

AGENTES DE RETENCION - Obligados / AGENTES DE RETENCION - Obligaciones / PERSONAS NATURALES - Son agentes de retención cuando sean comerciantes y su patrimonio e ingresos superen los topes fijados para cada vigencia fiscal y, a título de renta, cuando efectúen pagos por salarios originados en una relación laboral o legal y reglamentaria sin importar si cumplen con el requisito de ingresos o patrimonio / PERSONAS JURIDICAS - Todas son agentes de retención y como tal están obligadas a presentar la declaración de retención en la fuente todos los meses, aún en aquellos en que no realicen operaciones sujetas a la misma, pues el legislador no previó que esa calidad solo se tenga cuando se realicen operaciones

El artículo 375 del Estatuto Tributario dispone que están obligados a efectuar la retención en la fuente o percepción del tributo, los agentes de retención que por sus funciones intervengan en actos u operaciones en los cuales deben, por expresa disposición legal efectuar dicha retención. En cuanto a las obligaciones que tienen los agentes de retención, los artículos 375, 376, 377, 378, 381 y 382 ibídem, señalan que deben: a) Practicar las retenciones en la fuente a que haya lugar, cada vez que realice un pago o abono en cuenta sujeto a retención. b) Presentar la declaración mensual de retención. c) Realizar el pago de las retenciones practicadas en las entidades autorizadas para el recaudo y en los plazos establecidos por el gobierno nacional. d) Expedir a los sujetos pasivos, los certificados en los que consten las retenciones practicadas. e) Llevar registros contables en los que consten las retenciones practicadas, así como los montos consignados a la Administración Tributaria. Advierte la actora que la entidad demandada violó el artículo 368 del Estatuto Tributario, porque considera que el legislador no distinguió entre personas naturales y jurídicas como obligadas a retener. De manera general los agentes de retención están definidos en el artículo 368 del Estatuto Tributario, que inicialmente refería al impuesto sobre la renta y complementarios, pero con la modificación introducida por la Ley 488 de 1998, se extendió a los demás impuestos, IVA, timbre y GMF; el artículo señala quienes son agentes de retención [...] Respecto de las personas naturales que tienen la calidad de agentes de retención, dice el artículo 368-2 del estatuto tributario: “Art. 368-2. Personas naturales que son agentes de retención. *Las personas naturales que tengan la calidad de comerciantes y que en el año inmediatamente anterior tuvieron un patrimonio bruto o unos ingresos brutos superiores a 30.000 UVT* también deberán practicar retención en la fuente sobre los pagos o abonos en cuenta que efectúen por los conceptos a los cuales se refieren los artículos 392, 395 y 401, a las tarifas y según las disposiciones vigentes sobre cada uno de ellos*”. Como se puede ver, la norma indica que las personas naturales comerciantes, y con los patrimonios e ingresos superiores a 30.000 UVT, serán “también” agentes de retención para los conceptos señalados en los artículos 392, 395 y 401 del Estatuto Tributario. La razón para que se utilice la palabra “también”, es porque los artículos aludidos refieren que los únicos que debían hacer retención a título de renta por honorarios, comisiones, servicios y arrendamiento (artículo 392), o por rendimientos financieros (artículo 395), o por otros ingresos tributarios (artículo 401), eran las personas jurídicas y las sociedades de hecho. De esta forma, las personas naturales sólo son agentes de retención cuando sean comerciantes y su patrimonio o ingresos superen los topes señalados para cada año. Observa la Sala que el artículo 368 aludido, dispuso en forma general que son agentes de retención las personas naturales o jurídicas, que en razón de las funciones que desarrollan deban practicar retención en la fuente. Mientras que el artículo 368-2 señaló, en forma específica que las

personas naturales son agentes de retención solo cuando tienen la calidad de comerciantes y cuando en el año inmediatamente anterior tuvieron un patrimonio bruto o ingresos brutos superiores al tope señalado por el gobierno nacional para cada vigencia fiscal. Así pues, es claro que el legislador sí estableció unas condiciones diferentes respecto de la calidad de agente retenedor, sea que se trate de personas jurídicas o de personas naturales disponiendo que todas las personas jurídicas son agentes de retención y las naturales lo son solamente cuando cumplan las condiciones antes señaladas [...] Asimismo deberán actuar como agentes de retención en la fuente, a título de renta, todas las personas naturales que efectúen pagos por conceptos de salarios originados en una relación laboral, o legal y reglamentaria de acuerdo con el artículo 383 del Estatuto Tributario sin importar si cumple con el requisito de ingresos o patrimonio para ser agente de retención. La Sala precisa, de acuerdo con lo expuesto, que no es posible asimilar los obligados a efectuar la retención en la fuente, con los que pueden llegar a estarlo, o los que lo están de manera ocasional como serían las personas naturales; ni menos afirmar que se es agente de retención únicamente en el momento en que se realicen operaciones, pues de ser así, el legislador lo hubiera considerado. Por lo tanto, la normativa fiscal si distingue entre las personas naturales y jurídicas, para efectos de la retención en la fuente. De lo anterior se desprende que los agentes de retención deben presentar la declaración tributaria de retención en la fuente en todos los meses, aún en aquellos meses en que no realicen operaciones sujetas a la misma, pues el legislador señaló esta obligación formal como un mecanismo de seguimiento, como quedó plasmado en la exposición de motivos de la Ley 1066 de 2006.

