

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN CUARTA**

**Bogotá, D.C., cinco (5) de octubre de dos mil dieciséis (2016)**

**Radicación: 25000 23 27 000 2008 00225 01 (17839)**

**Asunto: Acción de nulidad y restablecimiento del derecho**

**Demandante: Compañía Colombiana de Medidores Tavira S.A. (COLTAVIRA S.A.)**

**Demandado: U.A.E. DIAN**

**Consejero ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas**

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por las partes contra la sentencia del 10 de junio de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que falló lo siguiente:



“PRIMERO: Declárese la nulidad de los siguientes Actos Administrativos emanados de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá a nombre de la sociedad COMPANÍA COLOMBIANA DE MEDIDORES TAVIRA S.A.

El Auto declarativo No 310632008000025 del 5 de febrero de 2008, proferido por la División de Fiscalización Tributaria.

La Resolución No 310632008000014 del 12 de marzo de 2008, proferida por la División de Fiscalización Tributaria de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, por medio de la cual se resolvió el recurso de reposición, y

La Resolución No 6112-900.0012 del 12 de abril de 2008, proferida por la Administradora de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, por medio de la cual se resolvió el recurso de apelación.

SEGUNDO. A título de restablecimiento del derecho téngase como última declaración presentada por la sociedad por el período 9 de 2006, la declaración de retención en la fuente presentada el 9 de octubre de 2007.

TERCERO. Se niegan las demás suplicas de la demanda.

CUARTO. No hay condena en costas,

(...)”

## 1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

- El día 12 de octubre de 2006, la Compañía Colombiana de Medidores Tavira S.A. presentó sin pago la declaración de retención en la fuente radicada con el número 9100000166174, correspondiente al mes de septiembre de 2006. El valor total de retenciones debidas ascendió a \$319.884.000, (Folios 9 y 10 antecedentes).

- El día 9 de octubre de 2007, presentó otra declaración de retención en la fuente por el mismo período.

- Mediante el Auto Declarativo número 310632008000025 del 5 de febrero de 2008, la División de Fiscalización de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes



Contribuyentes dispuso tener como no presentada la declaración de retención en la fuente que presentó el demandante el día 12 de octubre de 2006.

- La sociedad demandante interpuso recurso de reposición y, en subsidio, de apelación, que fueron resueltos mediante las resoluciones números 310632008000014 del 12 de marzo de 2008 y 6112-900.0012 del 2 de abril de 2008, respectivamente, en el sentido de confirmar el auto declarativo recurrido. (folios 96 a 106 y 108 a 119 antecedentes).

## 2. ANTECEDENTES PROCESALES

### 2.1. LA DEMANDA

La sociedad COMPAÑÍA COLOMBIANA DE MEDIDORES TAVIRA S.A. –COLTAVIRA S.A.-, mediante apoderado judicial, formuló las siguientes pretensiones:

“A. Que se declare la nulidad total de la actuación administrativa integrada por los siguientes actos administrativos:

1. El Auto Declarativo No. 310632008000025 del 5 de febrero de 2008, proferido por la División de Fiscalización Tributaria de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá.

2. La Resolución No. 310632008000014 del 12 de marzo de 2008, proferida por la División de Fiscalización Tributaria de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, por medio de la cual se resolvió el recurso de reposición interpuesto por mi representada el 14 de febrero de 2008 contra el acto administrativo mencionado en el numeral anterior, y

3. La Resolución No. 6112-900.0012 del 2 de abril de 2008, proferida por la Administradora de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, por medio de la cual se resolvió el recurso de apelación interpuesto por mi representada en subsidio del de reposición, el 14 de febrero de 2008 contra el acto administrativo determinado en el numeral anterior.

Dichos actos administrativos integran la actuación por medio de la cual la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá declaró no presentada la declaración de retención en la fuente del mes de septiembre de 2006, que la Compañía presentó efectivamente el 12 de octubre de 2006.

B. Que como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho de COLTAVIRA, en los siguientes términos:

1. Que se declare que la declaración de retención en la fuente presentada por COLTAVIRA por el mes de septiembre de 2006 se presentó oportunamente.

2. Que se declare que la declaración de retención en la fuente presentada por COLTAVIRA por el mes de septiembre de 2006, en la fecha del fallo definitivo de este proceso, está en firme.

3. Que se ordene a la DIAN devolver a COLTAVIRA los valores que a título de sanción por extemporaneidad pagó mi representada, el 29 de enero del año 2007, por constituirse en pagos de lo no debido, como se explicará. El pago al que hago referencia deberá serle devuelto a COLTAVIRA, debidamente actualizado o indexado, y corresponde a la suma de \$63.977.000, pagada mediante recibos oficiales números 50013050009977 y 50013050009961, del 29 de enero de 2007, que se aportan a esta demanda.

4. Que se declare que no son de cargo de COLTAVIRA las costas en que incurra la DIAN con relación a la actuación administrativa, ni las de este proceso.

5. Que se declare que es de cargo de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, el valor de las costas en las cuales ha incurrido COLTAVIRA con relación a la actuación administrativa adelantada, al igual que las de este proceso, teniendo en cuenta lo dispuesto en el Artículo 171 del CCA y lo que sobre el particular establece el Artículo 6º del Acuerdo 1887 de 2003 expedido por el Consejo Superior de la Judicatura, acerca de que en los procesos de primera instancia tramitados ante la Jurisdicción Contencioso Administrativa siempre que al mismo se le pueda asignar cuantía, como ocurre en el caso de mi representada, la condena en costas será “hasta el veinte por ciento (%20) del valor de las pretensiones reconocidas o negadas en la sentencia”.

