2013 presentaran declaraciones de retención en la fuente con pago en relación con períodos gravables anteriores al 30 de noviembre de 2012, sobre los cuales se haya configurado la ineficacia, para el momento en que entró a regir dicha ley, esto es, 26 de diciembre de 2012, respecto de QUAD ya existía una situación jurídica consolidada por concepto de la declaración mensual de retenciones en la fuente período 1° de 2011, la cual fue presentada el 14 de diciembre de 2012, por consiguiente no es viable la aplicación retroactiva de dicha norma.

Arguye que en virtud del artículo 24 del Decreto 4836 del 30 de diciembre de 2010 la sociedad actora el 9 de febrero de 2011 presentó la declaración mensual de retenciones en la fuente, período 1 de 2011, con el formulario No. 3507686707871, registrando un valor total de retenciones más sanciones de \$284.984.000; que el 10 de febrero de 2011 con recibo oficial de pago No. 490773228198 pagó la suma de \$195.260.000, es decir, que no realizó el pago total de las retenciones declaradas antes del vencimiento del plazo para declarar; que el 11 de febrero de 2011, en virtud del artículo 50-1 del E.T., por ministerio de la ley, operó la ineficacia de la declaración; que posteriormente y vencido el plazo para presentar la declaración de retenciones, el 16 de febrero de 2011 con recibo oficial de pago No. 4907733003790 pagó la suma de \$89.724.000 y \$311.000 por concepto de intereses de mora, para un total de \$90.035.000; que siendo clara la ineficacia de la declaración mensual de retención en la fuente período 1 del año

2011 presentada el 9 de febrero de 2011, la sociedad presentó nuevamente el 31 de octubre de 2012 la declaración registrando un valor total de retenciones de \$284.984.000, más un valor por sanciones de \$284.984.000, para un total de retenciones más sanciones de \$569.968.000 (sic); y el 14 de diciembre de 2012 la sociedad presentó nuevamente la declaración de retención en la fuente con formulario No. 9100016033641 registrando un valor total de retenciones de \$284.940.000, más un valor por sanciones de \$284.984.000, para un total de retenciones más sanciones de \$569.968.000, la cual surtió validez al haberse realizado el pago total de las retenciones, sanciones e intereses.

Expresa que teniendo en cuenta que frente a la declaración presentada por QUAD el 9 de febrero de 2011 operó la ineficacia, de ella se genera un incumplimiento y una extemporaneidad de acuerdo a lo previsto en los artículos 641 y 634 del E.T.; precisando que al existir una declaración ineficaz se entiende ésta como inexistente, y por lo tanto, los pagos realizados por la sociedad, como agente retenedor, no se imputan de la forma como fueron presentados y cancelados, sino conforme las reglas de imputación establecidas en el artículo 804 del E.T., y que como existe una sanción por extemporaneidad de la Declaración Mensual de Retenciones en la Fuente del primer período del año 2011, que debe ser cubierta con los pagos efectuados, al aplicar la proporción de que trata la norma quedan descubiertos valores por concepto de impuestos que originan la causación de intereses, es decir, contrario a lo afirmado por la demandante, si existía una deuda vencida, la cual no puede ser desconocida alegándose la aplicación del artículo 137 de la Ley 1607 de 2012, que para el momento en que se hizo exigible la obligación de consignar los valores retenidos, aún no había sido expedida.

Aduce que el Consejo de Estado ha señalado, conforme el artículo 803 del E.T. que se tiene por realizado el pago del impuesto desde la fecha en que los valores imputables ingresen a las oficinas de impuestos nacionales o a las entidades autorizadas para el recaudo, aún a título distinto del pago, como los depósitos, buenas cuentas, retenciones en la fuente, o que resulten como saldo a favor por cualquier concepto. Cita sentencia del 24 de abril de 1998 del Consejo de Estado – Sección Cuarta, expediente No. 12862, y precisa que el referido artículo debe interpretarse en concordancia con el artículo 815 que señala que los contribuyentes pueden solicitar la compensación de sus obligaciones con los saldos a favor, lo cual no significa que para efectos de la compensación, una vez generado un saldo a favor, se entiendan pagadas las deudas fiscales sin existir manifestación expresa del contribuyente y sin que tal solicitud haya sido aceptada

porque el solo hecho de existir un saldo a favor del contribuyente no extingue las deudas por concepto de impuestos.

Manifiesta que en el presente caso nos encontramos frente a una declaración de retenciones en la fuente presentada sin pago, asunto frente al cual de manera especial el artículo 580-1 del E.T. estableció que para que una declaración de retención en la fuente presentada sin pago sea eficaz, el agente retenedor debe tener un saldo a favor igual o superior a los 82.000 UVT, y que la actora señala que a fecha de presentación de la declaración de retenciones en la fuente período 1 del año 2011 QUAD tenía un saldo a favor, sin embargo, no informa ni prueba el origen ni la cuantía del mismo, así como tampoco prueba que haya solicitado su compensación con cargo a dicho tributo, por lo tanto, el cargo por presunta violación del artículo 803 del E.T. no puede prosperar pues su aplicación dependía únicamente de la sociedad demandante, quien de existir saldos a favor debió elevar solicitud de compensación dentro de los 6 meses siguientes a la presentación sin pago de la declaración de retenciones en la fuente del periodo 1 de 2011.

Señala que si bien es cierto frente a la Declaración Mensual de Retenciones en la Fuente No. 3507686707871 presentada sin pago el 9 de febrero de 2011 operó la ineficacia, también lo que es dicha ineficacia fue subsanada el 14 de diciembre de 2012 cuando QUAD presentó nuevamente la declaración de retención en la fuente correspondiente al período 1 del año 2011, es decir, antes de la entrada en vigencia de la Ley 1607 de 2012; en consecuencia, contrario a lo señalado por la actora, al 26 de diciembre de 2012, fecha en que entró a regir la referida ley no cumplía con los presupuestos establecidos en el artículo 137 para la aplicación del beneficio allí establecido, pues para ese momento ya existía una declaración de retención por el año 2011 válida y con pago total, es decir, una situación jurídica consolidada, que no podía ser modificada en virtud del principio de favorabilidad previsto en el artículo 197 de la misma ley, pues la vigencia de la ley conlleva su eficacia jurídica, entendida como obligatoriedad y oponibilidad.

Precisa que en materia tributaria la elasticidad de la norma se encuentra limitada por el artículo 363 de la C.P. que establece de manera perentoria que las leyes tributarias no se aplican con retroactividad, y el artículo 338 de la C.P., según el cual tratándose de leyes que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, solo pueden aplicarse a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la

respectiva ley, con lo cual se prescribe de manera categórica cualquier efecto hacia el pasado de normas tributarias que afecten de manera negativa al contribuyente.

Expone que la jurisprudencia de la Corte Constitucional en desarrollo del principio de favorabilidad ha autorizado la aplicación inmediata de modificaciones que beneficien al contribuyente respecto de los denominados tributos de periodo, es decir, siempre que los hechos económicos gravados no se hayan consolidado, caso en el cual se está frente al fenómeno de retrospectividad de la ley y no de irretroactividad propiamente dicha, lo cual significa que se deja a salvo la prohibición de aplicación retroactiva de la ley tributaria contenida en el artículo 363 constitucional. Cita sentencia C-952 de 2007 y la sentencia del 3 de agosto de 2006 del C.E., expediente No. 14897.