NORMA DEMANDADA: OFICIO 032526 DE 2007 (2 de mayo) DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN - (No anulado) / OFICIO 061672 DE 2008 (25 de junio) DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN - (No anulado)

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 368 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 368-2 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 375 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 376 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 377 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 378 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 381 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 382 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 383 / CIRCULAR 069 DE 11 DE AGOSTO DE 2006 DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN

NOTA DE RELATORIA: La síntesis del asunto es la siguiente: Se estudió la legalidad de los Oficios 032526 del 2 de mayo de 2007 y 061672 del 25 de junio de 2008, en los que la DIAN señaló que la Circular 069 de 2006, sobre la cancelación de la responsabilidad de agente retenedor cuando no se realizan operaciones de manera habitual, es aplicable a las personas naturales, quienes para el efecto deben actualizar el RUT, y que usualmente no aplicaba a personas jurídicas, dado que éstas habitualmente se encuentran obligadas a hacer pagos sujetos a retención. La Sala precisó que los citados oficios se ajustan a la ley, en cuanto ratifican la obligación de los agentes retenedores, personas jurídicas, de presentar la declaración de retención en la fuente todos los meses, aún en aquellos en que no realicen operaciones sujetas a la misma, pues el legislador no previó que esa calidad solo se tenga cuando se realicen operaciones, además de que estableció esa obligación formal como un mecanismo de seguimiento, según quedó plasmado en la exposición de motivos de la Ley 1066 de 2006.

DIAN - competencia

Los artículos 5° y 18 del Decreto Ley 1071 de 1999, disponen que a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales le compete actuar como autoridad doctrinaria y estadística en materia tributaria, aduanera, y de control de cambios en relación con los asuntos de su competencia e interpretar y actuar como autoridad doctrinaria y estadística en materia de impuestos nacionales, aduanera, y de control de cambios. Asimismo en el artículo 11 del Decreto Reglamentario 1265 de 1999, se señala como función de la Oficina Jurídica la de absolver las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias nacionales, en materia aduanera o de comercio exterior, en lo de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, y en materia de control de cambios.

FUENTE FORMAL: DECRETO LEY 1071 DE 1999 - ARTICULO 5 / DECRETO LEY 1071 DE 1999 - ARTICULO 18 / DECRETO 1265 DE 1999 - ARTICULO 11

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ

Bogotá D. C., treinta y uno (31) de julio de dos mil catorce (2014)

Radicación número: 11001-03-27-000-2011-00005-00(18638)

Actor: MARTHA PARADA NOVAL

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

Decide la Sala la acción pública de nulidad instaurada por la ciudadana Martha Parada Noval, contra los Oficios 32526 del 2 de mayo de 2007 y 061672 del 25 de junio de 2008, proferidos por la Oficina Jurídica¹ de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, relacionados con la obligación de presentar la declaración mensual de retención en la fuente.

ANTECEDENTES

¹ Hoy Dirección de Gestión Jurídica.

La demanda

La ciudadana Martha Parada Noval solicita la nulidad de los Oficios 32526 del 2 de mayo de 2007 y 061672 del 25 de junio de 2008, que expresan²:

“Oficio 032526 del 2 de mayo de 2007

Tema: Retención – Procedimiento

Descriptor: Obligación de presentar declaración mensual aun cuando no se hubiere practicado retenciones. Se deben presentar con ceros.

De conformidad con el artículo 11 del Decreto 1265 de 1999 y el artículo 10 de la Resolución 1618 de 2006, este Despacho es competente para absolver de manera general las consultas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional.

En la comunicación de la referencia, solicita aclarar si le es aplicable a las personas naturales o jurídicas la Circular Nro. 00069 de agosto 11 de 2006, en cuanto a si en el evento en que no se realicen actos sujetos a retención en la fuente en forma habitual, podrán los agentes de retención, una vez presentada la declaración de retención correspondiente, actualizar el RUT, con el ánimo de cancelar esta responsabilidad.

Al respecto cabe señalar que Ley 1066 del 29 de julio de 2006, no estableció nuevos agentes de retención en la fuente a título de impuestos del orden nacional, sino que se creó la obligación de presentar mensualmente por parte de éstos la declaración de retención en la fuente, aún en el evento en que durante el período no se hubieren realizado operaciones sujetas a retención.

La Circular Nro. 069 de agosto 11 de 2006, la Dirección de Impuestos Nacionales al referirse sobre la presentación con pago de la declaración de retención en la fuente, señaló:

“El artículo 11 de la Ley 1066 de 2006 establece que los agentes de retención deberán presentar las declaraciones de retención en la fuente con pago, cuando a ello hubiere lugar, so pena de que la misma se tenga como no presentada. Para el efecto, si bien la presentación sin pago constituye una causal más de las relacionadas en el artículo 580 del Estatuto Tributario que le restan vida jurídica a la declaración, tal hecho deberá ser materializado por la administración a través del auto declarativo correspondiente, sujeto a los principios de contradicción y defensa.

² Folios 10 a 14

De acuerdo con la finalidad de la Ley, se entiende que una declaración de retención en la fuente se encuentra presentada con pago, cuando el valor cancelado en la misma fecha de presentación de la declaración, corresponde como mínimo al total de las retenciones practicadas a título de renta, IVA y timbre nacional durante el respectivo periodo. Lo anterior, sin perjuicio de la reimputación de pagos a que hace referencia el artículo 804 del Estatuto Tributario.

La disposición señala adicionalmente la obligación de presentar declaraciones de retención en la fuente, aún frente a los meses en los cuales no se hayan realizado operaciones sujetas a retención, caso en el cual la declaración se presentará en ceros.

El artículo 605 del Estatuto Tributario establece que deben presentar por cada mes la declaración de retención en la fuente, los agentes de retención que de conformidad con la normatividad vigente debieron efectuarla durante el respectivo periodo: sin embargo, en el evento en que no se realicen actos sujetos a retención en forma habitual, podrán los agentes de retención, una vez presentada la declaración de retención correspondiente, actualizar el RUT, con el ánimo de cancelar esta responsabilidad: en caso contrario, deberá cumplir con el mandato de presentar mensualmente la declaración, indistintamente de si se efectuaron o no retenciones.”