(...)”

### 2.1.1. Normas violadas

La sociedad invocó como violadas las siguientes disposiciones:

- Artículos 29 y 95 [numeral 9] de la Constitución Política;
- Artículos 2° y 35 del Código Contencioso Administrativo;
- Artículo 580 del Estatuto Tributario y,
- Circular 00069 de 2006 de la DIAN

### 2.1.2. Concepto de la violación.

Para sustentar el concepto de la violación, propuso las causales de nulidad que a continuación se resumen:

- a. Nulidad por indebida aplicación del literal e) del artículo 580 del Estatuto Tributario.

El demandante sostuvo que las causales para tener por no presentada una declaración tributaria, establecidas en el artículo 580 del E.T., no operan de pleno derecho, pues, esa norma exige la previa notificación del acto administrativo que declare esa situación jurídica.

Dijo que las causales para tener por no presentada una declaración, previstas en los literales a), b), c) y d), no producen efecto jurídico alguno cuando el contribuyente corrige una declaración. Que, en el caso de la causal del literal e), esto es, cuando la declaración se presenta sin pago, la irregularidad se subsana, precisamente, pagando el impuesto o, como en este caso, consignando a favor del erario los valores retenidos en la fuente por la empresa. Que, por tanto, la irregularidad no se subsana presentando un nuevo formulario de declaración de retención en la fuente con pago.



Adujo que la DIAN, mediante la Circular número 00066 del 24 de julio de 2008, estableció que para subsanar voluntariamente el incumplimiento de la obligación de pagar las retenciones, establecida en el artículo 11 de la Ley 1066 de 2006, el agente retenedor o autorretenedor que hubiese presentado de manera oportuna la declaración, podía consignar las retenciones en los bancos mediante los recibos oficiales previstos para el pago de obligaciones tributarias, pero eso sí, antes de que la entidad profiera auto declarativo de no presentación de la declaración tributaria. Que la DIAN fundamentó la Circular en jurisprudencia del Consejo de Estado.

En el análisis del caso concreto, el demandante admitió que presentó la declaración de retención en la fuente sin pago, pero que lo hizo porque para el 12 de octubre de 2006 se había consolidado a su nombre un saldo a favor en la declaración del tercer bimestre del impuesto sobre las ventas de ese año, que ascendía a \$1.287.404.000. Dijo que aportó la prueba de este hecho.

También alegó que subsanó el hecho objeto de infracción pues, el 29 de enero de 2007 pagó las retenciones, la sanción por mora y los intereses correspondientes, esto es, antes de la expedición del auto declarativo cuya nulidad ahora demanda que data del 5 de febrero de 2008. En esas condiciones, dijo que cumplió las instrucciones dadas por la DIAN en la Circular 00066, y que, por lo tanto, la DIAN no debió proferir el auto declarativo, porque para la fecha en que lo expidió, ya había desaparecido el supuesto de hecho que fundamentaba la decisión de tener por no presentada la declaración de retención en la fuente.

b. Falta de aplicación del párrafo del artículo 580 del Estatuto Tributario

El demandante alegó que la causal prevista en el literal e) del artículo 580 del Estatuto Tributario para tener por no presentada la declaración tributaria no se configuró, por las siguientes razones.

Explicó que el párrafo del artículo 580 E.T. dispone que no se configura la causal prevista en el literal e) de ese mismo artículo 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 que sea susceptible de ser compensado con el saldo a pagar de la respectiva declaración de retención en la fuente. Que, para el 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. Que, adicionalmente, el agente retenedor debe solicitar la compensación dentro de los 6 meses siguientes a la presentación de la respectiva declaración.



Alegó que antes de la vigencia de esa ley, esto es, antes del 27 de diciembre de 2006, también se podían presentar las declaraciones de retención en la fuente sin pago si el agente retenedor tenía un saldo a favor en otra declaración tributaria susceptible de ser compensado, puesto que la compensación opera ipso jure.

Informó que para el 12 de octubre de 2006, fecha en que presentó la declaración de retención en la fuente sin pago, ya existía un saldo a favor de la empresa declarado en el denuncia del IVA del tercer bimestre de 2006. Que, por lo tanto, en aplicación del párrafo del artículo 580 del Estatuto Tributario, era procedente entender que no se configuró la causal prevista en el literal e) de ese artículo, y que, por lo mismo, la DIAN no debió proferir el auto que declaró por no presentada la declaración de retención en la fuente del mes de septiembre de 2006.

Concluyó que la compensación de deudas tributarias opera ipso jure, y que, en consecuencia, si hay un saldo a favor previo a presentar la declaración de retención en la fuente sin pago, no se origina una obligación exigible. Y, si no hay aún una deuda, no se puede aplicar el literal e) del artículo 580 ibidem.

c. Nulidad por violación del artículo 647 E.T. Improcedencia de la sanción por extemporaneidad

Indicó que la DIAN recibió el pago de las retenciones, sanciones e intereses correspondientes a la declaración de retención en la fuente del mes de septiembre de 2006, con anterioridad a la expedición del auto declarativo acusado. Que, por lo tanto, es evidente que se subsanó la causal prevista en el literal e) del artículo 580 E.T. e indemnizó con el pago de las sanciones e intereses a la DIAN por el daño o perjuicio causado.