Resalta que en el asunto bajo estudio al entrar en vigencia la ley 1607 de 2012 respecto de las retenciones en la fuente período 1 de 2011 a cargo de QUAD ya existía una situación jurídica consolidada frente a la cual no puede aplicarse de manera retroactiva un beneficio, pues de aceptarse tal situación se pondrían en peligro el sistema fiscal colombiano; por lo tanto, tampoco es viable la aplicación de lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 137 de la ley, pues para que los valores consignados a partir de la vigencia de la ley 1340 de 2010 sobre la declaraciones de retención en la fuente ineficaces, se pudieran imputar de manera directa al impuesto y año gravable de la declaración de retención en la fuente que se considerara de ineficaz, el agente de retención debía presentar en debida forma la respectiva declaración de retención en la fuente de conformidad con lo previsto en el inciso primero del mismo artículo y pagar la diferencia, y para la entrega en vigencia de la norma, QUAD ya había presentado válidamente la declaración de retención y se encontraba totalmente cancelada; es decir, ya no existía una declaración ineficaz; precisando que el inciso segundo del artículo 137 de la Ley 1607 de 2012 se encuentra atado al cumplimiento de los presupuestos previstos en el inciso primero de la misma norma, por lo tanto, no operaba de manera independiente como pretende hacerlo ver la parte actora y en consecuencia la Administración dio correcta aplicación a la prelación en la imputación de pagos establecidas en el artículo 804 del E.T.

Asevera que la sociedad actora tenía hasta el 10 de febrero de 2011 para presentar la declaración de retenciones en la fuente del período 1 de 2011 y sin embargo lo hizo hasta el 14 de diciembre de 2012, es decir, de forma extemporánea, por lo tanto, el artículo 641 del E.T. impone a los obligados que

declaren extemporáneamente el deber de liquidar y pagar la sanción por extemporaneidad y señala cómo y en qué proporción debe hacerlo, y sin que ello dependa o este condicionado a que exista o no un daño para la Administración; por consiguiente en relación con la aplicación de los principios de lesividad, proporcionalidad y gradualidad contenidos en el artículo 197 del E.T., debe señalarse que estos fueron aplicados por el legislador en la redacción del artículo 641 del E.T., sin dejar posibilidad al intérprete de la ley de entrar a realizar ejercicio alguno de graduación o modificación del porcentaje o base de la misma (fls. 101-128).

3. TRÁMITE PROCESAL

El 16 de julio de 2015 se admitió la demanda (fls. 85-86); el 14 de julio de 2016 se tuvo por contestada la demanda y se fijó fecha y hora para la realización de la Audiencia Inicial (fl. 180); la cual fue reprogramada mediante providencia del 28 de julio de 2016 (fl. 189); el 5 de agosto de 2016 se surtió la prenotada diligencia, se prescindió de la realización de las audiencias contempladas por los artículos 181 y 182 del CPACA, y se corrió traslados a las partes y al Ministerio Público para que presentaran sus alegaciones finales (fls. 198-204) , y con informe secretarial el proceso ingresó para proferir sentencia (fl. 214).

4. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

Dentro del término de ley las partes presentaron sus alegatos, reiterando los argumentos expuesto demanda y contestación (fls. 205-208, 209-213).

5. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

La Agente del Ministerio Público no rindió concepto en esta oportunidad.

II. CONSIDERACIONES DE LA SALA

COMPETENCIA

Es competente esta Corporación para conocer el presente proceso en primera instancia, por disposición del artículo 152 del CPACA.

CADUCIDAD

La presente demanda promovida en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho fue interpuesta dentro del término de caducidad

previsto en el artículo 138 del CPACA, si se tiene en cuenta que la Resolución No. 1074 del 25 de noviembre de 2014, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Resolución No. 6282-1043 del 1º de noviembre de 2013 que niega una solicitud de devolución, fue notificada personalmente el 10 de diciembre de 2014 (fl. 61); y la demanda fue interpuesta el 10 de abril de 2015 (fl. 1).

PROBLEMA JURÍDICO

De conformidad con la fijación del litigio realizada en la audiencia inicial, el debate se centra en determinar la legalidad de la Resolución No. 6282-1043 del 1º de noviembre de 2013, proferida por la División de Gestión de Recaudo de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la DIAN, en cuanto rechazó la suma de \$249.845.000 solicitada en devolución por la demandante, y de la Resolución No. 1074 de 25 de noviembre de 2014, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, que resolvió desfavorablemente el recurso de reconsideración Interpuesto contra la primera; para lo cual, conforme al cargo de nulidad formulado, se debe establecer: (i) Si la demandante podía acceder al beneficio previsto en el artículo 137 de la Ley 1607 de 2012, que adicionó el párrafo transitorio al artículo 580-1 del E.T., y por ende si se vulneraron los principios de justicia tributaria, igualdad, buena fe y confianza legítima; (ii) En qué momento fue satisfecha completamente la obligación a cargo de la demandante, y por ende si la Administración aplicó en debida forma las reglas de imputación de pagos previstas en el artículo 804 del E.T., y si se vulneró el principio de favorabilidad; y (iii) si es procedente la imposición de la sanción por extemporaneidad.

Para resolver el problema jurídico planteado se encuentran acreditados a proceso, los siguientes hechos:

1. La sociedad actora el 9 de febrero de 2011 presentó sin pago la declaración mensual de retenciones en la fuente del primer período del año 2011, reportando como valor total de retenciones la suma de \$284.984.000 (fl. 2 c.a.), efectuando pago el 10 de febrero de 2011 mediante recibo oficial de pago No. 4907732278198 por valor de \$195.260.000 por concepto de pago de impuesto (fl. 21 c.a.), y el 16 de febrero de 2011 mediante el recibo oficial de pago No. 4907733003790 canceló la suma de \$90.035.000; discriminada así: (i) \$311.000 por intereses de mora y; (ii) \$89.724.000 por pago de impuesto (fl. 20 c.a.); la declaración inicial fue corregida el 31 de octubre de 2012 bajo el formulario No.

3507733099940 reportando por valor total de retenciones \$284.984.000, por sanciones \$284.984.000; para un total de \$569.968.000 (fl. 50 c.a.); y finalmente el 14 de diciembre de 2012 también presentó corrección bajo el formulario No. 3507736330408 señalando como total de retenciones \$284.984.000, sanciones por valor de \$284.984.000, para un total de retenciones más sanciones de \$569.968.000 (fl. 4 c.a.)

2. La sociedad actora el 1° de noviembre de 2012 realizó pago por retención en la fuente del 1 período del año 2011 mediante recibo oficial de pago impuestos nacionales No. 490703106985-9 por valor de \$328.414.000; discriminados así: (i) \$153.027.000 pago por sanción; (ii) \$29.526.000 pago por intereses de mora; y (iii) 145.861.000 pago por impuesto (fls. 18 c.a., y 67 c.p.); igualmente en la misma fecha a través del recibo oficial de pago No. 490703106979-4 pagó \$113.260.000 por intereses de mora (fls. 19 c.a. y 66 c.p.).

3. El 28 de agosto de 2013 la sociedad actora presentó solicitud de devolución y/o compensación por pago en exceso respecto de retención en la fuente primer período del año 2011, por valor de \$328.414.000 (fls. 22-36 c.a.).

4. La entidad demandada profirió la Resolución No. 6282-1043 del 1° de noviembre de 2013 por medio de la cual se resuelve una solicitud de devolución disponiendo devolver a la sociedad actora la suma de \$78.589.000 como pago en exceso generado en el concepto Retención en la Fuente correspondiente al mes de enero del año 2011; y rechazar la suma de \$249.845.000 del valor solicitado (fls. 53-55 c.a.); última decisión respecto de la cual se interpuso recurso de reconsideración (fls. 59-76 c.a.); el cual fue resuelto mediante la Resolución No. 1074 del 25 de noviembre de 2014, confirmando la decisión recurrida (fls. 95-105 c.a.).

Determinado los hechos probados, procede analizar la procedencia de la solicitud de devolución de pago en exceso formulada por la sociedad actora, y que fue rechazada por la DIAN a través de los actos administrativos demandados.