*Como es de observar, la Circular 00069 de 2006, al mencionar a los agentes de retención en la fuente, que no realicen actos sujetos a retención **en forma habitual**, una vez presentada la declaración correspondiente, podrán actualizar el RUT, con el ánimo de cancelar esta responsabilidad, necesariamente se debe entender referida a las personas naturales y no a las personas jurídicas que de por sí, realizan habitualmente actos sujetos a retención en la fuente, que van desde pagos de honorarios, servicios, compras, pago de salarios, retención en la fuente por el IVA pagado, entre otros, al tenor de los artículos 368 y siguientes del Estatuto Tributario.*

Las personas naturales son agentes de retención cuando legalmente cumplan los requisitos para serlo y únicamente dejan de serlo cuando dejen de cumplir los requisitos señalados en la ley. En este sentido, la mención de la Circular 00069 de 2006, a quienes pueden actualizar el RUT con el ánimo de cancelar la responsabilidad se refiere a las personas naturales que excepcionalmente o de manera ocasional realizan algún pago sujeto a retención, y que legalmente estuvieron obligados a realizarla.

(...)”

“Oficio 061672 del 25 de junio de 2008

Tema: Retención

Descriptor: Agentes de retención y obligaciones que deben cumplir ante la DIAN.

De conformidad con el artículo 11 del Decreto 1265 de 1999 y el artículo 10° de la Resolución 1618 de 2006, este despacho es competente para absolver de manera general las consultas que formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional.

Consulta si todas las sociedades pueden ser calificadas como Agentes Retenedores.

Los Agentes Retenedores son delegados del Estado o Agentes de éste, responsables ante el fisco por el recaudo de la retención.

El artículo 368 del Estatuto Tributario señala:

Artículo 368. *Quiénes son agentes de retención. Son agentes de retención o de percepción, las entidades de derecho público, los fondos de inversión, los fondos de valores, los fondos de pensiones de jubilación e invalidez, los consorcios, las comunidades organizadas, las uniones temporales y las demás personas naturales o jurídicas, sucesiones ilíquidas y sociedades de hecho, que por sus funciones intervengan en actos u operaciones en los cuales deben, por expresa disposición legal, efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente.*

Parágrafo 1. *Radica en el Director de Impuestos y Aduanas Nacionales, la competencia para autorizar o designar a las personas o entidades que deberán actuar como autorretenedores y suspender la autorización cuando a su juicio no se garantice el pago de los valores autorretenidos.*

Parágrafo 2. *Además de los agentes de retención enumerados en este artículo, el Gobierno podrá designar como tales a quienes efectúen el pago o abono en cuenta a nombre o por cuenta de un tercero o en su calidad de financiadores de la respectiva operación, aunque no intervengan directamente en la transacción que da lugar al impuesto objeto de la retención.*

En consideración a lo anterior, se infiere que no existe excepción alguna de sociedades o personas jurídicas que no sean calificadas como agentes de retención en la fuente, pues es la norma general que expresamente las califica como tales.

Respecto a sus obligaciones, el título II del Libro Segundo del Estatuto Tributario, indica las obligaciones del agente retenedor, como son: efectuar la retención, consignar, expedir certificados y presentar declaraciones.

La Corte Constitucional al pronunciarse en Sentencia del 23 de enero de 2003, sobre la exequibilidad del artículo 42 de la Ley 633 de 2000, al referirse sobre la

obligación tributaria del agente retenedor y del autorretenedor, efectuó las siguientes consideraciones en algunos de sus apartes:

.../ Así, debiendo practicarse la retención en la fuente al momento del pago o abono en cuenta – lo que ocurra primero -, es deber del agente retenedor declarar y consignar las correspondientes cantidades dentro de los plazos legales, máxime si se considera que se trata de recursos estatales, por definición ligados a la materialización de las tareas públicas. De suerte tal que, mal podría admitirse aquella tesis según la cual la retención practicada al momento del abono en cuenta no constituye recurso estatal, toda vez que la postergación del pago, incluso la mora para con el acreedor, dependen fundamentalmente del agente retenedor, no siendo plausible que él pudiera alegar su propia voluntad de no pago, o también la mora, para desestimar el carácter oficial de la retención, y mucho menos, para incumplir su deber de declarar y consignar los montos retenidos por el sistema de causación. Por tanto, ningún agente retenedor podría alegar válidamente pactos con terceros, y mucho menos su propia incuria o culpabilidad para sustraerse a la obligación legal de declarar y consignar oportunamente las sumas retenidas en la fuente durante un mes determinado. Pues, de ser convalidable esta conducta omisiva, se llegaría al absurdo de que el agente retenedor podría aducir a su favor sus propios yerros en perjuicio del Tesoro Público y de la sociedad misma.

Por consiguiente, en los casos en que el agente retenedor incumpla con el imperativo de declarar y consignar oportunamente lo retenido – al momento del pago o abono en cuenta -, deberá asumir y pagar tanto las sanciones como los intereses correlativos que se causen a favor del Tesoro Público al tenor del Estatuto Tributario. Lo cual ocurre dentro de la esfera administrativa, y llegado el caso, dentro de la órbita contencioso-administrativa.../

Dentro de las obligaciones “de hacer” que tiene el agente retenedor, está la de presentar la declaración mensual, aun cuando en el mes no haya realizado operaciones sujetas a retención, caso en el cual la declaración se presenta en ceros, excepción hecha de las juntas de acción comunal, las cuales estarán obligadas a presentar la declaración solamente en el mes que realicen pagos sujetos a retención, acorde con lo dispuesto por el parágrafo 2o del artículo 606 del Estatuto Tributario. Es necesario recalcar que las declaraciones de retención se deben presentar con pago, pues de lo contrario se tienen como no presentadas (lit e) art 580 E.T.).

