

“Debe la Sala realizar el estudio de legalidad de las Resoluciones 00265 de marzo 14 de 2001 y 684-900.005 de marzo 15 de 2002, que rechazaron la solicitud de devolución presentada por la parte actora, de los valores cancelados a la administración tributaria por concepto de la retención en la fuente por rendimientos financieros pagados en el mes de mayo de 1996 a la Empresa de Teléfonos de Bogotá, con base en la declaración de retención en la fuente presentada el 16 de junio de 1999.

Lo primero que es necesario advertir es que la corporación frente al mismo período (mayo de 1996), se pronunció a través de sentencia de diciembre 6 de 2006, expediente 14513, Consejero ponente doctor Juan Ángel Palacio Hincapié, en donde se analizó si se ajustaban a derecho los actos [Resoluciones 00264 de marzo 14 de 2001 y 684-900.004 de marzo 15 de 2002] que de igual manera negaban la devolución de la suma de \$14.545.000 originada en la declaración de retención en la fuente radicada el 14 de diciembre de 1998, razón por la cual en el presente proceso se trata de actuaciones administrativas distintas sobre las que procede el respectivo control jurisdiccional.

Sobre el punto en discusión, entre las mismas partes, pero por períodos diferentes, la sección ha sentado su posición jurisprudencial¹, que se acoge para dilucidar el presente asunto.

El tribunal declaró la nulidad parcial de los actos acusados y ordenó la devolución de lo pagado únicamente por concepto de retenciones en la fuente y negó los valores solicitados correspondientes a la sanción y los intereses. Fundamentó su decisión de anular la actuación en que la Nación recibió un doble pago por el mismo concepto: el del agente de retención y el del beneficiario por impuesto de renta sobre rendimientos financieros.

Como ha señalado la Sala², existen tres eventos en los cuales pueden originarse saldos a favor que permitan al interesado ejercer el derecho a solicitarlos: en las declaraciones, en pagos en exceso y en pagos de lo no debido.

Los saldos a favor, como la expresión lo sugiere, corresponden a una cantidad resultante en beneficio del contribuyente y frente a la cual la ley ha previsto la posibilidad de utilizarla para cubrir deudas de otros impuestos o períodos (compensación) u obtener su reintegro (devolución), en ambos casos por tratarse de sumas cuya titularidad así lo permite³.

El artículo 850 del Estatuto Tributario otorga el derecho a los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias, para que soliciten y obtengan su devolución. En el inciso 2º también dispuso la obligación de la administración tributaria de 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, siguiendo el mismo procedimiento que se aplica para las devoluciones de los saldos a favor”.

En materia de impuestos nacionales, las declaraciones de renta y del impuesto sobre las ventas pueden dar lugar a liquidar saldos a favor del contribuyente o responsable; en el primer

¹ Sentencias del 6 de diciembre de 2006, exp. 14954, C.P. Dra. Ligia López Díaz; y exp. 14443, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié, entre otras.

² Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 10 de febrero de 2003, exp. 13271, M.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa.

³ *Ibidem*.

caso porque el impuesto a cargo resulta inferior a la retención en la fuente que le fue practicada, a los anticipos o al saldo a favor liquidados en años anteriores. En el IVA se generan saldos a favor cuando el impuesto descontable o las retenciones en la fuente practicadas son superiores al impuesto a cargo⁴.

En relación con el pago en exceso o de lo no debido también es posible 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”⁵.

Los pagos en exceso o de lo no debido pueden surgir de las declaraciones, de los actos administrativos o de las providencias judiciales, que determinen un valor pagado en exceso o la ausencia de obligación, lo que da derecho a solicitar su compensación o devolución⁶.

De acuerdo con lo expuesto, en el presente caso, por tratarse de una declaración de retención en la fuente, ésta no refleja un saldo a favor, sin embargo es posible que se presente un pago en exceso o de lo no debido que otorgue derecho a la devolución.

La última liquidación privada de retención en la fuente presentada por (banco) se realizó el 16 de junio de 1999 con ocasión del requerimiento especial proferido por la Administración de Impuestos Nacionales de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, en la cual el banco aceptó expresamente los planteamientos de la entidad e incluyó las retenciones en la fuente dejadas de practicar por los pagos realizados a algunas empresas prestadoras de servicios públicos por concepto de rendimientos financieros. La DIAN aceptó esta corrección y archivó la actuación mediante el auto proferido el 27 de octubre de 1999.

La sección ha reconocido que el enriquecimiento sin causa del fisco puede ser fuente de obligaciones a su cargo y a favor del contribuyente que resulta empobrecido con ocasión del actuar estatal indebido.

Es así como acogiendo el criterio de la Corte Suprema de Justicia al respecto, se han señalado como requisitos para que se configure el enriquecimiento sin causa, los siguientes:⁷

- 1) Que haya un enriquecimiento o aumento patrimonial;
- 2) Que haya un empobrecimiento correlativo y
- 3) Que el enriquecimiento se realice sin causa, o lo que es lo mismo, sin fundamento legal.

El argumento central de la parte demandante es que dentro del monto de retenciones por rendimientos financieros determinados y pagados en su declaración de retención en la fuente, se encontraban los valores que debieron ser retenidos a la Empresa de Teléfonos de Bogotá, entidad que posteriormente liquidó y pagó el impuesto de renta correspondiente a los mismos ingresos por rendimientos financieros obtenidos de (banco). En consecuencia, la administración tributaria percibió dos veces el pago del tributo obteniendo un enriquecimiento sin justa causa.

Para decidir el punto en discordia y verificar si en efecto se concretó un enriquecimiento injusto por parte del Estado, la Sala analizará a continuación el mecanismo de la retención en la fuente y las responsabilidades del agente de retención en lo que tiene que ver con el caso concreto.

⁴ Tratándose de las declaraciones del impuesto sobre las ventas, el parágrafo 1º del artículo 850 del Estatuto Tributario sólo les otorga el derecho a la devolución del saldo a favor a los exportadores, a los productores de bienes exentos y por las mayores retenciones en la fuente de IVA que les practiquen a los responsables.

⁵ Artículo 21 del Decreto 1000 de 1997.

⁶ Sentencia del 10 de febrero de 2003, exp. 13271, M.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa.

⁷ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencias del 22 de julio de 1994, exp. 5411, M.P. Dr. Jaime Abella Zarate, y del 18 de junio de 1999, exp. 9414, M.P. Dr. Julio Enrique Correa Restrepo.

La retención en la fuente es un mecanismo que permite un flujo periódico, regular y constante de ingresos al Estado. Le garantiza una disponibilidad financiera para el cumplimiento de sus fines y adicionalmente, constituye un instrumento de control en favor del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Este mecanismo permite el recaudo del impuesto sobre la renta al tiempo que el contribuyente percibe el ingreso y para las personas y entidades declarantes no es un impuesto, sino un medio que facilita, acelera y asegura el recaudo del tributo, cuyo fundamento es la ley. (arts. 365 y sigs. del Est. Trib.)

Con este mecanismo se vincula a los particulares en la gestión tributaria, imponiéndoles un deber de colaboración que se concreta en las siguientes obligaciones: -Practicar las retenciones a que haya lugar; -expedir a los beneficiarios de los pagos, los correspondientes certificados donde consten las retenciones practicadas; -presentar las declaraciones mensuales de retención en la fuente; -consignar las retenciones en las entidades autorizadas para recaudar y dentro de los plazos fijados; -responder ante el Estado por la retención que dejó de practicar, sin perjuicio de su derecho de reembolso contra el contribuyente (arts. 370, 375, 376, 378 y 381 del Est. Trib.).

Las obligaciones de retener y certificar, se desarrollan entre el agente retenedor y el beneficiario de los pagos o abonos en cuenta y consiste en que al momento del pago o abono en cuenta, el agente de retención conserve una cantidad a título del respectivo impuesto del beneficiario, valor que deberá ser certificado. El beneficiario del pago o abono en cuenta puede deducir del total del impuesto sobre la renta y complementarios el valor del impuesto que le haya sido retenido. (art. 373 Est. Trib.).