La sociedad actora el 9 de febrero de 2011 presentó sin pago la declaración de la retención en la fuente respecto del primer período del año 2011, realizando, respecto a dicha declaración un pago el 10 de febrero de 2011 por valor de \$195.260.000 y otro el 16 de febrero del mismo año por valor de \$89.724.000, por concepto de impuesto y \$311.000 por intereses de mora hasta la fecha del pago.

Posteriormente, la sociedad actora para subsanar la causal de ineficacia de la declaración de retención en la fuente del primer período del año 2011 presentada sin pago el 9 de febrero de 2011, presentó su declaración final antes del 31 de julio de 2013, esto es, el 14 de diciembre de 2012, por lo tanto, sostiene que quedó cobijada por las previsiones contenidas en el artículo 137 de la 1607 de 2012; indicando que conforme a las reglas generales de causación de intereses y en armonía con la norma referida, aplicable en relación con las sanciones e intereses relativos a las declaraciones consideradas ineficaces, es evidente que la sociedad no estaba obligada al reconocimiento de intereses y sanciones al momento en que presentó nuevamente la declaración de retención correspondiente a enero de 2011, pues ya el pago total había sido efectuado con la liquidación de intereses que para ese momento era procedente.

Sobre las devoluciones el E.T., señala:

ARTÍCULO 850. DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR. <Artículo modificado por el artículo 49 de la Ley 223 de 1995. El nuevo texto es el siguiente:> *Los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias podrán solicitar su devolución.*

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.
(...)"

Respecto a la devolución del pago en exceso, el Consejo de Estado, Sección Cuarta, C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, en sentencia del 19 de mayo de 2011, expediente No. 25000-23-27-000-2007-90200-01(17266), precisó:

“En relación con el pago en exceso o de lo no debido también es permitido obtener su devolución, en el primer caso cuando se cancelan por impuestos, sumas mayores a las que corresponden legalmente, y en el segundo evento, cuando se realizan pagos “sin que exista causa legal para hacer exigible su cumplimiento”.¹

La Sala ha precisado que:

“(...)

El pago de lo no debido, el pago en exceso y el saldo a favor

Considera la Sala que el pago de lo no debido, el pago en exceso y el saldo a favor que el estatuto tributario regula, son instituciones jurídicas que se derivan del enriquecimiento sin causa del derecho civil.

¹ Artículo 21 del Decreto 1000 de 1997.

La Corte Suprema de Justicia ha precisado que para que prospere una reclamación por enriquecimiento sin causa, deben concurrir los siguientes requisitos: El primero, que exista un enriquecimiento y un empobrecimiento correlativo y, el segundo, que el empobrecimiento sufrido sea injusto o se haya producido sin causa jurídica.²

El artículo 2313 del C.C. dispone que hay pago de lo no debido cuando alguien paga por error y prueba que no tenía la obligación de hacerlo, caso en el cual, tiene derecho para repetir lo pagado.

El artículo 850 del E.T. que por remisión expresa del artículo 66 de la Ley 383 de 1997³ y por el artículo 59 de la Ley 788 de 2002⁴, se aplica a las entidades territoriales, dispone que los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias podrán solicitar su devolución. Así mismo, que la DIAN debe devolver oportunamente a los contribuyentes los pagos en exceso o de lo no debido, que estos hayan efectuado por concepto de obligaciones tributarias y aduaneras, cualquiera que fuere el concepto del pago.

(...)

Considera la Sala que las tres nociones de pago de lo no debido, pago en exceso y saldo a favor, conllevan la noción de pago sin justa causa. Precisamente por esa misma razón, se deriva a favor de los contribuyentes el derecho para reclamar el reintegro de lo pagado, a través de los mecanismos de devolución o compensación.

De las tres nociones, el saldo a favor es el que menor dificultad tiene para ser identificado habida cuenta que se evidencia en algunas declaraciones tributarias que se diseñan precisamente con ese fin, vr.gr. la declaración de renta, la declaración de ventas.

Así mismo, es posible que se identifique en las declaraciones, el pago en exceso cuando deviene de errores aritméticos, por ejemplo.

En cambio, tratándose del pago de lo no debido, es usual o incluso, constituye un requisito legal, que la misma autoridad administrativa o una autoridad judicial declare su existencia, situación que tampoco se descarta para los casos de saldo a favor o pago en exceso.

(...)

En ese orden de ideas, cuando un contribuyente pretende la devolución o la compensación de un pago realizado, basta que pruebe que éste no tiene causa

² CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. SALA DE CASACIÓN CIVIL. Magistrado Ponente: CÉSAR JULIO VALENCIA COPETE. Bogotá D.C., dos (2) de octubre de dos mil ocho (2008). Ref. exp. 63001-3103-004-2002-00034-01

³ "ARTICULO 66. ADMINISTRACION Y CONTROL. Los municipios y distritos, para efectos de las declaraciones tributarias y los procesos de fiscalización, liquidación oficial, imposición de sanciones, discusión y cobro relacionados con los impuestos administrados por ellos, aplicarán los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario para los impuestos del orden nacional."

⁴ "ARTÍCULO 59. PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO TERRITORIAL. Los departamentos y municipios aplicarán los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario Nacional, para la administración, determinación, discusión, cobro, devoluciones, régimen sancionatorio incluida su imposición, a los impuestos por ellos administrados. Así mismo aplicarán el procedimiento administrativo de cobro a las multas, derechos y demás recursos territoriales. El monto de las sanciones y el término de la aplicación de los procedimientos anteriores, podrán disminuirse y simplificarse acorde con la naturaleza de sus tributos, y teniendo en cuenta la proporcionalidad de estas respecto del monto de los impuestos."

legal y que la solicitud se presentó en los términos que establece la ley. Si es un saldo a favor, dentro de los dos años siguientes al vencimiento del término para declarar o, si es un pago de lo no debido o un pago en exceso, dentro del término de la acción ejecutiva de que trata el artículo 2536 del C.C. (...)⁵.” (Subrayado fuera de texto).

Conforme la cita jurisprudencial, se presenta pago en exceso cuando se efectúa un pago sin que exista causa legal para hacer exigible su cumplimiento.

En el presente caso, la sociedad actora presentó la declaración de retenciones en la fuente del primer bimestre del año 2011 sin pago, por lo tanto, la misma, de conformidad con el artículo 580-1 del E.T., vigente para la fecha de presentación de la declaración, resultaba ineficaz. Señalaba textualmente la norma:

“Artículo 580-1. Adicionado L. 1430/2010. Art. 15. Ineficacia de las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago total. Las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago total no producirán efecto legal alguno sin necesidad de acto administrativo que así lo declare.

Lo señalado en el inciso anterior no se aplicará cuando la declaración de retención en la fuente se presente sin pago por parte de un agente retenedor que sea titular 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 de retención en la fuente. Para tal efecto el saldo a favor debe haberse generado antes de la presentación de la declaración de retención en la fuente por un valor igual o superior al saldo a pagar determinado en dicha declaración.

El agente retenedor deberá solicitar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales la compensación del saldo a favor con el saldo a pagar determinado en la declaración de retención, dentro de los seis meses (6) siguientes a la presentación de la respectiva declaración de retención en la fuente.

Cuando el agente retenedor no solicite la compensación del saldo a favor oportunamente o cuando la solicitud sea rechazada la declaración de retención en la fuente presentada sin pago no producirá efecto legal alguno, sin necesidad de acto administrativo que así lo declare.”.

Teniendo en consideración la norma en cita, cuando un contribuyente presenta la declaración de retención sin pago total, se reputa ineficaz, es decir, no produce efecto legal alguno, por lo que, como en el sub judice, se debe presentar una nueva declaración, que no constituye una declaración de corrección de la inicial, sino una nueva declaración en la cual se deben liquidar las sanciones de

⁵ Sentencia 25000232700020050006001 (16370) del 24 de septiembre de 2009, C.P. Doctor Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

extemporaneidad e intereses de mora que se generaren hasta el día en que se presente esa nueva declaración.