Así las cosas, cuando un contribuyente aduzca no tener la calidad de agente retenedor, para efectos de la no presentación de la declaración de retención en la fuente, deberá realizar las actualizaciones, modificaciones o cancelaciones de las obligaciones tributarias registradas en el – RUT, cuando efectivamente se den las situaciones previstas de conformidad con el artículo 9° del Decreto Reglamentario 1791 de 2007 y los artículos 8°, 9°, 10° y 11° del Decreto Reglamentario 2788 de agosto 31 de 2004, para lo cual la Administración Tributaria debe en cada caso verificar la situación real de quien aduce ya no ser retenedor, con el fin de proceder o no a su actualización en este punto. De no proceder la actualización en el sentido propuesto, esto es, que no se tiene la calidad de agente retenedor, deberán exigirse las obligaciones pertinentes y proferir los actos administrativos tendientes a su cumplimiento.

En consecuencia, de esta manera se precisa el alcance del Oficio 032526 de mayo 2 de 2007. (...)

La demandante indica como normas vulneradas los artículos 368 y 605 del Estatuto Tributario; 11 de la Ley 1066 de 2006 y la Circular de la DIAN 069 del 11 de agosto de 2006.

Para desarrollar el concepto de la violación propuso los siguientes cargos³:

Incompetencia de la DIAN.

Dijo que la DIAN no tiene competencia para legislar ni reglamentar las previsiones legales en materia tributaria; que su interpretación está subordinada al contenido exacto de las normas vigentes.

Nulidad por ilegalidad.

Indicó que los actos demandados son nulos porque no se ajustan al contenido legal.

Que según los artículos 365 a 419 del Estatuto Tributario, frente a la retención en la fuente, como mecanismo anticipado de recaudo del impuesto, el agente retenedor no tiene entidad propia como contribuyente sino que actúa como intermediario entre el Estado y el sujeto pasivo, razón por la que la obligación de retener se da, por ley, en el momento en que se efectúe “un pago o abono en cuenta” por lo que, sin que esto ocurra no podrá existir la obligación de retener, ni tampoco la de cumplir con las obligaciones formales inherentes al aludido concepto.

³ Folios 1 a 9

Afirmó que, en los términos del artículo 368 ibídem, son agentes de retención, entre otras, las personas naturales o jurídicas que por sus funciones intervengan en actos u operaciones en los cuales deben, por expresa disposición legal, realizar la retención o percepción del tributo correspondiente.

Dijo que la norma aludida no hace distinción de personas pues las pone a todas en un mismo plano como obligadas, en principio, a retener, con la condición específica de que intervengan en actos u operaciones en los cuales deben, por expresa disposición legal, realizar la retención del tributo; que la obligación no está atada a que por su naturaleza tengan capacidad para intervenir, sino a que efectivamente intervengan, es decir, realicen pagos o abonos sujetos a retención en la fuente; que, en consecuencia, si estas personas no realizan pago alguno, o los que efectúan no están sometidos a retención, no es dable que puedan ser calificadas como agentes retenedores.

Agregó que una vez confirmada la calidad de agente retenedor le pueden ser exigibles las obligaciones derivadas de tal calidad, entre ellas la de presentar la declaración, en los términos del artículo 605 del Estatuto Tributario, que establece que los agentes de retención en la fuente deberán presentar, por cada mes, una declaración por las retenciones que debieron efectuar durante el respectivo período.

Que, además, el artículo 606 ibídem, estipulaba que no era obligatorio presentar la declaración por el mes en el cual no se debieron practicar retenciones en la fuente, aspecto que fue modificado por el artículo 11 de la Ley 1066 de 2006 que ordenó que la presentación de la declaración era obligatoria en todos los casos, debiendo presentarse en ceros cuando en el mes no se hubieran realizado operaciones sujetas a retención, en el entendido de que, en uno y otro caso, la obligación es sólo para los agentes retenedores.

Agregó que la DIAN, en los oficios demandados, violó los artículos 368, 605 y 606 del Estatuto Tributario y omitió lo dispuesto en la Circular 069 de 2006 y en la

jurisprudencia constitucional, que ratificó la obligación sólo para los agentes retenedores, al decir que necesariamente debe entenderse que los agentes de retención en la fuente, que no realicen actos sujetos a retención en forma habitual, que podrán actualizar el RUT, con el ánimo de cancelar esta responsabilidad, son las personas naturales y no las personas jurídicas que de por sí, realizan habitualmente actos sujetos a retención en la fuente, al tenor de los artículos 368 y siguientes del Estatuto Tributario”⁴.

Asimismo, al aseverar que no existe excepción alguna de sociedades o personas jurídicas que no sean calificadas como agentes de retención en la fuente, pues es la norma general la que expresamente las califica como tales”⁵.

Estima que lo anterior desborda el contenido de la ley, pues el artículo 368 del Estatuto Tributario exige una condición común a las personas para ser calificadas como agentes retenedores, que es la de efectuar pagos o abonos en cuenta sujetos a retención, sin tener en cuenta la naturaleza de las personas, razón por la cual, las personas jurídicas, en caso de no realizar actos sujetos a retención en forma habitual, también podrían solicitar la cancelación en el RUT de la responsabilidad como agentes de retención.

Concluye que, en consecuencia, la DIAN debe expedir un nuevo concepto aclarando tal condición.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales solicitó, en el escrito de contestación de la demanda⁶, denegar las pretensiones de la demanda y declarar la legalidad de los actos demandados.