Las obligaciones de presentar declaración y consignar las retenciones que debieron practicarse son exigibles por el Estado, únicamente al agente retenedor.

Cuando el agente retenedor no efectúe la retención a la que está obligado legalmente, responderá por la suma que está obligado a retener o percibir y las sanciones o multas que le sean impuestas por su incumplimiento son de su exclusiva responsabilidad, de conformidad con el artículo 370 del Estatuto Tributario.

El agente de retención del impuesto sobre la renta es el sujeto pasivo jurídico del impuesto, es decir, es el obligado frente al fisco, independientemente de que quien debe soportar el efecto económico del gravamen sea el beneficiario de pago o abono en cuenta.

El beneficiario del pago está obligado a declarar en su liquidación privada del impuesto sobre la renta, la totalidad de los ingresos obtenidos, incluyendo aquellos que fueron objeto de retención en la fuente, liquidando el impuesto correspondiente y descontando las retenciones que le fueron practicadas.

Se advierte que, según dispone el artículo 370 del Estatuto Tributario, cuando el agente retenedor satisface la obligación, con ocasión de su responsabilidad por las retenciones no practicadas, es “sin perjuicio de su derecho de reembolso contra el contribuyente”. Es decir, puede repetir contra el beneficiario del pago por el monto de la retención dejada de practicar y que tuvo que asumir.

Los artículos 395 y sigs., del Estatuto Tributario establecieron la obligación a cargo de las personas jurídicas y sociedades de hecho de practicar retención en la fuente sobre los pagos o abonos en cuenta que efectúen por “rendimientos financieros, tales como, intereses, descuentos, beneficios, ganancias, utilidades, y en general, lo correspondiente a rendimientos de capital o a diferencias entre valor presente y valor futuro de éste, cualesquiera sean las condiciones o nominaciones que se determinen para el efecto”.

En el presente caso, no se discute que (banco) realizó pagos por concepto de rendimientos financieros a varias entidades prestadoras de servicios públicos, los cuales, por no estar exentos, estaban sujetos a la retención en la fuente.

Toda vez que no se practicó la respectiva retención en la fuente, la administración estaba facultada legalmente para exigirle a la demandante su declaración y pago, pues, como ya se indicó, el artículo 370 del Estatuto Tributario responsabiliza al agente de retención de las sumas que está obligado a retener. La actuación de la administración al iniciar un proceso de determinación de la retención que incluyera estos valores, fue legítima, lo que llevó a (banco) a corregir voluntariamente su declaración de retención en la fuente con ocasión de la respuesta al requerimiento especial, aceptando expresamente los hechos planteados por el fisco y acogiendo al beneficio de la sanción por inexactitud reducida.

La demandante no controvierte que no haya debido practicar la retención en la fuente a la E.T.B., sino que con posterioridad la administración obtuvo el pago de parte de esta empresa del impuesto de renta correspondiente a los mismos rendimientos financieros, de los que fue beneficiaria y en consecuencia se produjo un doble pago.

Al respecto debe señalarse que la administración al verificar que la E.T.B., sujeto pasivo del impuesto, no incluyó como ingresos gravados, los rendimientos financieros recibidos por (banco), estaba en la obligación de iniciar el respectivo proceso de determinación para obtener el pago del impuesto correspondiente.

No se vislumbra ilegitimidad por parte del fisco cuando inició el proceso de determinación del impuesto sobre la renta del año 1996 a la Empresa de Teléfonos de Bogotá, el cual concluyó con la aceptación expresa, entre otras glosas, de que los rendimientos financieros recibidos de (banco) estaban gravados con el impuesto de renta.

La Empresa de Teléfonos de Bogotá estaba facultada por el artículo 373 del Estatuto Tributario para deducir en su declaración del impuesto sobre la renta la retención en fuente, como quiera que la presentó con ocasión de la liquidación oficial de revisión el 8 de junio de 2000, más de un año después de que (banco) corrigió su declaración de retención en la fuente.