Sobre el particular, el Consejo de Estado, señaló⁶:

“(…)

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 declarara⁷.

La variación en relación con la norma que se refería a la ineficacia de la declaración presentada sin pago⁸, 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

⁶ Sentencia del 26 de noviembre de 2015 del Consejo de Estado – Sección Cuarta, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, expediente No. 11001-03-27-000-2011-00031-00(19104)

⁷ Artículo 15.

⁸ Literal e) del artículo 580 del Estatuto Tributario. Derogado por el artículo 67 de la Ley 1430 de 2010.

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 Nacionales⁹”. (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 Constitucional¹⁰ concluyó que era razonable y proporcionado que el pago total fuera considerado como condición de eficacia de la declaración de retención¹¹, 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

⁹ 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.

¹⁰ Sentencia C-102 de 11 de marzo de 2015, M.P. Dra. Gloria Stella Ortiz Delgado.

¹¹ Cfr. Sentencia ibídem.

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.

(...)

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 pagar¹²".

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.

(...)"

En ese orden, se reitera que las declaraciones de retención en la fuente se deben presentar con pago, para que se entiendan válidamente presentada, por lo tanto, si el pago se efectúa por fuera del término previsto para declarar, la declaración se torna ineficaz por mandato legal, sin que se requiera acto administrativo de la Autoridad Tributaria que así lo declare.

Analizado el caso particular, se constata que la declaración de la retención en la fuente correspondiente al primer período del año 2011 fue presentada sin pago el

¹² Sentencia ibídem.

9 de febrero de 2011, por lo tanto, conforme la norma y jurisprudencia en cita, dicha declaración resultó ineficaz, y si bien el 10 de febrero de 2011, fecha en la cual se vencía el plazo para presentar la declaración, la sociedad actora efectuó pago por valor de \$195.260.000, el mismo no subsanó la ineficacia aludida, máxime cuando el valor pagado no correspondió al valor total declarado, esto es, \$284.984.000; aunado a que fue hasta el 16 de febrero de 2011 cuando se terminó de pagar a la Administración el valor reportado por concepto de retención en la fuente, cancelando en dicha fecha la suma de \$89.724.000, más \$311.000 por concepto de intereses de mora.

Ahora bien, tal como lo ha sostenido el Consejo de Estado¹³, el pago de las retenciones en la fuente vencido el plazo para declarar no subsana la inconsistencia, y, por lo tanto, se debe tener por no presentada la declaración; por lo que en el presente caso, tal como como ha sido indicado por la parte demandada, la declaración de retención en la fuente presentada el 9 de febrero de 2011 fue ineficaz al haber sido presentada sin pago, debiendo precisarse que el pago total del valor declarado fue cancelado por fuera del término para declarar, esto es, 16 de febrero de 2011, cuando la fecha límite de vencimiento era el 10 de febrero de 2011.

Igualmente se debe precisar que la sociedad actora el 31 de octubre de 2012 presentó una nueva declaración mensual de retenciones en la fuente correspondiente al primer período del año 2011, registrando un total de retenciones por valor de \$284.984.000, y por concepto de sanciones la suma de 284.984.000, para un total de \$569.968.000; siendo cancelada el 1° de noviembre de 2012 la suma de \$441.674.000; y que posteriormente el 14 de diciembre de 2014 se presentó nuevamente la declaración registrando los mismos valores indicados en la declaración del 31 de octubre de 2012; no obstante, la obligación formal de declarar la retención en la fuente practicada por el período 1 de 2011 se entiende satisfecha el 14 de diciembre de 2012, esto es, cuando se presentó la tercera declaración de retención en la fuente.

La demandante considera que la sanción por extemporaneidad y los intereses moratorios se debían calcular por 6 días, puesto que si bien la declaración de retención en la fuente del primer período del año 2011 se presentó sin pago el 9 de febrero de 2011, la obligación sustancial contenida en la declaración se cumplió

¹³ Sentencia del 6 de diciembre de 2012 del Consejo de Estado – Sección Cuarta, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas., expediente No. 250002327000200800226-01 (18222).

el 16 de febrero de 2011; no obstante, la declaración debidamente presentada se entienda eficaz el 14 de diciembre de 2012.

Sobre la sanción por extemporaneidad el artículo 641 del E.T., prevé:

ARTÍCULO 641. EXTEMPORANEIDAD EN LA PRESENTACIÓN. *Las personas o entidades obligadas a declarar, que presenten las declaraciones tributarias en forma extemporánea, deberán liquidar y pagar una sanción por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, equivalente al cinco por ciento (5%) del total del impuesto a cargo o retención objeto de la declaración tributaria, sin exceder del ciento por ciento (100%) del impuesto o retención, según el caso.*

Esta sanción se cobrará sin perjuicio de los intereses que origine el incumplimiento en el pago del impuesto, anticipo o retención a cargo del contribuyente, responsable o agente retenedor.

Cuando en la declaración tributaria no resulte impuesto a cargo, la sanción por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, será equivalente al medio por ciento (0,5%) de los ingresos brutos percibidos por el declarante en el período objeto de declaración, sin exceder la cifra menor resultante de aplicar el cinco por ciento (5%) a dichos ingresos, o del doble del saldo a favor si lo hubiere, o de la suma de \$50.074.000 cuando no existiere saldo a favor. En caso de que no haya ingresos en el período, la sanción por cada mes o fracción de mes será del uno por ciento (1%) del patrimonio líquido del año inmediatamente anterior, sin exceder la cifra menor resultante de aplicar el diez por ciento (10%) al mismo, o del doble del saldo a favor si lo hubiere, o de la suma de \$50.074.000 cuando no existiere saldo a favor.¹⁴

Teniendo en consideración la norma en cita, la sanción por extemporaneidad, para el caso concreto correspondía al 5% del total de la retención por cada mes o fracción de mes calendario de retardo.

La Sala considera que en el presente caso, la sanción por extemporaneidad, en aplicación de los principios de proporcionalidad y de razonabilidad, se debería calcular por 15 días, puesto que la declaración del 9 de febrero de 2011 se presentó sin pago. Y dado que el pago se hizo el 16 de febrero de 2011, por razones de equidad la Sala considera que la mora debe cubrir el período que la demandante se tardó en hacer el pago y que comprende desde el 9 de febrero de 2011 al 16 de febrero de 2011 (6 días).

¹⁴ Texto modificado por la Ley 49 de 1999, con los valores absolutos establecidos para el año 2006 por el decreto 44715 de 2005.

Sobre el particular, el Consejo de Estado, indicó¹⁵:

“(…)

La demandante considera que la sanción por extemporaneidad se debe calcular por un solo mes, puesto que la declaración la debió presentar el día 9 de octubre, pero la presentó el 12 de ese mismo mes.

La Sala considera que la sanción por extemporaneidad, en aplicación de los principios de proporcionalidad y de razonabilidad, se debe calcular por cuatro (4) meses, puesto que la declaración del 12 de octubre de 2006 se presentó sin pago. Y dado que el pago se hizo el 29 de enero de 2007, por razones de equidad la Sala considera que la mora debe cubrir el período que la demandante se tardó en hacer el pago y que comprende desde el 9 de octubre de 2006 al 29 de enero de 2007 (tres meses y fracción de mes).

En consecuencia, la sanción por extemporaneidad equivale al 5% de las retenciones omitidas por un período de 4 meses, no de un mes como lo pretende la demandante.

En el mismo sentido, los intereses de mora también se causaron desde el 10 de octubre de 2006 hasta el 29 de enero de 2007, fecha en que se pagó la retención en la fuente.

En consecuencia, la sanción por extemporaneidad equivale al 5% de las retenciones omitidas por un período de 4 meses, no de un mes como lo pretende la demandante.

En el mismo sentido, los intereses de mora también se causaron desde el 10 de octubre de 2006 hasta el 29 de enero de 2007, fecha en que se pagó la retención en la fuente.