⁴ Incisos 9 y 10 del Oficio 32526 de 2007

⁵ Inciso 7 del Oficio 061672 de 2008

⁶ Folios 49 a 56

Después de aludir a los artículos 368, 604 y 606 del Estatuto Tributario; 11 y 64 de la Ley 1066 de 2006 y a la Circular 0069 de 2006, precisó que:

- Los agentes retenedores se encuentran obligados a presentar declaración de retención en la fuente mensualmente, aunque no hubieren realizado operaciones sujetas a retención durante el respectivo período.
- Las declaraciones que se presenten sin pago se tienen por no presentadas, salvo que exista un saldo a favor susceptible de compensar el saldo a pagar, y que se solicite dentro del término que establece la ley.
- Que son agentes de retención los que previamente ha establecido la ley y los designados como tales por el gobierno.
- Que son autorretenedores los que sean autorizados como tales por el Director de la DIAN.
- Que los agentes de retención pueden cancelar la responsabilidad de presentar declaración de retención cuando no realicen actos sujetos a la misma, procediendo a actualizar y,
- Que es imperativo para el agente retenedor el declarar y pagar la retención en los plazos establecidos en la ley.

Indicó que pese a que en la demanda no se dice el concepto de la violación de cada una de las normas alegadas como transgredidas, se deduce que la actora pretende que se asimilen los potenciales obligados, es decir, quienes podrían eventualmente estar obligados, con quienes se encuentran obligados y con quienes se encuentran obligados de manera ocasional, con el fin de eximir de la responsabilidad de presentar las declaraciones, en ceros, a quienes no realicen operaciones.

Sobre el particular precisó que, por una parte, se encuentran los agentes retenedores que realizan operaciones sujetas a retención de manera habitual, quienes están obligados a presentar las declaraciones de retención en la fuente mensualmente, con pago o en ceros, cuando a ello hubiere lugar, respecto de los cuales no existe duda sobre su obligación porque son quienes, conforme con la ley, intervienen en actos u operaciones en los cuales deben, por expresa disposición legal, efectuar la retención.

Que, por otra parte, están los que realizan operaciones sujetas a retención de manera ocasional, quienes deben presentar la declaración mensual, realicen o no operaciones, con pago o en ceros, según el caso.

Que, por último, están los que en algún momento se encontraron obligados pero que nunca volvieron a tener operaciones por un período de tiempo indefinido, caso en el cual, lo recomendable es que cancele sus responsabilidades en el RUT, previo el cumplimiento de los requisitos establecidos para el efecto, sujetos a verificación por parte de la DIAN.

Afirmó que la entidad es competente para absolver de manera general las consultas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, facultad que ejerció en el presente caso sin excesos; que los oficios demandados se ajustan a la ley y que en ellos no se verifican los vicios de legislador a que alude la actora.

Que en el Oficio 032526 de 2007 se analiza la obligación de presentar la declaración en la fuente cuando no se hubieren practicado retenciones y, conforme con la normativa, se concluye que los agentes de retención están en la obligación de presentarla mensualmente con pago, o en ceros cuando no hubiere operaciones y que los agentes de retención que no realicen actos sujetos a

retención en forma habitual pueden, previa actualización del RUT, cancelar dicha responsabilidad, aspecto que se da con más frecuencia en las personas naturales.

Que, por su parte, el Oficio 061672 de 2008, en armonía con la normativa, analiza las obligaciones que deben cumplir los agentes de retención ante la DIAN, para concluir que no existe excepción alguna de sociedades o personas jurídicas que no sean calificadas para cumplir con las obligaciones establecidas en la ley.

Respecto del cargo de nulidad por violación del artículo 368 del Estatuto Tributario, anotó que en el caso del Oficio 032526 de 2007 el motivo de la consulta era si la Circular 069 de 2006, sobre la cancelación de la responsabilidad cuando no se realizan operaciones de manera habitual era aplicable a las personas naturales o jurídicas.

Que se contestó que, conforme con la normativa aplicable, debía entenderse que dicha previsión se contempla para las personas naturales quienes para el efecto debían proceder a actualizar el RUT, y que lo normado no aplicaba usualmente a personas jurídicas, en tanto que habitualmente están obligadas a realizar pagos sujetos a retención en la fuente por, honorarios, compras, salarios, etc.

Que el Oficio 061672 respondió a la consulta sobre si todas las personas jurídicas pueden ser calificadas como agentes retenedores y se concluyó que en caso que un contribuyente aduzca no tener la calidad de agente retenedor, debe realizar la correspondiente actualización en el RUT, situación que puede ser sujeta a verificaciones por parte de la entidad.

Que de lo expuesto en los oficios demandados no se advierte que haya extralimitación a lo dispuesto en los artículos 605 y 606 del Estatuto Tributario, pues la excepción sobre la no presentación de la declaración en caso de no realizarse operaciones está prevista para las juntas de acción comunal.

No se observa tampoco que los actos demandados hagan caso omiso de la Circular 069 de 2006 y de la jurisprudencia, pues es evidente la expresa remisión a estos, así como a la normativa aplicable para dar claridad sobre los aspectos consultados.

Advirtió que no es dable asimilar los potenciales obligados, con los no obligados o con los obligados de manera ocasional, pues la norma prevé que cuando se realizan operaciones, así sea en forma eventual, se debe cumplir con la obligación formal de declarar mensualmente y que en el caso de cese de actividades sujetas a retención, el agente tiene la opción de cancelar la obligación en el RUT.

Señaló que la Ley 1430 de 2010 exoneró de la obligación de presentar las declaraciones de retención en la fuente cuando no se realizan operaciones; que, no obstante, otorgó un plazo prudencial para que quienes no hubieren presentado las declaraciones en ceros lo hagan sin pagar sanción alguna, con lo cual se entendería subsanado el incumplimiento a la ley anterior.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN.

La **demandante** no intervino en esta etapa procesal.