Dijo que conforme con los principios de equidad, justicia y debido proceso, la DIAN no debió equiparar el incumplimiento con el cumplimiento extemporáneo, y “en esa medida imponga igual sanción para quien cumplió con el deber formal pero no cumplió con el deber sustancial (porque nunca pagó ni antes ni después del término legal), que para quien (caso de la Compañía) cumplió con ambos deberes en tiempo, pero en momento distintos (presentar la declaración y pagarla antes de la expedición del auto declarativo).

d. Nulidad por indebida o falsa motivación

Indicó que los actos acusados incurrieron en indebida o falsa motivación, porque la DIAN no contravirtió las razones de hecho y de derecho, los argumentos y las pruebas que la empresa aportó durante la actuación administrativa. Concretamente, se quejó de que la DIAN no hubiera valorado los recibos de pago presentados en bancos el 29 de enero de 2007, así como la corrección de la declaración de retención en la fuente presentada el 9 de octubre de 2007, en los que constan los valores pagados a título de retenciones, sanciones e intereses de mora. Que con esta conducta se violó el artículo 742 del E.T.

También estimó que la DIAN incurrió en indebida motivación cuando afirmó que el pago que hizo la empresa el 29 de enero de 2007 es ineficaz y extemporáneo. Dijo que la obligación tributaria se extinguió no solo porque la empresa sí pagó las retenciones, sino también porque se compensó ipso jure con el saldo a favor. Que, por lo mismo, sí se configuró la excepción prevista en el párrafo del artículo 580 E.T.

Que la DIAN desconoció que tanto el pago como la compensación extinguen las obligaciones, de tal manera que, si no se presentó la compensación, está probado que si se pagó la obligación en efectivo, dentro de los seis meses previstos en la norma. Citó doctrina judicial del Consejo de Estado y de la Corte Constitucional para respaldar esta afirmación.

e. Nulidad por violación de las normas superiores en que ha debido fundarse el acto demandado.

El demandante manifestó que los actos acusados violaron el artículo 29 de la Carta Política porque la DIAN omitió valorar las pruebas que acreditaban que la sociedad había hecho el pago de las retenciones, la sanción y los intereses con anterioridad al momento en que se profirió el auto declarativo demandado. También, porque no verificó si existían los fundamentos de hecho (pago) que configurarían la causal para tener por no presentada la declaración de retención en la fuente cuestionada.

Asimismo, dijo que se violó el numeral 9 del artículo 95 de la Carta Política porque los actos acusados tuvieron como no presentada la declaración de retención en la fuente del mes de septiembre de 2006, bajo una errada interpretación y aplicación de las normas tributarias.

Indicó que se violó el artículo 2 del Decreto 01 de 1984, porque la DIAN, a partir de interpretaciones erróneas y criterios jurídicos forzados, pretendió afectar la efectividad de los derechos e intereses de la sociedad. Asimismo, que se violó el artículo 35 del Decreto 01 de 1984, porque la decisión contenida en los actos acusados no tuvo en cuenta las pruebas que aportó la parte actora en el curso de la discusión administrativa.

Finalmente, adujo la violación del artículo 580 del Estatuto Tributario por las razones invocadas en los cargos anteriores.

f. Nulidad por falta de aplicación de la circular número 00069 del 11 de agosto de 2006, expedida por la DIAN

Sostuvo que la interpretación que del artículo 580 del Estatuto Tributario hizo la Circular 66 de 2008 de la DIAN, así como el procedimiento de verificación establecido para constatar la procedencia de la expedición del auto declarativo demandado, confirmó y aclaró el contenido de la Circular número 69/06.

Agregó que la afirmación de la DIAN en el sentido de que con fundamento en la Circular 69/06 procede el desconocimiento del pago que hizo la sociedad, violó sistemáticamente su contenido.

Dijo que se violó el contenido de la Circular 69/06, en la medida que a la fecha de la expedición del auto declarativo cuya nulidad se demanda no existía el presupuesto de hecho previsto en la ley para tener por no presentada la declaración de retención en la fuente. Insistió en que las retenciones, la sanción y los intereses se pagaron un año antes de la expedición del auto declarativo. Que, de esa forma, se subsanó la causal del literal e) del artículo 580 E.T, prevista para tener como no presentada la declaración cuestionada.

Finalmente, la demandante pidió que se ordene a la DIAN que le devuelva a la empresa los \$63.977.000 que pagó por concepto de la sanción por extemporaneidad. Que esa multa se pagó producto de la presión que ejerció la DIAN sobre la sociedad. Añadió que se configuró un enriquecimiento sin causa a favor del Estado y un abuso del derecho, porque si la causal para dar por no presentada la declaración de retención en la fuente se subsanó antes de que se profiriera el auto declarativo, la sanción por extemporaneidad no se configuró porque el daño que se le causó al Estado se remedió cuando pagó las retenciones y los intereses moratorios.

## 2.2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El apoderado de la U.A.E. DIAN pidió que se negaran las pretensiones de la demanda.