(…)”

Ahora bien, los intereses de mora también se causaron desde el 10 de febrero hasta el 16 de febrero de 2011, fecha en que se pagó la retención en la fuente.

Teniendo en cuenta lo anterior, procedería verificar si para el 14 de diciembre de 2012, fecha en la cual se presentó de forma eficaz la declaración de la retención en la fuente del primer período del año 2011, la demandante había cumplido las obligaciones referidas de retención en la fuente de dicho período, con los pagos realizados el 10 y 16 de febrero de 2011 y 1° de noviembre de 2012; para el efecto, tal como lo realizó la demandada procedía imputar los pagos a los conceptos indicados por la demandante, tal como lo señala el artículo 804 del

¹⁵ Sentencia del 5 de octubre de 2016 del Consejo de Estado – Sección Cuarta, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, expediente No. 25000-23-27-000-2008-00225-01(17839)

ET.¹⁶, sin que ello, implique inaplicación del artículo 803 del E.T, porque en este caso, contrario a lo afirmando por la parte actora, respecto de la declaración de retenciones en la fuente del primer período del año 2011 si existía una deuda vencida relacionada con la sanción por extemporaneidad de la referida declaración.

Sin embargo, se debe precisar que el artículo 580-1 del E.T., fue adicionado por el artículo 137 de la Ley 1607 de 2012, así:

“Artículo 580-1. Adicionado L. 1430/2010. Art. 15. Ineficacia de las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago total. Las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago total no producirán efecto legal alguno sin necesidad de acto administrativo que así lo declare.

Lo señalado en el inciso anterior no se aplicará cuando la declaración de retención en la fuente se presente sin pago por parte de un agente retenedor que sea titular 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 de retención en la fuente. Para tal efecto el saldo a favor debe haberse generado antes de la presentación de la declaración de retención en la fuente por un valor igual o superior al saldo a pagar determinado en dicha declaración.

El agente retenedor deberá solicitar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales la compensación del saldo a favor con el saldo a pagar determinado en la declaración de retención, dentro de los seis meses (6) siguientes a la presentación de la respectiva declaración de retención en la fuente.

Cuando el agente retenedor no solicite la compensación del saldo a favor oportunamente o cuando la solicitud sea rechazada la declaración de retención en la fuente presentada sin pago no producirá efecto legal alguno, sin necesidad de acto administrativo que así lo declare.

INC. Adicionado D.L. 19/2012, art. 57. 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.

¹⁶ ARTÍCULO 804. PRELACIÓN EN LA IMPUTACIÓN. A partir del 1° de enero de 2006, los pagos que por cualquier concepto hagan los contribuyentes, responsables, agentes de retención o usuarios aduaneros en relación con deudas vencidas a su cargo, deberán imputarse al período e impuesto que estos indiquen, en las mismas proporciones con que participan las sanciones actualizadas, intereses, anticipos, impuestos y retenciones, dentro de la obligación total al momento del pago.

Cuando el contribuyente, responsable o agente de retención impute el pago en forma diferente a la establecida en el inciso anterior, la Administración lo reimputará en el orden señalado sin que se requiera de acto administrativo previo.

INC.- Adicionado D.L. 19/2012, art. 67. Las declaraciones diligenciadas a través de los servicios informáticos electrónicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, que no se presentaron ante las entidades autorizadas para recaudar, se tendrán como presentadas siempre que haya ingresado a la administración tributaria un recibo oficial de pago atribuible a los conceptos y períodos gravables contenidos en dichas declaraciones.

<Inciso adicionado por el artículo 67 del Decreto 19 de 2012. La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, para dar cumplimiento a lo establecido por el presente artículo, verificará que el número asignado a la declaración diligenciada virtualmente corresponda al número de formulario que se incluyó en el recibo oficial de pago.

<Inciso adicionado por el artículo 67 del Decreto 19 de 2012. Lo anterior, sin perjuicio de la aplicación de los literales b) y c) y del artículo 580 del Estatuto Tributario.

PARÁGRAFO 1o. Adicionado D.L. 19/2012, art. 67. *Esta disposición se entiende para las declaraciones virtuales diligenciadas por los años gravables 2006 a 2011.*

PARÁGRAFO 2. Adicionado por el artículo 67 del Decreto 19 de 2012. *Los efectos del presente artículo no son aplicables si el contribuyente, responsable o agente retenedor presentó declaración por medio litográfico para el concepto y periodo gravable correspondiente a la declaración diligenciada virtualmente no presentada en los bancos. De igual forma, si los valores consignados en el recibo oficial de pago fueron devueltos o compensados por solicitud del contribuyente o responsable.*

PARAGRAFO TRANSITORIO. Adicionado L 1607/2012, art. 137. *Los agentes retenedores que hasta el 31 de julio de 2013 presenten declaraciones de retención en la fuente con pago en relación con períodos gravables anteriores al 30 de noviembre de 2012, sobre los cuales se haya configurado la ineficacia de que trata este artículo, no estarán obligados a liquidar y pagar la sanción por extemporaneidad ni los intereses de mora.*

Los valores consignados a partir de la vigencia de la Ley 1430 de 2010, sobre las declaraciones de retención en la fuente ineficaces, en virtud de lo previsto en este artículo, se imputaran de manera automática y directa al impuesto y período gravable de la declaración de retención en la fuente que se considera ineficaz, siempre que el agente de retención, presente en debida forma la respectiva declaración de retención en la fuente de conformidad con lo previsto en el inciso anterior y pague la diferencia.

Lo dispuesto en este párrafo aplica también para los agentes retenedores titulares de saldos a favor igual o superior a ochenta y dos mil (82000) UVT con solicitudes de compensación radicada a partir de la vigencia de la Ley 1430 de 2010, cuando el saldo a favor haya sido modificado por la administración tributaria o por el contribuyente o responsable.

Conforme la norma en cita, específicamente el parágrafo transitorio, adicionado por la Ley 1607 de 2012, las declaraciones de retención en la fuente que tengan relación con períodos gravables anteriores al 30 de noviembre de 2012, que sean presentadas por los agentes retenedores antes del 31 de julio de 2013, y sobre las cuales se haya configurado causal de ineficacia, no estarán obligadas a liquidar y pagar sanción por extemporaneidad ni intereses moratorios, es decir, mediante la Ley 1607 de 2012 fue eliminada del ordenamiento jurídico la sanción relacionada con declaraciones ineficaces.

Se debe precisar que las Resoluciones demandadas tuvieron como fundamento para rechazar la devolución de \$249.845.000 el artículo 580-1 antes de la adición de la Ley 1607 de 2012, precisando el acto administrativo que los pagos que originaron la devolución fueron realizados por fuera del vencimiento del término para presentar y pagar la obligación tributaria y que el artículo 137 de la referida ley se refiere a declaraciones presentadas hasta el 31 de julio de 2013, y en el presente caso, la declaración considerada ineficaz fue subsanada el 14 de diciembre de 2012, fecha anterior a la vigencia de la ley.

Es de resaltar que la referida Ley 1607 de 2012, dispuso:

*“ARTÍCULO 197. Las sanciones a que se refiere el Régimen Tributario Nacional se deberán imponer teniendo en cuenta los siguientes principios:
(...)*

*3. FAVORABILIDAD. En materia sancionatoria la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable.
(...)”*

La Corte Constitucional se ha referido al principio de favorabilidad en materia sancionatoria, entre otros pronunciamientos en sentencia C-207 de 2003, en los siguientes términos:

“En efecto, de acuerdo con el artículo 29 Superior, en materia penal, la ley permisiva o favorable, aún cuando sea posterior, se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable. Tal principio, que por extensión se predica de todo del derecho sancionatorio, tiene aplicación tanto en aspectos sustanciales como procedimentales. Al respecto, la Corte Suprema de Justicia, bajo la vigencia de la Constitución de 1886, expresó los siguientes criterios, que mantienen su actualidad a la luz del ordenamiento constitucional de 1991:

“3ª En la ley penal, tomada en su contenido sustantivo, que define los hechos punibles y determina las sanciones, el principio general de la no retroactividad rige para el común de las leyes, pero está excepcionado,

por razones preponderantes, en beneficio de los infractores, para hacer retroactiva cuando es más favorable o benigna que la ley anterior bajo cuyo imperio pudieron tener ocurrencia hechos todavía no juzgados, e incluso sentenciados.