La **demandada** reiteró los argumentos expresados en la contestación de la demanda y anotó que la excepción para no presentar la declaración de retención en la fuente, en caso de no realizarse operaciones, está prevista sólo para las juntas de acción comunal y para las personas naturales que enajenen activos fijos⁷.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

⁷ Folios 72 a 75

El Procurador Delegado considera procedente negar las pretensiones de la demanda⁸; en consecuencia, solicita declarar la legalidad de los oficios demandados.

Precisa que la demandante confunde la obligación de retener, que surge en el momento en que se realiza el pago o abono en cuenta por el concepto al que se le debe aplicar la retención, con la calidad de agente retenedor que tiene la persona a quien le corresponde practicarla.

Que, en efecto, la norma define quienes son agentes de retención y los señalados lo son en razón a que intervengan en actos u operaciones en los cuales se debe efectuar la retención del tributo, razón por la que no se puede afirmar que es agente retenedor el que realiza el pago o abono en cuenta, únicamente en el momento en que una de esas operaciones se realice.

Advirtió que el artículo 368-2, norma específica para el caso de las personas naturales, define que son agentes de retención quienes tengan la calidad de comerciante y que en el año inmediatamente anterior tuvieran un patrimonio bruto o unos ingresos brutos superiores a los topes que para cada año se establecen. Que, así las cosas, la normativa fiscal sí hace distinción entre las personas jurídicas, que siempre serán agentes de retención, y las personas naturales, que sólo lo serán cuando respecto de ellas se den las condiciones señaladas en la disposición antes indicada.

Dijo que, efectivamente, la expresión “*no realicen actos sujetos a retención en forma habitual*”, contenida en la Circular 069 de 2006, es predicable de las personas naturales, quienes no siempre ostentan la calidad de agente retenedor, más no de las personas jurídicas que siempre lo serán.

⁸ Folios 67 a 71

CUESTIÓN PREVIA.

Dentro de la oportunidad legal, la Consejera de la Sección Cuarta, doctora Martha Teresa Briceño de Valencia manifestó que podría estar impedida para conocer del proceso en estudio, debido a que tiene una relación de amistad íntima con la demandante.

El 27 de agosto de 2013 la Sala declaró fundado el impedimento formulado, al considerar que el motivo alegado por la Consejera se encuentra consagrado como causal de impedimento en el numeral 9 del artículo 150 del Código de Procedimiento Civil; por lo tanto, se le separó del conocimiento del mismo.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de los Oficios 032526 del 2 de mayo de 2007 y 061672 del 25 de junio de 2008, expedidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

La Sala procede a referirse a los cargos planteados en la demanda.

Respecto de las alegadas “incompetencia de la DIAN” y la “nulidad por ilegalidad” advierte la Sala:

Según la demandante, la DIAN no tiene competencia para legislar ni reglamentar las previsiones legales en materia tributaria pues su interpretación está subordinada al contenido exacto de las normas vigentes, lo que excedió al proferir los oficios demandados.

Los artículos 5° y 18 del Decreto Ley 1071 de 1999, disponen que a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales le compete

actuar como autoridad doctrinaria y estadística en materia tributaria, aduanera, y de control de cambios en relación con los asuntos de su competencia e interpretar y actuar como autoridad doctrinaria y estadística en materia de impuestos nacionales, aduanera, y de control de cambios.

Asimismo en el artículo 11 del Decreto Reglamentario 1265 de 1999, se señala como función de la Oficina Jurídica la de absolver las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias nacionales, en materia aduanera o de comercio exterior, en lo de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, y en materia de control de cambios.

Fue en desarrollo de esa competencia que la demandada actuó al proferir los oficios demandados.

En efecto, en el Oficio 032526, al ser consultada la Oficina Jurídica de la DIAN sobre si la Circular 069 de 2006, sobre la cancelación de la responsabilidad de agente retenedor, cuando no realiza operaciones de manera habitual era aplicable a las personas naturales o jurídicas; respondió que, conforme con la normativa aplicable, debía entenderse que dicha previsión se contempla para las personas naturales quienes para el efecto debían proceder a actualizar el RUT, y que lo normado no aplicaba usualmente a personas jurídicas, en tanto que habitualmente están obligadas a realizar pagos sujetos a retención en la fuente por, honorarios, compras, salarios, etc.

En el Oficio 061672 la consulta estaba encaminada a dilucidar si todas las personas jurídicas pueden ser calificadas como agentes retenedores. La DIAN expuso en esa oportunidad que en caso que un contribuyente aduzca no tener la calidad de agente retenedor, debe realizar la correspondiente actualización en el RUT, situación que puede ser sujeta a verificaciones por parte de la entidad.

Lo anterior, con fundamento en el análisis de las disposiciones relacionadas con la retención en la fuente.

El Proyecto de Ley 296 de 2005 Cámara de Representantes⁹ y 302 de la misma anualidad, del Senado de la República¹⁰ *"por el cual se dictan normas para la normalización de la cartera pública y se dictan otras disposiciones" sobre racionalización de trámites y procedimientos administrativos de los organismos y entidades del Estado y los particulares que ejercen funciones públicas o prestan servicios públicos"*, buscó mejorar el recaudo de una cuantiosa cartera pública, cuyo efectivo cobro proporcionaría recursos importantes para el desarrollo de muchas de las funciones y obligaciones a cargo del Estado.