Si la E.T.B. no dedujo la retención ni corrigió la declaración, ello no implica que la retención practicada sea ilegal o que se hubiese incurrido en un pago indebido, pues como se señaló y lo reconoce la misma demandante, (banco) estaba obligada a practicar la retención por rendimientos financieros y a responder por ella en caso de no haberlo hecho.

Lo anterior no implica que (banco) tenga que soportar la carga económica del impuesto, pues si bien el artículo 370 del Estatuto Tributario la hace responsable de las retenciones dejadas de practicar, esta responsabilidad es “sin perjuicio de su derecho de reembolso contra el contribuyente”.

Esto significa, que la ley le otorga el derecho al agente retenedor que ha satisfecho la obligación, para repetir contra el beneficiario del pago o abono en cuenta y quien es el verdadero sujeto pasivo del impuesto. Es entonces la Empresa de Teléfonos de Bogotá quien debe reintegrarle los valores a (banco), no la administración tributaria que como se indicó actuó de manera legal.

Debe anotarse que en todos los casos, tanto el agente retenedor como el beneficiario del pago deben cancelar, cada uno su correspondiente obligación, pues el primero debe presentar la declaración de retención en la fuente con el respectivo pago y a su vez el beneficiario debe declarar el ingreso en su liquidación privada del impuesto de renta y también pagar el impuesto, independientemente de que el agente retenedor lo hubiese cancelado, pues el agente retenedor no soporta la carga económica y el sujeto pasivo tiene la posibilidad de descontar los valores retenidos.

Como se observa, en este caso, no hay un enriquecimiento sin causa a favor de la administración, pues no se dan los requisitos para ello, toda vez que hubo causa justa, fundamentada en la ley, para reclamarle al agente retenedor, el respectivo impuesto.

No tiene discusión que la administración puede exigir al agente retenedor el cumplimiento de sus obligaciones, pues como lo señala el artículo 370 del Estatuto Tributario, es él quien responde por las sumas que está obligado a retener, por lo que era procedente tanto la modificación de la declaración de retención en la fuente, como la imposición de las sanciones previstas en la ley.

La Sala no comparte la decisión del tribunal, porque no tuvo en cuenta que la declaración de retención en la fuente presentada por la demandante se encontraba en firme, por lo que no podía reabrirse controversia alguna respecto a su contenido.

No son procedentes las pretensiones de nulidad de los actos acusados, ni la devolución de los valores liquidados y pagados en la declaración de retención en la fuente de (banco), por cuanto la situación jurídica se había consolidado, sin que de allí surgiera un saldo a favor de la demandante.

Tampoco se configura un enriquecimiento sin causa o injusto a favor de la DIAN, pues precisamente la causa jurídica que dio lugar a la obligación tributaria a cargo del agente retenedor fueron los artículos 395 y sigs., del Estatuto Tributario que establecieron la retención en la fuente por rendimientos financieros y el artículo 370 ibídem que señaló la responsabilidad de los agentes de retención por las retenciones no practicadas.

Ahora bien, si la Empresa de Teléfonos de Bogotá se abstuvo de descontar las retenciones asumidas por (banco) en su declaración de renta, ello no le crea obligaciones a la administración tributaria frente al agente de retenedor, pues así no lo prevé norma alguna.

Tampoco puede el beneficiario del pago exonerarse de la obligación con el agente retenedor de reembolsarle los valores, pues tuvo la oportunidad de incluir las retenciones en su declaración de renta, si no lo hizo así, no quiere decir que las retenciones se conviertan en un impuesto diferente, pues los valores adicionales que tenga que asumir son consecuencia de su incumplimiento⁸.

Por lo anterior, los actos que rechazaron la solicitud de devolución de los valores retenidos son legales y en consecuencia se revocará la sentencia impugnada para negar las súplicas de la demanda interpuesta”.

⁸ Al respecto la Sala se pronunció en las sentencias del 8 de marzo de 2002, exp. 12478, M.P. Dra. Ligia López Díaz; del 13 de marzo de 2003, exp. 12795, y del 12 de febrero de 2004, exp. 13198, M.P. Dr. Germán Ayala Mantilla.