4ª La consagración por el constituyente del equitativo principio de que ‘la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior, se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable’, a que alude el inciso 2º del artículo 26, no ampara a la persona en el juicio criminal solo por el aspecto sustantivo del derecho penal, como pudiera entenderse de las normas contenidas en los artículos 40 y 43 de la Ley 153 de 1887.

Lo que la Carta establece en cuanto a la ley preexistente, en materia criminal, comprende por igual los preceptos sustantivos y de procedimiento dejando, eso sí, a salvo el canon fundamental de la retroactividad cuando la ley posterior es más favorable al imputado de la comisión de un delito.

5ª Admitido que las normas procesales son de orden público, no sujetas a dilaciones en su cumplimiento y aplicación, porque respecto de ellas no puede hablarse de ‘derechos adquiridos’ que inhiban al legislador para modificar la competencia y ritualidad de los procesos que cursan, y que por tal razón no prima la ley de procedimiento vigente al momento de la infracción, como es opinión de algunos tratadistas de derecho constitucional y de derecho procesal penal, lo evidente es que, aun frente a ese supuesto que interpretaría con arbitrarias restricciones la primera parte del artículo 26 de que se trata, la segunda parte del mismo texto hace imperativo, en lo sustantivo y en lo procesal, caso de tránsito entre las legislaciones, aplicar la ley más favorable.

6ª Las leyes de procedimiento no solo están destinadas para fijar competencias y disponer ritualidades adjetivas de los juicios criminales. Muchas de sus disposiciones, las más importantes, consagran los recursos contra las providencias judiciales, los términos probatorios, el debate dentro del plenario, la asistencia profesional del acusado, los medios de defensa, los recursos extraordinarios, los motivos de detención preventiva, entre otras cosas, todas ellas fundamentales, que de un procedimiento a otro puedan, de modo esencial, afectar los derechos del sujeto pasivo de la acción penal.

7ª Sería contrario a la Constitución nacional imponer a un procesado un régimen de excepción en materia de procedimiento, limitado y estrecho en cuanto a recursos y medios de defensa, si cuando este acusado delinquirió regía un sistema, una institución de procedimiento criminal más favorable en lo tocante al derecho inalienable de defensa.

8ª El alcance del artículo 26 de la Constitución Nacional y de los textos penales antes transcritos no permiten dudar sobre las anteriores consideraciones. El juicio previo debe descansar en la ley anterior al hecho del proceso, y la aplicación de una ley posterior a ese evento está condicionada a su carácter permisivo favorable para el acusado.”.

La Corte Constitucional ha expresado que esos principios del debido proceso en materia de favorabilidad, delimitan el ámbito de la potestad de configuración legislativa en los eventos de tránsito de legislación. Sobre este último particular, la Corte en la Sentencia C-619 de 2001, expresó:

“Dicho régimen legal está contenido en los artículos 17 a 49 de la Ley 153 de 1887 que de manera general, en relación con diversos tipos de leyes, prescriben que ellas rigen hacia el futuro y regulan todas las situaciones jurídicas que ocurran con posterioridad a su vigencia. A contrario sensu, las situaciones jurídicas extinguidas al entrar en vigencia una nueva ley, se rigen por la ley antigua. Ahora bien, cuando no se trata de situaciones jurídicas consolidadas bajo la vigencia de la ley anterior, sino de aquellas que están en curso en el momento de entrar en vigencia la nueva ley, ni de derechos adquiridos en ese momento, sino de simples expectativas, la nueva ley es de aplicación inmediata. La aplicación o efecto general inmediato de la ley es la proyección de sus disposiciones a situaciones jurídicas que están en curso al momento de su entrada en vigencia. El efecto general inmediato de la nueva ley no desconoce la Constitución, pues por consistir en su aplicación a situaciones jurídicas que aún no se han consolidado, no tiene el alcance de desconocer derechos adquiridos.

En cuanto a la proyección futura de los efectos de una ley derogada, (ultraactividad de la ley), el régimen legal general contenido en las normas mencionadas lo contempla para ciertos eventos. La ultraactividad en sí misma no contraviene tampoco la Constitución, siempre y cuando, en el caso particular, no tenga el alcance de desconocer derechos adquiridos o situaciones jurídicas consolidadas, ni el principio de favorabilidad penal.”

A su vez la entidad demandada en el Concepto No. 057035 del 10 de septiembre de 2013 expuso sobre el particular:

“2. En el caso planteado, ¿es aplicable el principio de favorabilidad consagrado en el numeral 3 del artículo 197 de la Ley 1607 de 2012, para extinguir la obligación tributaria?

Al respecto es necesario precisar que los principios consagrados en el artículo 197 del Estatuto Tributario (sic), aplican única y exclusivamente en materia sancionatoria, y no tienen el alcance de hacer inaplicables las normas de determinación de los impuestos y menos aún de extinguir las obligaciones tributarias sustanciales:

“Artículo 197. Las sanciones a que se refiere el Régimen Tributario Nacional se deberán imponer teniendo en cuenta los siguientes principios:

...

3. *FAVORABILIDAD. En materia sancionatoria la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable. (...)*” (subrayado fuera de texto).¹⁷

La ley posterior (Ley 1607 de 2012) no solamente previó que el principio de favorabilidad es aplicable en materia de sanciones tributarias, sino que eliminó la sanción por extemporaneidad e intereses moratorios respecto de declaraciones consideradas ineficaces relacionadas con obligaciones tributarias anteriores al 30 de noviembre de 2012 y que fueran presentadas hasta el 31 de julio de 2013, por lo que en el presente caso, aplicando el principio de favorabilidad, si es aplicable la norma en cita para la declaración presentada el 14 de diciembre de 2012 por la sociedad actora que subsanó la declaración ineficaz sin pago del 9 de febrero de 2011, pues reúne los presupuestos de la norma, ya que fue presentada antes del 31 de julio de 2013 y se refiere a declaraciones que contienen obligación tributaria del primer período del año 2011, esto es, anterior al 30 de noviembre de 2012; aunado a lo anterior, la declaración presentada el 14 de diciembre de 2012 no constituye una relación jurídica consolidada, tanto es así, que en el presente proceso y ante la Administración se solicitó la devolución de lo pagado por concepto de sanción de extemporaneidad e intereses moratorios, por lo que al estar discutiéndose tal circunstancia y controvertiéndose la legalidad del pago efectuado en el presente proceso, en virtud de lo expuesto en la jurisprudencia precedentemente citada, debe aplicarse al caso de la sociedad actora la nueva disposición, esto es el párrafo transitorio del artículo 580-1 adicionado por el artículo 137 de la Ley 1607 de 2012; lo cual incluye además, que los valores consignados a partir de la vigencia de la Ley 1430 de 2010 sobre las declaraciones de retención en la fuente ineficaces deben ser imputados de manera directa al impuesto y período gravable de la declaración de retención en la fuente ineficaz, que en este caso, sería el valor declarado por concepto de impuesto, esto es, \$284.984.000, y que fue cancelado a través de recibos oficiales de pago el 10 y 16 de febrero de 2011.