El artículo 11 de los proyectos antes mencionados, disponía:

“Artículo 11. *Adiciónese un literal e) al artículo 580 del Estatuto Tributario¹¹ y modifíquese el párrafo 2° del artículo 606 del Estatuto Tributario, los cuales quedan así:*

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

Parágrafo 2°. *La presentación de la declaración de que trata este artículo será obligatoria en todos los casos. Cuando en el mes no se hayan realizado operaciones sujetas a retención, la declaración se presentará en ceros”*

En la exposición de motivos se advierte que *“se introduce un mecanismo de seguimiento y una sanción para los agentes de retención, con el objeto de proscribir la práctica de alguno de ellos de financiar su operación con los dineros recaudados de terceros. Es inadmisibles la morosidad en el pago de valores que no son soportados por el agente de retención, sino por los sujetos pasivos económicos del impuesto. La propuesta establece la obligación de presentar declaraciones de retención en la fuente, aún en las situaciones en las cuales no se hayan presentado operaciones, y la sanción por la presentación de la declaración de retención en la fuente sin pago, estableciendo que se entendería como no presentada dado que dichos recursos no son del agente retenedor sino del Estado”*.

⁹ Gaceta 381 de 2005. Pág. 13

¹⁰ Gaceta 883 de 2005. Pág. 3

¹¹ Declaraciones que se tienen por no presentadas

Por su parte, el artículo 11 de la Ley 1066 de 2006, que modificó el parágrafo 2° del artículo 606 del Estatuto Tributario, dispuso:

***“Artículo 11.** Adiciónese un literal e) al artículo 580 del Estatuto Tributario y modifíquese el parágrafo 2° del artículo 606 del Estatuto Tributario, los cuales quedan así: (...)*

***"Parágrafo 2°.** La presentación de la declaración de que trata este artículo será obligatoria en todos los casos. Cuando en el mes no se hayan realizado operaciones sujetas a retención, la declaración se presentará en ceros".*

Vistos los anteriores antecedentes legislativos, concluye la Sala que el artículo 11 de la Ley 1066 de 2006 creó un mecanismo de seguimiento para los agentes de retención y puso fin a la práctica viciada de financiar sus propios negocios con dineros del Estado, que recaudan por mandato de la ley. Por ello, ha de examinarse si los oficios demandados resultan contrarios a los objetivos de la ley.

El artículo 375 del Estatuto Tributario dispone que están obligados a efectuar la retención en la fuente o percepción del tributo, los agentes de retención que por sus funciones intervengan en actos u operaciones en los cuales deben, por expresa disposición legal efectuar dicha retención.

En cuanto a las obligaciones que tienen los agentes de retención, los artículos 375, 376, 377, 378, 381 y 382 ibídem, señalan que deben:

- a) Practicar las retenciones en la fuente a que haya lugar, cada vez que realice un pago o abono en cuenta sujeto a retención.
- b) Presentar la declaración mensual de retención.
- c) Realizar el pago de las retenciones practicadas en las entidades autorizadas para el recaudo y en los plazos establecidos por el gobierno nacional.
- d) Expedir a los sujetos pasivos, los certificados en los que consten las retenciones practicadas.

- e) Llevar registros contables en los que consten las retenciones practicadas, así como los montos consignados a la Administración Tributaria.

Advierte la actora que la entidad demandada violó el artículo 368 del Estatuto Tributario, porque considera que el legislador no distinguió entre personas naturales y jurídicas como obligadas a retener.

De manera general los agentes de retención están definidos en el artículo 368 del Estatuto Tributario, que inicialmente refería al impuesto sobre la renta y complementarios, pero con la modificación introducida por la Ley 488 de 1998, se extendió a los demás impuestos, IVA, timbre y GMF; el artículo señala quienes son agentes de retención:

“Artículo 368.- Quienes son agentes de retención.

Son agentes de retención o de percepción, las entidades de derecho público, los fondos de inversión, los fondos de valores, los fondos de pensiones de jubilación e invalidez, los consorcios, las comunidades organizadas, las uniones temporales y las demás personas naturales o jurídicas, sucesiones ilíquidas y sociedades de hecho, que por sus funciones intervengan en actos u operaciones en los cuales deben, por expresa disposición legal, efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente. (...)”

Respecto de las personas naturales que tienen la calidad de agentes de retención, dice el artículo 368-2 del estatuto tributario:

“Art. 368-2. Personas naturales que son agentes de retención.

Las personas naturales que tengan la calidad de comerciantes y que en el año inmediatamente anterior tuvieron un patrimonio bruto o unos ingresos brutos superiores a 30.000 UVT también deberán practicar retención en la fuente sobre los pagos o abonos en cuenta que efectúen por los conceptos a los cuales se refieren los artículos 392, 395 y 401, a las tarifas y según las disposiciones vigentes sobre cada uno de ellos”.*

Como se puede ver, la norma indica que las personas naturales comerciantes, y con los patrimonios e ingresos superiores a 30.000 UVT, serán “también” agentes de retención para los conceptos señalados en los artículos 392, 395 y 401 del Estatuto Tributario.

La razón para que se utilice la palabra “también”, es porque los artículos aludidos refieren que los únicos que debían hacer retención a título de renta por honorarios, comisiones, servicios y arrendamiento (artículo 392), o por rendimientos financieros (artículo 395), o por otros ingresos tributarios (artículo 401), eran las personas jurídicas y las sociedades de hecho.

De esta forma, las personas naturales sólo son agentes de retención cuando sean comerciantes y su patrimonio o ingresos superen los topes señalados para cada año.

Observa la Sala que el artículo 368 aludido, dispuso en forma general que son agentes de retención las personas naturales o jurídicas, que en razón de las funciones que desarrollan deban practicar retención en la fuente.

Mientras que el artículo 368-2 señaló, en forma específica que las personas naturales son agentes de retención solo cuando tienen la calidad de comerciantes y cuando en el año inmediatamente anterior tuvieran un patrimonio bruto o ingresos brutos superiores al tope señalado por el gobierno nacional para cada vigencia fiscal.

Así pues, es claro que el legislador sí estableció unas condiciones diferentes respecto de la calidad de agente retenedor, sea que se trate de personas jurídicas o de personas naturales disponiendo que todas las personas jurídicas son agentes de retención y las naturales lo son solamente cuando cumplan las condiciones antes señaladas.

Para el año 2007, deberán actuar como agentes de retención las personas naturales comerciantes que tuvieran un patrimonio bruto o unos ingresos brutos superiores a 30.000 UVT, esto es, superiores a \$629.220.000, según lo dispone la

Resolución 15652 de 2006¹² y para el año 2008 deben ser superiores a \$661.620.000, Resolución 15013 de 2007¹³.

Asimismo deberán actuar como agentes de retención en la fuente, a título de renta, todas las personas naturales que efectúen pagos por conceptos de salarios originados en una relación laboral, o legal y reglamentaria de acuerdo con el artículo 383 del Estatuto Tributario sin importar si cumple con el requisito de ingresos o patrimonio para ser agente de retención.

La Sala precisa, de acuerdo con lo expuesto, que no es posible asimilar los obligados a efectuar la retención en la fuente, con los que pueden llegar a estarlo, o los que lo están de manera ocasional como serían las personas naturales; ni menos afirmar que se es agente de retención únicamente en el momento en que se realicen operaciones, pues de ser así, el legislador lo hubiera considerado.

Por lo tanto, la normativa fiscal si distingue entre las personas naturales y jurídicas, para efectos de la retención en la fuente.

De lo anterior se desprende que los agentes de retención deben presentar la declaración tributaria de retención en la fuente en todos los meses, aún en aquellos meses en que no realicen operaciones sujetas a la misma, pues el legislador señaló esta obligación formal como un mecanismo de seguimiento, como quedó plasmado en la exposición de motivos de la Ley 1066 de 2006.

Por su parte, la Circular 0069 de 2006, expedida por la DIAN con ocasión de la entrada en vigencia de la Ley 1066 de 2006, que impartió instrucciones para aplicar los cambios introducidos por la Ley de Normalización de Cartera, precisó:

“Presentación con pago de la declaración de retención en la fuente.

¹² \$20.974

¹³ \$22.054

El artículo 11 de la Ley 1066 de 2006 establece que los agentes de retención deberán presentar las declaraciones de retención en la fuente con pago, cuando a ello hubiere lugar, so pena de que la misma se tenga como no presentada. Para el efecto, si bien la presentación sin pago constituye una causal más de las relacionadas en el artículo 580 del Estatuto Tributario que le restan vida jurídica a la declaración, tal hecho deberá ser materializado por la administración a través del auto declarativo correspondiente, sujeto a los principios de contradicción y defensa.

De acuerdo con la finalidad de la Ley, se entiende que una declaración de retención en la fuente se encuentra presentada con pago, cuando el valor cancelado en la misma fecha de presentación de la declaración, corresponde como mínimo al total de las retenciones practicadas a título de renta, IVA y timbre nacional durante el respectivo período. Lo anterior, sin perjuicio de la reimputación de pagos a que hace referencia el artículo 804 del Estatuto Tributario.

La disposición señala adicionalmente la obligación de presentar declaraciones de retención en la fuente, aún frente a los meses en los cuales no se hayan realizado operaciones sujetas a retención, caso en el cual la declaración se presentará en ceros.

El artículo 605 del Estatuto Tributario establece que deben presentar por cada mes la declaración de retención en la fuente, los agentes de retención que de conformidad con la normatividad vigente debieron efectuarla durante el respectivo período; sin embargo, en el evento en que no se realicen actos sujetos a retención en forma habitual, podrán los agentes de retención, una vez presentada la declaración de retención correspondiente, actualizar el RUT, con el ánimo de cancelar esta responsabilidad; en caso contrario, deberá cumplir con el mandato de presentar mensualmente la declaración, indistintamente de si se efectuaron o no retenciones. (...)

De la Circular 069 se infiere que los agentes de retención deberán presentar las declaraciones de retención en la fuente con pago, cuando a ello hubiere lugar, so pena de que la misma se tenga como no presentada y que quienes no realicen actos sujetos a retención en forma habitual, pueden, después de presentar la declaración de retención en la fuente del mes correspondiente, actualizar el RUT con el fin de cancelar la responsabilidad de agente retenedor y la entidad verificará la situación del que solicita la cancelación.

Así las cosas, se concluye que la DIAN, al disponer en los oficios demandados que necesariamente debe entenderse que los agentes de retención en la fuente,

que no realicen actos sujetos a retención en forma habitual, que pueden actualizar el RUT con el ánimo de cancelar esta responsabilidad, son las personas naturales y no las personas jurídicas, no violó los artículos 368, 605 y 606 del Estatuto Tributario ni omitió lo dispuesto en la Circular 069 de 2006, pues lo que hizo fue ratificar la obligación que tienen los agentes retenedores, personas jurídicas, que son las que realizan habitualmente actos sujetos a retención en la fuente.

Lo anterior porque no está consagrada, legalmente, excepción alguna respecto de las sociedades o personas jurídicas, por estar expresamente calificadas como agentes de retención en la fuente por el artículo 368 del Estatuto Tributario.

Por lo tanto, resuelto que la DIAN no infringió las normas alegadas como violadas al emitir los Oficios 032526 de 2007 y 061672 de 2008, por lo que éstos gozan de legalidad, no es pertinente ordenar a esa entidad emitir un nuevo concepto aclarando la calidad de agente retenedor, como lo solicita la demandante.

Las razones que anteceden son suficientes para negar las pretensiones de la demanda.

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

F A L L A:

1. DENIÉGANSE las súplicas de la demanda.

2. ACÉPTASE la renuncia presentada por la apoderada de la DIAN, doctora Sandra Patricia Moreno Serrano, visible en el folio 82.

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

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

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