Aclaró que el artículo 11 de la Ley 1066 de 2006 adicionó al artículo 580 E.T., el literal e) en el que se reguló que la presentación sin pago de las declaraciones de retención en la fuente constituye causal para tener por no presentadas esas declaraciones. Que mediante la Circular número 69 del 11 de agosto de 2006, la DIAN impartió instrucciones para aplicar esa norma, y que fue clara en precisar que, a partir de la vigencia de la Ley 1066, las declaraciones de retención en la fuente deben presentarse con pago, so pena de tenerse como no presentadas.

Sostuvo que para la fecha en que el demandante presentó la declaración de retención en la fuente sin pago, esto es, el día 12 de octubre de 2006, la Ley 1066 ya estaba vigente<sup>1</sup> y, por tanto, era procedente expedir el auto declarativo.

Añadió que en el caso de la demandante no se dio el supuesto del parágrafo del artículo 580 Estatuto Tributario (introducido por el artículo 64 de la Ley 1111/06), pues la demandante no solicitó la compensación de ningún saldo a favor para pagar la retención en la fuente del período discutido.

---

<sup>1</sup> Diario Oficial 46344 de julio 29 de 2006

Dijo que el párrafo del artículo 580 del Estatuto Tributario en ningún aparte establece que no se tendrá por no presentada la declaración de retención en la fuente presentada sin pago o con pago parcial, cuando el pago se haga en forma extemporánea mediante el diligenciamiento de un recibo de pago.

Indicó que las sentencias del Consejo de Estado y la doctrina interpretativa de la DIAN ha sido uniforme respecto de que es necesario proferir un acto administrativo declarativo cuando se configuran las causales para tener por no presentada una declaración tributaria, porque esa situación jurídica no opera de pleno derecho.

Precisó que la declaración de retención en la fuente del mes de septiembre de 2006, que presentó extemporáneamente la sociedad demandante, debió presentarse con el pago de los valores retenidos, y que como esto no ocurrió, se configuró la causal prevista en el literal e) del artículo 580 referido, para tener como no presentada la declaración.

Afirmó que aunque la demandante pagó el valor de la retención el día 29 de enero de 2007, a la fecha de expedición del auto declarativo acusado no existía norma legal ni reglamentaria que permitiera sostener que desapareció el fundamento fáctico y jurídico para tener por no presentada la declaración. Que la demandante no solicitó la compensación del saldo a favor que decía tener, dentro del término señalado en el párrafo del artículo 580 citado, y que cuando lo hizo no pidió que fuera aplicada a la retención en la fuente que se discute.

Aseveró que no es cierto que el auto declarativo sea una sanción y que la DIAN deba probar el dolo o la culpa de la demandante. Que el Consejo de Estado ha dicho que el auto declarativo es un acto previo, por medio del cual la DIAN declara que el denunciado privado del contribuyente no cumple los requisitos de ley para tenerlo como presentado.

Se opuso a la solicitud de condena en costas, toda vez que ésta sólo procede en los casos en que se prueba una indebida conducta procesal de las partes, lo que no ocurrió en el caso.

### 2.3. LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca declaró la nulidad de los actos acusados y, a título de restablecimiento del derecho, tuvo como declaración de retención en la fuente del mes de septiembre de 2006, la presentada el día 9 de octubre de 2007. Para sustentar su decisión, consideró:

Que no era suficiente que la demandante demostrara tener un saldo a favor surgido con anterioridad a la declaración de retención en la fuente a la que pretende imputar por compensación, sino que, además, debe probar que solicitó dicha compensación dentro de los seis meses siguientes a la presentación de la declaración. Que como la parte actora no probó esta última circunstancia, no era pertinente tal imputación.

Que el hecho de que la parte actora hubiera pagado la retención en la fuente y hubiera corregido la declaración antes de la expedición y notificación del auto declarativo acusado, impedía a la DIAN tener como no presentada la declaración de retención en la fuente del mes de septiembre de 2006, así como desconocer la corrección del 9 de octubre de 2007.

Que la declaración que presentó la parte actora el día 9 de octubre de 2007 se considera como una corrección de la presentada extemporáneamente el 12 de octubre de 2006 (sic), la que no requería de pago, pues este se realizó el 29 de enero de 2007, esto es, con anterioridad a la presentación de la corrección y del auto declarativo del 5 de febrero de 2008.

Que como la declaración de retención en la fuente que presentó la demandante fue extemporánea, el término de dos años para la firmeza debe contarse desde el 12 de octubre de 2006. Que, por ende, la declaración quedó en firme el 12 de octubre de 2008. Que la corrección que presentó la demandante el 9 de octubre de 2007, a la luz del artículo 588 del Estatuto Tributario, es la que quedó en firme.



Que no hay lugar a la devolución de lo pagado por sanción por extemporaneidad, pues la declaración se presentó extemporáneamente. Que el hecho de haber pagado las retenciones el 29 de enero de 2007 no exime a la parte actora del pago de la sanción.

Que si la parte actora estaba inconforme con el monto de la sanción, debió seguir el trámite del artículo 589 del Estatuto Tributario.

## 2.4. EL RECURSO DE APELACIÓN

### 2.4.1. Recurso de apelación de la empresa demandante.

La demandante dijo que el Tribunal erró al considerar que la declaración correspondiente al noveno período del 2006 era la presentada el 9 de octubre de 2007 y, además, negar la devolución de la suma de \$63.977.000, por concepto de sanción por extemporaneidad, aduciendo el retraso de tres días en la presentación de la declaración inicial.

Afirmó que, conforme con el artículo 641 del Estatuto Tributario, la sanción por extemporaneidad equivale al 5% del total del impuesto a cargo o retención objeto de la declaración tributaria. Que la retención por \$319.884.000 genera una sanción de \$15.994.000 por cada mes o infracción de mes de retraso.

Adujo que la máxima sanción que ha debido liquidar y pagar la compañía asciende a \$15.994.000. Por lo tanto, los \$47.983.000 restantes constituyen un pago de lo no debido que debe ser devuelto a la sociedad.

Aclaró que en la corrección presentada el 9 de octubre de 2007 reflejó el valor que a título de sanción debió pagar la sociedad (\$15.994.000), razón por la que la compañía ni deseaba disminuir el valor a pagar liquidado, ni aumentar el saldo a favor, como para haber acudido al procedimiento previsto en el artículo 589 del Estatuto Tributario para obtener la devolución.

Pidió que se tenga como primera declaración del noveno período del año 2006 la presentada el 12 de octubre de 2006, porque la declaración presentada el 9 de octubre de 2007 fue una corrección de la declaración inicial.

#### 2.4.2. Recurso de apelación de la DIAN

La UAE DIAN recurrió la decisión del Tribunal y solicitó negar las pretensiones de la demanda. En concreto, las razones de su inconformidad fueron las siguientes:

Luego de aludir al alcance de la Circular número 69 de 2006, dijo que, para el momento en que la demandante presentó la declaración de retención en la fuente, sin pago, estaba vigente la Ley 1066 de 2006, cuyo artículo 11, que adicionó el artículo 580 del Estatuto Tributario, fijó como causal para tener por no presentada la declaración de retención en la fuente el hecho de presentarla sin pago, como ocurrió en este caso.

Insistió en que para el momento en que la demandante pagó la retención (29 de enero de 2007), no existía norma alguna que permitiera sanear el hecho constitutivo de la causal prevista para tener por no presentada la declaración de retención en la fuente.

#### 2.5. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

##### 2.5.1. Alegatos de la sociedad demandante

La sociedad demandante insistió en que debe ordenarse la devolución de la suma de \$47.983.000 a título de sanción por extemporaneidad, por no existir causa legal para dicho pago, y declararse la validez y efectividad de la declaración presentada el 12 de octubre de 2006, por el período en discusión.



2.5.2. Alegatos de la U.A.E. DIAN.

La U.A.E. DIAN reiteró que la declaración que presentó la demandante el 12 de octubre de 2006 sin pago, debe tenerse por no presentada de acuerdo con el artículo 11 de la Ley 1066, en concordancia con la Circular 69 del 11 de agosto de 2006. Que si bien la demandante pagó el valor de la retención el 29 de enero de 2007, para esa fecha, la declaración ya se había presentado sin pago y se debía tener como no presentada, de acuerdo con el artículo 580 del Estatuto Tributario.

2.6. Concepto del Ministerio Público.

El Ministerio Público no rindió concepto.

3. CONSIDERACIONES DE LA SALA

Le corresponde a la Sala decidir si son nulos los actos administrativos que declararon tener por no presentada la declaración de retención en la fuente del mes de septiembre de 2006, a cargo de la sociedad demandante. Dado que apelaron ambas partes, la Sala resolverá sin limitación.

3.1. Problema jurídico

Conforme con lo alegado por las partes, le corresponde a la Sala decidir si son nulos, por las causales de nulidad propuestas, los actos administrativos demandados, que tuvieron por no presentada la declaración de retención en la fuente que la demandante presentó sin pago el 12 de octubre de 2006.

3.2. De si son nulos los actos demandados por violación del artículo 29 de la Carta Política, del literal e) del artículo 580 ET, y de la Circular DIAN número 66 de 20082.

El artículo 29 de la Carta Política regula el derecho al debido proceso, que se debe aplicar a todas las actuaciones administrativas. Para la demandante, la DIAN vulneró ese derecho pues, a su juicio, cuando profirió el acto que declaró tener por no presentada la declaración de retención en la fuente de septiembre de 2006 no tuvo en cuenta las pruebas aportadas. Que de haberlas tenido en cuenta, habría advertido que la obligación ya se había cumplido. En consecuencia, para la demandante, la DIAN también habría vulnerado el literal e) del artículo 580 ET por aplicación indebida, y la Circular 66 de 2008, por falta de aplicación.

Pues bien, el literal e) del artículo 580 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 11 de la Ley 1066 de 2006, dispone lo siguiente:

“Artículo 580. No se entenderá cumplido el deber de presentar la declaración tributaria, en los siguientes casos:

(...)

---

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

e) Cuando la declaración de retención en la fuente se presente sin pago.”

El pago de las retenciones, como se puede apreciar, es una condición necesaria e ineludible para entender satisfecha la obligación de declarar. De tal manera que la declaración de retención en la fuente que se presenta sin pago se debe tener por no presentada y, por tanto, ineficaz.

Sin embargo, es menester aclarar que, mediante sentencia del 26 de noviembre de 2015<sup>3</sup>, esta Sala hizo una salvedad, pues aclaró que si el pago se hace dentro del plazo legal, así dicho pago no sea concomitante a la presentación de la declaración de retención en la fuente, esta surte plenos efectos legales.

Precisado lo anterior, y para efectos de establecer si para el caso concreto era aplicable el literal e) del artículo 580 ET, se parte de los hechos que aparecen probados en el expediente:

### 3.2.1. Hechos probados:

- La sociedad Coltavira S.A. es un agente retenedor.
- Conforme con el Decreto 4714 del 26 de diciembre de 2005, y teniendo en cuenta que el último dígito del NIT de la sociedad demandante es 0, el plazo máximo para presentar la declaración de retención en la fuente del mes de septiembre de 2006 venció el día 9 de octubre de 2006.

---

3 Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 26 de noviembre de 2015. M.P. Jorge Octavio Ramírez. Radicación: 11001-03-27-000-2011-00031-00 (19104). Demandante: ARMANDO PÉREZ BERNAL. Demandado: DIAN

- Coltavira S.A. presentó la declaración de retención en la fuente correspondiente al mes de septiembre de 2006, tres días después del plazo previsto en la ley para el efecto, esto es, el día 12 de octubre de 2006. Además, esa declaración se presentó sin pago [debió pagar \$319.884.000].<sup>4</sup>

- El día 29 de enero de 2007, esto es, tres meses y 17 días después, mediante los recibos oficiales de pago números 500130500099775 y 500130500099616, la parte actora acreditó los siguientes pagos por concepto de retención en la fuente del mes de septiembre de 2006:

| CONCEPTO                                 | RECIBO OFICIAL DE PAGO 50013050009977 | RECIBO OFICIAL DE PAGO 50013050009961 | TOTAL         |
|--|---------------------------------------|---------------------------------------|---------------|
| Sanción por extemporaneidad <sup>7</sup> | \$36.619.000                          | \$27.358.000                          | \$63.977.000  |
| Intereses de mora                        | \$1.166.000                           | \$871.000                             | \$2.037.000   |
| Retención                                | \$183.096.000                         | \$136.788.000                         | \$319.884.000 |
| TOTAL                                    | \$220.881.000                         | \$165.017.000                         | \$385.898.000 |

- El día 9 de octubre de 2007, esto es, aproximadamente un año después de haber presentado la declaración inicial, la demandante presentó una nueva declaración de retención en la

---

4 Folio 72 caa

5 Folio 76 cca

6 Folio 77 cca

7 Este valor corresponde a la sanción por extemporaneidad equivalente a 4 meses de mora (tres meses y fracción de mes contados desde el 9 de octubre de 2006 hasta el 29 de enero de 2007)

fuente del mes de septiembre de 2006<sup>8</sup>, en la que declaró un total de retenciones de \$319.884.000 más sanciones de \$15.994.000<sup>9</sup>.

- Mediante el Auto Declarativo número 310632008000025 del 5 de febrero de 2008, la División de Fiscalización de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes dispuso tener como no presentada la declaración de retención en la fuente que presentó el demandante el día 12 de octubre de 2006.

- La sociedad demandante interpuso recurso de reposición y, en subsidio, de apelación, que fueron resueltos mediante las resoluciones números 310632008000014 del 12 de marzo de 2008 y 6112-900.0012 del 2 de abril de 2008, respectivamente, en el sentido de confirmar el auto declarativo recurrido. (folios 96 a 106 y 108 a 119 antecedentes).

### 3.2.2. Análisis y solución del caso concreto

Conforme con los hechos expuestos, la Sala considera que no se configura ninguna de las causales de nulidad alegadas, por las siguientes razones:

- De la violación del artículo 29 de la Carta Política

La Sala considera que no se configuró esa causal de nulidad porque, analizados los actos administrativos demandados, la Sala advierte que la DIAN fundamentó la decisión de tener por no presentada la declaración de retención en la fuente de septiembre de 2006, conforme con las normas aplicables al caso y los hechos que fueron probados en la actuación administrativa, así:

---

8 Folio 74 cca

9 Este valor corresponde a la sanción por extemporaneidad equivalente a un mes de mora (la fracción de los tres días que se demoró en presentar la declaración inicial)

Verificó que el plazo para presentar la declaración de retención en la fuente con pago venció el 9 de octubre de 2012.

Constató que la declaración de retención en la fuente se presentó tres días después de vencido el plazo para declarar, esto es, se presentó el 12 de octubre de 2006.

Además, verificó si la declaración se presentó con pago. Dado que el pago se hizo de manera extemporánea mediante los recibos de pago presentados el 27 de enero de 2007, concluyó que era procedente aplicar el literal e) del artículo 580 E.T.

Por lo expuesto, la Sala precisa que no se configuró la nulidad por violación del artículo 29 de la carta Política.

- De la violación del parágrafo del artículo 580 ET

La demandante alegó que, previo al vencimiento de la fecha para presentar la declaración de retención en la fuente, tenía un saldo a favor declarado en la declaración del IVA del tercer bimestre de 2006. Que, por lo tanto, la obligación de pagar las retenciones en la fuente de septiembre del año 2006 debía entenderse satisfecha.

Sobre el particular, se precisa lo siguiente:

El parágrafo del artículo 580 ET fue adicionado por el artículo 64 de la Ley 1111 de 2006, y dispone lo siguiente:

**PARÁGRAFO.** No se configurará la causal prevista en el literal e) del presente artículo, 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 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 (6) meses 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 se tendrá como no presentada.

Como se puede apreciar, el párrafo permite a los agentes retenedores extinguir la obligación derivada de la retención de impuestos mediante el mecanismo de la compensación. Este precepto constituye una excepción a la regla prevista en el literal e) del artículo 580 E.T.

Para que tenga lugar, la norma en comento exige las siguientes condiciones:

- Que la declaración de retención en la fuente se haya presentado sin pago.
- Que el agente retenedor pruebe que, previo a la presentación de la declaración de retención en la fuente, tenía un saldo a su favor declarado en otro denuncia tributario y,
- Que el agente retenedor pruebe que solicitó la compensación del saldo a favor con las retenciones debidas, dentro de los seis meses siguientes a la presentación de la declaración de retención en la fuente. Y que esa compensación fue aprobada.

Dado que la Ley 1111 se promulgó el 27 de diciembre de 2006, el párrafo adicionado al artículo 580 E.T. sólo entró a regir a partir de la fecha de su publicación. Por tanto, no rigió para las declaraciones de retención en la fuente que se presentaron sin pago en el año 2006.

No obstante, es menester precisar que para que se pueda extinguir una obligación dineraria por compensación, es necesario que se cumplan los requisitos previstos en el artículo 1714 del C.C., esto es, que dos personas sean deudoras una de otra.<sup>10</sup>

---

<sup>10</sup> ARTICULO 1714. COMPENSACIÓN. Cuando dos personas son deudoras una de otra, se opera entre ellas una compensación que extingue ambas deudas, del modo y en los casos que van a explicarse.

Ahora bien, en materia tributaria, la compensación no opera ipso jure porque, de una parte, de conformidad con el artículo 804 E.T., modificado por el artículo 6º de la Ley 1066 de 2006, cuando el contribuyente, responsable o agente retenedor hace cualquier pago a favor del erario en relación con deudas vencidas a su cargo, tiene derecho de decir a qué impuestos y períodos se imputen, en el orden de prelación y proporciones que ese mismo artículo dispone.

Adicionalmente, los artículos 815 y 850 del E.T. establecen las reglas para que el contribuyente pida la compensación del saldo a favor con deudas tributarias vencidas, o la devolución de tales saldos a favor, o ambas. En todo caso, cuando el contribuyente pide la devolución del saldo a favor sin pedir que se compense con deudas de plazo vencido, el artículo 861 E.T. dispone una prerrogativa a favor del Estado en el sentido de que la compensación se haga de oficio.

De manera que, antes de la vigencia de la Ley 1111 de 2006, bien podía el agente retenedor justificar que presentó una declaración sin pagar las retenciones por el hecho de haber pedido, de manera previa, la compensación del saldo a favor con las sumas debidas. Aprobada la compensación, para la Sala resulta procedente entender extinguida la obligación. Y, por lo tanto, la causal para tener por no presentada la declaración de retención en la fuente no podría entenderse configurada si el agente retenedor demuestra que a la fecha en que presentó la declaración de retención sin pago, esa obligación dineraria ya se había extinguido en virtud de la compensación.

La diferencia con lo previsto en la Ley 1111 de 2006 radica en que al agente retenedor se le brinda la posibilidad de presentar la solicitud de compensación dentro de los seis meses siguientes a la presentación de la declaración, independientemente de que a la fecha en que presentó la declaración de retención en la fuente la obligación dineraria no se haya pagado.

En el caso concreto, está probado que el 7 de julio de 2006, la demandante presentó la declaración del impuesto sobre las ventas del tercer bimestre del año 2006, en la que reportó un saldo a favor superior a la suma debida por concepto de retenciones en la fuente.

No obstante, la demandante no probó que antes o después de la presentación de la declaración de retención en la fuente de septiembre de 2006 haya pedido que se compense el saldo a favor con

las retenciones debidas. Tampoco probó que la DIAN haya compensado oficiosamente esa obligación tributaria.

Por lo tanto, la Sala no advierte que la DIAN haya violado el párrafo del artículo 580 ET, por falta de aplicación, ni el artículo 1714 del Código Civil.

4. De si se violó el artículo 580 ET por aplicación indebida, la Circular DIAN número 69 de 2006, por falta de aplicación. De la falta de competencia de la DIAN. De la falsa motivación. De la improcedencia de la sanción por extemporaneidad

La demandante alegó que la DIAN desconoció la Circular DIAN número 69 de 2006, porque cuando se expidió el acto declarativo, el hecho que fundamentaba esa decisión, esto es, el no pago de las retenciones en la fuente, había desaparecido. Insistió en que para la fecha de expedición del auto ya había pagado las retenciones y los intereses.

Por las mismas razones, alegó que el acto declarativo está falsamente motivado, y que la sanción por extemporaneidad que liquidó y pagó, fruto de las presuntas presiones que le infligió la DIAN, es improcedente, y que procede su devolución.

Sobre el particular, la Sala precisa que son hechos no controvertidos, que antes de que la DIAN expidiera el acto declarativo, la demandante ya había pagado las retenciones, los intereses y la sanción por extemporaneidad, así como también, había presentado nuevamente la declaración de retención en la fuente, en la que, valga precisar, reliquidó la sanción por extemporaneidad, para disminuirla.

Si bien es cierto que, mediante la Circular 069 de 2008, la DIAN permitió subsanar voluntariamente el incumplimiento de la obligación establecida en el artículo 11 de la Ley 1066 de 2006, esta Sala ha sido del criterio<sup>11</sup> de que el pago de las retenciones en la fuente vencido el plazo para declarar

---

11 CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Consejero ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Bogotá, D.C. seis (6) de diciembre de dos mil doce (2012). Radicación: 250002327000200800226-01. No. Interno: 18222. Asunto: Acción de nulidad y restablecimiento del derecho. Demandante: Compañía Colombiana de Medidores Tavira S.A. (COLTAVIRA S.A.). Demandado: U.A.E. DIAN

no subsana la inconsistencia, y, por lo tanto, se debe tener por no presentada la declaración de retención en la fuente. No obstante, eso no es óbice para revisar los actos demandados a efectos de establecer si la obligación puede entenderse satisfecha en virtud de los hechos que el demandante propone que se analicen.

Para el efecto, lo primero que se debe precisar es que la obligación formal de declarar la retención en la fuente practicada por el mes de septiembre de 2006 se entiende satisfecha el 9 de octubre de 2007, esto es, cuando se presentó la segunda declaración de retención en la fuente. En este sentido, la Sala concuerda con lo decidido por el a quo.

En el recurso de apelación, la demandante alegó no estar de acuerdo porque afirmó que esa declaración la presentó como una corrección de la declaración del 26 de octubre de 2006.

Sobre el particular, se reitera que la declaración del 12 de octubre de 2006 se debe tener por no presentada porque fue presentada sin pago. Por lo tanto, así la declaración del 9 de octubre de 2007 se haya presentado como una corrección, en realidad, hace las veces de una declaración inicial.

Como consecuencia de la presentación extemporánea de la declaración y el no pago de las retenciones, se generaron intereses moratorios y se tipificó la sanción por extemporaneidad, tal como lo prescribía el artículo 461 del ET, vigente para el año 2006, que disponía lo siguiente:

**ARTICULO 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.<sup>12</sup>

De manera que, 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 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.

Teniendo en cuenta lo anterior, se procede a verificar si para el 5 de febrero de 2008, fecha en que la DIAN expidió el Auto Declarativo número 310632008000025, la demandante había cumplido las

---

<sup>12</sup> Texto modificado por la Ley 49 de 1999, con los valores absolutos establecidos para el año 2006 por el decreto 44715 de 2005.

obligaciones referidas a la retención en la fuente de septiembre del año 2006, con los pagos que hizo el 29 de enero de 2007.

Para el efecto, la Sala imputará los pagos a los conceptos indicados por la demandante, pero los reimputará de manera proporcional, tal como lo demanda el artículo 804 del ET.13 Esta liquidación queda así:

|                              |               |            |         |        |              |
|------------------------------|---------------|------------|---------|--------|--------------|
| Valor Impuesto               | \$319.884.000 |            |         |        |              |
| Liquidación Sanción          |               |            |         |        |              |
| Fecha Vencimiento            | 09/10/2006    |            |         |        |              |
| Fecha de Presentación        | 29/01/2007    |            |         |        |              |
| No. Mes/Fracción en Mora     | 4             |            |         |        |              |
| Valor Sanción                | \$63.977.000  |            |         |        |              |
| Liquidación de los Intereses | Periodo       |            | Nº Días | Tasa   | Intereses    |
|                              | Desde         | Hasta      |         |        |              |
|                              | 10/10/2006    | 31/12/2006 | 83      | 22,61% | \$15.176.000 |

13 ARTÍCULO 804. PRELACIÓN EN LA IMPUTACIÓN. A partir del 1º 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.

|  |            |            |    |        |             |
|--|------------|------------|----|--------|-------------|
|  | 01/01/2007 | 29/01/2007 | 29 | 32,09% | \$7.492.000 |
|--|------------|------------|----|--------|-------------|

| Resumen         |               | Proporción | Valor Imputado | Saldo por Pagar |
|-----------------|---------------|------------|----------------|-----------------|
| Valor Impuesto  | \$319.884.000 | 78,69%     | \$303.650.000  | \$16.234.000    |
| Valor Sanción   | \$63.977.000  | 15,74%     | \$60.730.000   | \$3.247.000     |
| Valor Intereses | \$22.668.000  | 5,58%      | \$21.518.000   | \$1.150.000     |

|               |              |         |               |              |
|---------------|--------------|---------|---------------|--------------|
| Total a Pagar | \$06.529.000 | 100,00% | \$385.898.000 | \$20.631.000 |
|---------------|--------------|---------|---------------|--------------|

Como se puede apreciar, contrario a lo que argumentó la demandante, para el 5 de febrero de 2008 la demandante todavía adeudaba un total de \$20.631.000.

Por lo tanto, la Sala considera que los actos demandados se ajustan a derecho y, por consecuencia, no es procedente ordenar la devolución de ningún excedente por concepto de sanción por extemporaneidad en favor de la demandante.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,

F A L L A:

PRIMERO. REVÓCANSE los numerales 1 y 2 de la sentencia del 10 de junio de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, en el contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho iniciado por la Compañía Colombiana de Medidores Tavira S.A. contra la U.A.E. DIAN, por las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia. En su lugar, NIÉGANSE las pretensiones de la demanda.

SEGUNDO. En lo demás, CONFÍRMASE la sentencia apelada.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

**Presidente de la Sala**

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMIREZ**