Conforme la jurisprudencia en cita, y aplicando la nueva disposición (Ley 1607 de 2012) en virtud del principio de favorabilidad, la inclusión de sanción por extemporaneidad e intereses moratorios en la declaración de retenciones en la fuente del primer período del año 2011, generó un pago en exceso para la sociedad contribuyente que debe ser devuelto, pues no existía causa legal para incluirlo en la liquidación definitiva contenida en la declaración, y menos aún para

¹⁷ Posición reiterada por la DIAN en el Concepto No. 793 del 18 de junio de 2015.

el pago efectivo realizado el 1° de noviembre de 2012, **por lo que la decisión de la Administración Tributaria de rechazar la suma de \$249.845.000 que constituye parte de lo cancelado por dichos conceptos resultó improcedente, razón por la cual se ordenará su devolución.**

Ahora bien, con relación al pago de intereses en favor de los contribuyentes, el E.T., dispone:

ARTÍCULO 863. INTERESES A FAVOR DEL CONTRIBUYENTE. <Artículo modificado por el artículo , de la Ley 1430 de 2010. El nuevo texto es el siguiente:> *Cuando hubiere un pago en exceso o en las declaraciones tributarias resulte un saldo a favor del contribuyente, sólo se causarán intereses corrientes y moratorios, en los siguientes casos:*

Se causan intereses corrientes, cuando se hubiere presentado solicitud de devolución y el saldo a favor estuviere en discusión, desde la fecha de notificación del requerimiento especial o del acto que niegue la devolución, según el caso, hasta la ejecutoria del acto o providencia que confirme total o parcialmente el saldo a favor.

Se causan intereses moratorios, a partir del vencimiento del término para devolver y hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación.

En todos los casos en que el saldo a favor hubiere sido discutido, se causan intereses moratorios desde el día siguiente a la ejecutoria del acto o providencia que confirme total o parcialmente el saldo a favor, hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación.

ARTÍCULO 864. TASA DE INTERES PARA DEVOLUCIONES. <Artículo modificado por el artículo 166 de la Ley 223 de 1995. El nuevo texto es el siguiente:> *El interés a que se refiere el artículo anterior, será igual a la tasa de interés prevista en el artículo 635 del Estatuto Tributario.*

<Inciso adicionado por el artículo 38 de la Ley 1430 de 2010. El nuevo texto es el siguiente:> Los intereses corrientes se liquidarán a una tasa equivalente al interés bancario corriente certificado por la Superintendencia Financiera de Colombia; para la liquidación de los intereses moratorios, se descontará el término del plazo originario para devolver no utilizado por la administración a la fecha del rechazo total o parcial del saldo a favor. (subrayado fuera de texto)

Se debe precisar que la suma que fue solicitada por la sociedad actora en devolución, constituiría un pago en exceso, por lo tanto, su trámite de devolución está determinado por la ley tributaria, y el reconocimiento y pago de intereses debe basarse en el artículo 863 del Estatuto Tributario que establece cuándo y desde qué fecha se causan tanto los intereses corrientes como moratorios.

De conformidad con lo previsto en el artículo 850 del E.T., la Administración Tributaria tiene el deber de devolver en forma oportuna los pagos en exceso o de lo no debido solicitados por los contribuyentes, y en el caso concreto, la sociedad actora presentó solicitud de devolución de un pago en exceso, por lo tanto, la solicitud se presentó en los términos del Decreto 1000 de 1997, y la Administración a su vez, debió respetar los términos para su resolución, previstos en el artículo 855 *ibidem*, esto es, 50 días, contados a partir de la fecha de presentación en debida forma de la solicitud.

Como quiera que el reconocimiento de intereses debe analizarse conforme los parámetros del artículo 863 del E.T., y que dicha disposición prevé la procedencia de intereses de mora y corrientes respecto de la devolución de pagos en exceso, la Sala analizará si en el presente caso se dan los presupuestos para el efecto.

Ha de precisarse que, en virtud del artículo 855 del E.T., la solicitud de devolución de pago en exceso debe ser resuelta dentro de los 50 días siguientes a la fecha de presentación en debida forma de la solicitud, y siguiendo el derrotero de lo previsto en el artículo 863 del E.T., si vencido el plazo dispuesto en la norma sin que se hubiere resuelto la petición, se causan **intereses moratorios** *a partir del vencimiento del término para devolver y hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación*, e **intereses corrientes** *cuando se hubiere presentado la solicitud y el saldo estuviere en discusión, a partir de la fecha de notificación del requerimiento especial o del acto que niegue la devolución, según el caso, hasta la ejecutoria del acto o providencia que confirme total o parcialmente el saldo a favor.*

Lo anterior permite concluir, que el reconocimiento de intereses moratorios y corrientes fue establecido por el legislador para los casos establecidos en la norma referida.

Sobre el reconocimiento de intereses respecto de sumas devueltas por la Administración Tributaria, el Consejo de Estado, recientemente señaló¹⁸:

“(…)

1.1. Del reconocimiento de los intereses sobre el saldo a favor por pago de lo no debido

El artículo 850 del ET¹⁹ establece que los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias pueden solicitar su

¹⁸ Sentencia del 19 de mayo de 2016 del Consejo de Estado – Sección Cuarta, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, expediente No. 05001-23-31-000-2002-04187-01(19587).

devolución. Además, dispone que la DIAN debe devolver oportunamente a los contribuyentes los pagos en exceso o de lo no debido que se hayan efectuado por concepto de obligaciones tributarias y aduaneras, cualquiera que sea el concepto del pago, siguiendo el procedimiento que se aplica para las devoluciones de los saldos a favor.

La Sala, por su parte, ha señalado que el procedimiento para solicitar y tramitar las devoluciones de los pagos en exceso y de lo no debido es el previsto para los saldos a favor reflejados en las declaraciones tributarias y, por tanto, se debe atender lo dispuesto en los artículos 850 y siguientes del Estatuto Tributario y en el Decreto 1000 de 1997²⁰.

El Decreto 1000 de 1997²¹, «Por el cual se reglamenta parcialmente el procedimiento de devoluciones y compensaciones y se dictan otras disposiciones» establecía los requisitos generales de la solicitud, condiciones particulares para la devolución de algunos tributos en particular, los términos para formular las peticiones y el procedimiento para tales efectos.

El artículo 855 del ET²², vigente al momento en que la demandante formuló la petición de devolución del mayor valor registrado en la declaración del impuesto sobre las ventas del quinto bimestre de año 1997, establecía que la DIAN debía devolver los saldos a favor en el término de los 30 días siguientes a la fecha de la solicitud presentada oportunamente y en debida forma.

Por su parte, el artículo 863 del ET²³ establecía que cuando hubiera un pago en exceso o en las declaraciones tributarias resultara un saldo a favor del contribuyente, solo se causaba intereses corrientes y moratorios en los siguientes casos:

Intereses corrientes, cuando se presentara la solicitud de devolución y estuviera en discusión el saldo a favor, desde la notificación del requerimiento especial o el acto que negaba la devolución, según el caso, hasta cuando se dictara el acto o la providencia que confirmara total o parcialmente el saldo.

¹⁹ ARTICULO 850. DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR. Los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias podrán solicitar su devolución.

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. (...)

²⁰ Ver: Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencias del 13 de agosto De 2009. C.P.: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Radicación: 250002327000200401786 01 (16392) y del 28 de febrero de 2008, M.P.; Ligia López Díaz. Exp. 15924.

²¹ Derogado por el art. 27, Decreto 2277 de 2012.

²² ARTÍCULO 855 La Administración de Impuestos deberá devolver, previa las compensaciones a que haya lugar, los saldos a favor originados en los impuestos sobre la renta y complementarios y sobre las ventas, dentro de los treinta (30) días siguientes a la fecha de la solicitud de devolución presentada oportunamente y en debida forma.

²³ ARTÍCULO 863. Cuando hubiere un pago en exceso o en las declaraciones tributarias resulte un saldo a favor del contribuyente, sólo se causarán intereses corrientes y moratorios, en los siguientes casos:

Se causan intereses corrientes, cuando se hubiere presentado solicitud de devolución y el saldo a favor estuviere en discusión, desde la fecha de notificación del requerimiento especial o del acto que niegue la devolución, según el caso, hasta la del acto o providencia que confirme total o parcialmente el saldo a favor.

Se causan intereses moratorios, a partir del vencimiento del término para devolver y hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación.

Lo dispuesto en este artículo sólo se aplicará a las solicitudes de devolución que se presenten a partir de la vigencia de esta ley.

Intereses de mora una vez vencido el plazo para efectuar la devolución sin que la Administración la hubiera ordenado, hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación.

En el asunto que convoca la presente controversia, la demandante presentó la solicitud de devolución del mayor valor registrado en la declaración del impuesto sobre las ventas del quinto bimestre de año 1997 el 9 de abril de 2001. La DIAN, por su parte, ordenó la devolución el 22 de mayo de 2001 mediante resolución 02018, es decir dentro de los 30 días previstos en el artículo 855 del ET.

En esas condiciones, la Sala considera que el pago de los \$7.268.000, además de no ser objeto de discusión, fue oportuno, en tanto que se realizó en el término de 30 días estipulado en el artículo 855 del ET para efectuar la devolución y, por tanto, no se generaron intereses de corrientes ni de mora sobre dicha suma.

Ahora bien, en la sentencia apelada se condenó a la DIAN a pagar intereses legales, con fundamento en el Código Civil ante el presunto vacío legislativo que existiría, pues el ET no regula los intereses que se deben reconocer en el período comprendido desde la fecha en que se pagó el impuesto hasta la fecha en que se negó la devolución. El tribunal se fundamentó en la sentencia del 9 de julio de 2009 (Expediente 15293), dictada por el Consejo de Estado.

Sea lo primero precisar que la sentencia del 9 de julio de 2009 no es aplicable a casos como el ahora estudiado porque los supuestos fácticos que se analizaron en esa sentencia, aunque tienen que ver con la devolución de impuestos, la controversia se suscitó originariamente por el reconocimiento del régimen de estabilidad tributaria y el restablecimiento del derecho derivado de ese reconocimiento, restablecimiento que se concretó en la devolución de impuestos.

Dado que fueron varios los pronunciamientos que profirió la Sección Cuarta sobre la procedencia de la devolución de los impuestos pagados en el período del régimen de estabilidad tributaria, pero disímiles las soluciones que se concretaron respecto del reconocimiento de intereses, la Sala, en sentencia del 4 de febrero de 2016²⁴, unificó el criterio respecto de los intereses que habían que reconocerse en los casos ya referidos y, por tanto, concluyó que lo procedente era reconocer los intereses derivados de una sentencia condenatoria.

Habida cuenta de que el asunto que ahora se analiza no es análogo al que se analizó en la sentencia del 9 de julio de 2009, no es procedente aplicar ese precedente a este caso particular, con mayor razón si esa sentencia ya fue objeto de rectificación.

²⁴ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Magistrado sustanciador: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Bogotá, cuatro (4) de febrero de dos mil dieciséis (2016). Radicación: 250002327000200900233 01. 250002327000200900235 01. 250002327000200900278 01. 250002327000200900275 01. (Acumulados). Número interno: 18551 – 18962 – 19045. DEMANDANTE: BANCO COLPATRIA RED MULTIBANCA COLPATRIA S.A. DEMANDADOS: U.A.E. DIAN

*De manera que, en casos como el ahora analizado la norma aplicable es el artículo 863 del ET que dispone el reconocimiento de intereses corrientes y moratorios, exclusivamente, pues así lo dispuso el legislador dentro de la libertad de configuración legislativa que le es propia. El Estatuto Tributario regula de manera íntegra el reconocimiento de intereses, razón por la que es innecesario acudir a otros ordenamientos como la legislación civil.
(...)”*

Con relación a los intereses corrientes, el artículo 863 prevé que se presentan cuando exista discusión respecto del saldo a favor, circunstancia que no se presenta en el sub iudice, por lo que no es procedente en este caso el reconocimiento de intereses corrientes, respecto de la suma a devolver.

Respecto de los intereses moratorios, los mismos se causan una vez vencido el plazo previsto en el artículo 855 del E.T. para efectuar la devolución sin que la Administración la hubiere ordenado, hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación; en el presente caso al no haberse ordenado la devolución del pago en exceso por valor de \$249.845.000, y que como se estableció en procedencia, resultaba procedente, se causaron los intereses moratorios previstos en el artículo 863 del E.T. a partir del vencimiento del término para resolver la solicitud de devolución formulada por la sociedad actora el 28 de agosto de 2013, hasta que se efectúe la correspondiente devolución a través de giro de cheque, emisión de título o consignación.

Conforme las consideraciones expuestas, se declarará la nulidad del artículo 3° de la Resolución No. 6282-1043 del 1° de noviembre de 2013 y de la Resolución No. 1074 de 25 de noviembre de 2014 que resolvió recurso de reconsideración contra la primera, y como restablecimiento del derecho se ordenará a la U.A.E. DIAN devolver a la sociedad QUAD GRAPHICS COLOMBIA S.A. la suma de \$249.845.000, junto con los intereses moratorios previstos en el artículo 863 del E.T., a partir del vencimiento del término previsto en el artículo 855 ibídem para resolver la solicitud de devolución formulada por la sociedad el 28 de agosto de 2013, hasta que se efectúe la correspondiente devolución a través de giro de cheque, emisión de título o consignación.

Finalmente, respecto de la condena en costas, y aplicando la posición jurisprudencial del Consejo de Estado²⁵, de conformidad con las reglas previstas

²⁵ Sentencia del 6 de julio de 2016 del Consejo de Estado – Sección Cuarta, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, expediente No. 25000-23-37-000-2012-00174-01, y sentencia del 30 de agosto de 2016 del Consejo de Estado – Sección Cuarta, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, expediente No. 050012333000201200490-01 [20508].

en los numerales 1° y 8° del artículo 365 del CGP, aplicable por remisión del artículo 306 del CPACA, que prevén la condena en costas a la parte vencida en el proceso, y que habrá lugar a éstas cuando aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación, la Sala verifica que no existen elementos de prueba que demuestren o justifiquen las erogaciones por concepto de costas a cargo de la parte demandada, **por lo que no se le condenará en costas.**

En mérito de lo expuesto, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta – Subsección “A”, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley,

FALLA

PRIMERO.- DECLÁRASE la nulidad del artículo 3° de la Resolución No. 6282-1043 de 1° de noviembre de 2013, proferida por la División de Gestión de Recaudo de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la DIAN, que rechazó la suma de \$249.845.000 solicitada en devolución por la demandante, y de la Resolución No. 1074 de 25 de noviembre de 2014, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, que resolvió desfavorablemente el recurso de reconsideración interpuesto contra la primera, conforme lo expuesto por la parte motiva de la presente providencia.

SEGUNDO.- Como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho, ORDENÁSE a la U.A.E. DIAN devolver a la sociedad QUAD GRAPHICS COLOMBIA S.A. la suma de \$249.845.000, junto con los intereses moratorios previstos en el artículo 863 del E.T., a partir del vencimiento del término previsto en el artículo 855 ibídem para resolver la solicitud de devolución formulada por la sociedad el 28 de agosto de 2013, hasta que se efectúe la correspondiente devolución a través de giro de cheque, emisión de título o consignación.

TERCERO.- No se condena en costas a la parte vencida, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva.

CUARTO.- En firme esta providencia, archívese el expediente previa devolución de los antecedentes administrativos a la oficina de origen y del excedente de gastos del proceso. Déjense las constancias del caso.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE Y CÚMPLASE

La presente providencia fue considerada y aprobada en la sesión de la fecha.

LOS MAGISTRADOS

GLORIA ISABEL CÁCERES MARTÍNEZ

AMPARO NAVARRO LÓPEZ

LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO