



Bogotá, D.C., - 8 OCT 2014

Señores

MAGISTRADOS DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

E. S. D.

Ref.: **Demanda de inconstitucionalidad contra el inciso primero del artículo 580-1 del Estatuto Tributario.**

Actor: NORBEY DE JESÚS VARGAS RICARDO.

Magistrada Ponente: GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO.

Expediente No. D-10349

Concepto No. - 5 8 3 6

De acuerdo con lo dispuesto en los artículos 242, ordinal 2°, y 278, ordinal 5°, de la Constitución Política, rindo concepto en relación con la demanda que presentó el ciudadano **NORBEY DE JESÚS VARGAS RICARDO** contra el inciso primero del artículo 580-1 del Estatuto Tributario, el cual se cita textualmente en forma subrayada:

“LEY 1430 DE 2010

(29 de diciembre de 2010)

Diario Oficial No. 47.937 de 29 de diciembre de 2010

‘Por medio de la cual se dictan normas tributarias de control y para la competitividad’.

[...]

ARTÍCULO 15. INEFICACIA DE LAS DECLARACIONES DE RETENCIÓN EN LA FUENTE PRESENTADAS SIN PAGO TOTAL. Se adiciona el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:

ARTÍCULO 580-1. Ineficacia de las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago total. Las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago total no producirán efecto legal alguno, sin necesidad de acto administrativo que así lo declare.

Lo señalado en el inciso anterior no se aplicará cuando la declaración de retención en la fuente se presente sin pago por parte de un agente retenedor que sea titular de un saldo a favor igual o superior a ochenta y dos mil (82.000) UVT susceptible de compensar con el saldo a pagar de la respectiva declaración de retención en la fuente. Para tal efecto el saldo a favor debe haberse generado antes de la presentación de la declaración de retención en la fuente por un valor igual o superior al saldo a pagar determinado en dicha declaración.

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

Cuando el agente retenedor no solicite la compensación del saldo a favor oportunamente o cuando la solicitud sea rechazada la declaración de retención en la fuente presentada sin pago no producirá efecto legal alguno, sin necesidad de acto administrativo que así lo declare. (Inciso adicionado por el artículo 57 del Decreto 19 de 2012) La declaración de retención en la fuente que se haya presentado sin pago total antes del vencimiento del plazo para declarar, producirá efectos legales, siempre y cuando el pago de la retención se efectúe o se haya efectuado dentro del plazo fijado para ello en el ordenamiento jurídico.

(Inciso adicionado por el artículo 67 del Decreto 19 de 2012) Las declaraciones diligenciadas a través de los servicios informáticos electrónicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN que no se presentaron ante las entidades autorizadas para recaudar, se tendrán como presentadas siempre que haya ingresado a la administración tributaria un recibo oficial de pago atribuible a los conceptos y periodos gravables contenidos en dichas declaraciones.

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

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

PARÁGRAFO 1. *(adicionado por el artículo 67 del Decreto 19 de 2012) Esta disposición se entiende para las declaraciones virtuales diligenciadas por los años gravables 2006 a 2011.*

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

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

Los valores consignados a partir de la vigencia de la Ley 1430 de 2010, sobre las declaraciones de retención en la fuente ineficaces, en virtud de lo previsto en este artículo, se imputarán de manera automática y directa al impuesto y periodo gravable de la declaración de retención en la fuente que se considera ineficaz, siempre que el agente de retención, presente en debida forma la

respectiva declaración de retención en la fuente de conformidad con lo previsto en el inciso anterior y pague la diferencia.

Lo dispuesto en este párrafo aplica también para los agentes retenedores titulares de saldos a favor igual o superior a ochenta y dos mil (82.000) UVT con solicitudes de compensación radicadas a partir de la vigencia de la Ley 1430 de 2010, cuando el saldo a favor haya sido modificado por la Administración Tributaria o por el contribuyente o responsable”.

1. Planteamiento de la demanda

El accionante afirma que la ineficacia de las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago total, sin necesidad de acto administrativo que así lo declare, vulnera los derechos al debido proceso y a la defensa porque implica que dicha declaración se reputa ineficaz de pleno derecho sin que se admita prueba en contrario, con las implicaciones sancionatorias por extemporaneidad que ello implica, incluidos los intereses de mora. En sus propias palabras:

“[L]a sanción de ineficacia de las declaraciones de retención reglada en el artículo 580-1 del Estatuto Tributario, constituye la imposición de una sanción tributaria de responsabilidad objetiva sobre la cual, el contribuyente inculcado, no tiene la más mínima posibilidad de ejercer el derecho de defensa, en la medida en que no existe pliego de cargos, ni tampoco resolución sanción, sobre los cuales el inculcado puede interponer los recursos de ley, y hacer efectivo el derecho de defensa, lo que finalmente deviene en una violación al principio constitucional al debido proceso”.

2. Problema jurídico

Esta jefatura considera que en el presente proceso corresponde determinar si el hecho de que el legislador haya dispuesto que las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago total no producen efecto legal alguno, sin necesidad de acto administrativo que así lo declare, contraría los derechos al debido proceso y a la defensa de los administrados porque implica la imposición de sanciones respecto de las que no pueden presentar prueba en contrario o impide controvertir la ineficacia de tales declaraciones tributarias.

3. Análisis constitucional

Como el problema jurídico planteado parte de imputaciones constitucionales por violación del debido proceso y el derecho de defensa en relación con la ineficacia de las declaraciones de retención en la fuente presentadas obviando el pago total sin necesidad de acto administrativo que declare tal ineficacia, esta jefatura considera que primero se debe determinar si esa no producción de efectos legales de pleno derecho genera consecuencias sancionatorias y, en caso de ser así, revisar el contexto constitucional de los derechos fundamentales que se consideran vulnerados en relación con la presente demanda dado que, efectivamente, no se pueden imponer sanciones sin que anteriormente se haya surtido un proceso en donde se hayan determinado las faltas o violaciones que las justifiquen.

Así, en primer lugar debe recordarse que la retención en la fuente es un pago anticipado del impuesto de renta que se causa cuando se realizan las transacciones y debe ser recaudado en ese instante por el sujeto obligado a hacer la retención al sujeto pasivo de la obligación tributaria —es decir, por la persona que cobra en la relación transaccional—, so pena de tener que responder por la retención dejada de liquidar y cobrar.

Se trata, por lo tanto, de una obligación tributaria impuesta en especie, a manera de un servicio público de recaudo, cuyo costo corre a cargo del sujeto obligado y está encaminada a asegurar el principio de eficiencia tributaria que se impone de esta forma de conformidad con la naturaleza del tributo mismo, en tanto que se persigue hacer el recaudo de la manera más eficiente posible en relación con las transacciones de bienes y servicios.

La consecuencia en materia de recaudo, entonces, es que el dinero captado por obligaciones tributarias no pertenece al sujeto obligado de la

retención en la fuente sino al Estado directamente, por lo que no se justifica que el recaudador no lo declare o no entregue todo el dinero o valor recaudado a la Dirección de Impuesto y Aduanas Nacionales. Por lo tanto, para esta vista fiscal es claro que, desde el punto de vista constitucional, resulta más que válida la decisión del legislador de establecer que las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago total se reputan ineficaces.

Ahora bien, teniendo en cuenta que el Congreso de la República estableció la ineficacia de las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago total señalando que para esto ni siquiera se requiere de acto administrativo que así lo declare, esto es, a manera de una presunción de derecho¹ que no admite prueba y, así, que no permite contradecir la actuación de la Dian ni ofrecer justificación alguna, la pregunta que surge es si dicha presunción resulta válida a la luz de los derechos fundamentales a la defensa y al debido proceso.

Para resolver esta cuestión, el jefe del ministerio público considera imprescindible determinar si la presunción indicada implica o no efectos

¹ En esos términos fue presentada por el Gobierno Nacional dentro del Proyecto de ley 174 de 2010 Senado, 124 de 2010 Cámara, con la intención de recaudar la totalidad de los impuestos de renta pagados previamente mediante retención en la fuente, sin necesidad de procesos que la Dian consideró innecesarios, tal y como consta en la Gaceta del Congreso 779 de 2010, en los siguientes términos:

"c) El proyecto contempla la derogatoria del literal e) del artículo 580 del Estatuto Tributario y se adiciona este estatuto con un nuevo artículo que consagra la ineficacia de las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago total.

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

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

En estas condiciones, se busca acelerar el traslado de los recursos tributarios al fisco, por concepto de retenciones en la fuente y disminuir los costos asociados al manejo de procesos innecesarios que dificultan la acción fiscalizadora de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales".

sancionatorios o, peor aún, si ello compromete las libertades de las personas.

Como ya se estableció, cuando se presenten las declaraciones de retención en la fuente por parte de los sujetos obligados sin el pago total de lo recaudado por tal concepto, esto implica que las mismas no producen ningún efecto legal, lo que significa que se tienen por no presentadas. Como consecuencia, la norma implica que se cause la sanción por extemporaneidad sobre la totalidad de lo que se debe pagar a que haya lugar, incluyendo los intereses moratorios que se generen sobre ese valor total.

Además de lo anterior, debe advertirse que la ineficacia de pleno derecho aludida incluso tiene la posibilidad de constituirse como prueba para una eventual sanción penal por la comisión del delito de omisión de agente retenedor o recaudador².

Teniendo en cuenta que una de las características esenciales del Poder Público es la limitación en su ejercicio, la forma como está concebida la ineficacia de las declaraciones de retención en la fuente presentada sin pago total a manera de presunción de derecho implicaría, implícitamente,

² Ley 599 de 2000, artículo 402: "Omisión del agente retenedor o recaudador. El agente retenedor o autorretenedor que no consigne las sumas retenidas o autorretenidas por concepto de retención en la fuente dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno Nacional para la presentación y pago de la respectiva declaración de retención en la fuente o quien encargado de recaudar tasas o contribuciones públicas no las consigne dentro del término legal, incurrirá en prisión de tres (3) a seis (6) años y multa equivalente al doble de lo no consignado sin que supere el equivalente a cincuenta mil (50.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes.

En la misma sanción incurrirá el responsable del impuesto sobre las ventas que, teniendo la obligación legal de hacerlo, no consigne las sumas recaudadas por dicho concepto, dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno Nacional para la presentación y pago de la respectiva declaración del impuesto sobre las ventas.

Tratándose de sociedades u otras entidades, quedan sometidas a esas mismas sanciones las personas naturales encargadas en cada entidad del cumplimiento de dichas obligaciones.

Parágrafo. El agente retenedor o autorretenedor, responsable del impuesto a las ventas o el recaudador de tasas o contribuciones públicas, que extinga la obligación tributaria por pago o compensación de las sumas adeudadas, según el caso, junto con sus correspondientes intereses previstos en el Estatuto Tributario, y normas legales respectivas, se hará beneficiario de resolución inhibitoria, preclusión de investigación, o cesación de procedimiento dentro del proceso penal que se hubiera iniciado por tal motivo, sin perjuicio de las sanciones administrativas a que haya lugar".

la posibilidad de ejercicio de un poder ilimitado en cabeza del Gobierno Nacional que en un momento determinado podría llegarse a prestar para desviarse su utilización con fines de persecución política, económica o social, en tanto que ello podría llevar a la ruina o a la cárcel a cualquier implicado.

Por razón de lo anterior, establecer la absoluta ineficacia de las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago total, sin que pare ello ni siquiera sea necesario que se profiera un acto administrativo que así lo declare, constituye una presunción de derecho con implicaciones sancionatorias administrativas y judiciales penales, lo que efectivamente conlleva una vulneración del debido proceso y del derecho de defensa de los sujetos obligados a responder por el recaudo de la retención en la fuente del impuesto de renta. Lo anterior, partiendo de la base que, precisamente, el debido proceso y, por ende, el derecho de defensa, debe aplicarse a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas³, lo que obviamente incluye el proceso sancionatorio tributario⁴.

Así, para esta jefatura las mencionadas violaciones se presentan porque, mientras que la Carta Política exige que nadie puede ser sancionado o juzgado sino con observancia de la plenitud de las formas propias de cada proceso administrativo o judicial⁵, esa garantía procesal no se respeta con

³ Constitución Política, artículo 29 inciso primero: “El debido proceso se aplicará a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas”.

⁴ Así, por ejemplo, en la sentencia C-231 de 2003 (M.P. Eduardo Montealegre Lynett), la Sala Plena de la Corte Constitucional reiteró la necesidad de que se respete el debido proceso en materia de sanciones tributarias, así:

“El debido proceso frente a las liquidaciones oficiales o resoluciones independientes

10.- La otra alternativa para fijar la multa por mora en el pago de las obligaciones tributarias se deriva directamente de la potestad sancionatoria de la administración. A diferencia de lo que ocurre frente a las liquidaciones privadas, en el caso de las liquidaciones oficiales o de las resoluciones independientes, la administración es la encargada de señalar directamente las sanciones moratorias si considera que el contribuyente omitió el deber de hacerlo. En estos eventos es indiscutible que el derecho al debido proceso cobra relevancia y no puede declararse al contribuyente como moroso sin que se haya agotado algún tipo de procedimiento previo”.

⁵Cfr. Constitución Política, artículo 29, inciso 2°.

lo previsto en la norma demandada, en tanto que allí se permite una actuación sancionatoria unilateral del Estado, a manera de presunción de derecho, que es incuestionable. Esto, con el agravante de que ni siquiera es claro cómo podría la autoridad tributaria determinar que hubo una ausencia de pago total en la declaración de retención en la fuente presentada o cuál es el monto de la misma.

Por lo tanto, para esta vista fiscal es evidente que, sin existencia de las formas propias de cada proceso administrativo sancionatorio o juicio, como sucede con la presunción de derecho aludida, simplemente no se puede ejercer el derecho de defensa⁶ que implica la publicidad procesal, la presentación de pruebas y la controversia probatoria, o la impugnación de la decisión administrativa sancionatoria o de la sentencia condenatoria⁷ de que se trate.

En ese sentido, es concepto de esta jefatura que, para garantizar el debido proceso y el derecho de defensa en relación con la determinación de la ineficacia de las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago total, necesariamente debe aplicarse el procedimiento establecido en el Estatuto Tributario para ello, el cual comienza con el emplazamiento para corregir⁸, continúa con el requerimiento especial al respecto⁹, seguido de la liquidación oficial¹⁰ correspondiente, y además permitir el recurso de reconsideración¹¹ contra aquella. De hecho, ese era el procedimiento que antes se aplicaba para la declaración de la retención en la fuente presentada sin pago, según se regulaba al respecto en el literal e) del artículo 580 del Estatuto Tributario¹².

⁶ Artículo 29, inciso 4°.

⁷ Cfr. Constitución Política, artículo 31: "*Toda sentencia judicial podrá ser apelada o consultada, salvo las excepciones que consagre la ley*".

⁸ Estatuto Tributario, artículo 685.

⁹ *Ibidem*, artículo 703.

¹⁰ *Ibidem*, artículo 712.

¹¹ *Ibidem*, artículo 720.

¹² Dicha norma fue derogada mediante el artículo 67 de la Ley 1430 de 2010 como consecuencia de la aprobación del artículo 580-1 del Estatuto Tributario mediante el artículo 15 de la misma ley.

Ahora bien, como lo que posiblemente intentó corregir el legislador con la norma demandada fue un potencial abuso del derecho en relación con la ineficacia de las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago total¹³, en cuanto a que las sanciones correspondientes empiezan a correr una vez la ineficacia aludida quede en firme —al haberse agotado el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial por el pago total de la retención en la fuente que corresponda para cada caso en concreto—, el jefe del ministerio público considera que lo correcto en este evento legal es que las sanciones empiecen a correr desde el momento mismo en que debió hacerse el pago total de la pertinente declaración de retención en la fuente de acuerdo con el calendario tributario aplicable al efecto.

Lo anterior debe ser así, en este caso especialísimo, en tanto que la actuación de la administración de impuestos no se inicia para determinar una obligación, con los errores de percepción que esto puede conllevar y permitiéndole al sujeto obligado ejercer su derecho de defensa, sino para cobrar una deuda a favor del fisco que no proviene del patrimonio del sujeto retenedor sino del contribuyente y que aquél se abstuvo de consignarle al Estado, en donde, por lo tanto, las “equivocaciones de buena fe” resultan inadmisibles.

Por lo tanto, esta jefatura concluye que es contrario al orden constitucional lo previsto en la norma demandada respecto de la no necesidad de acto administrativo que declare la ineficacia de las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago total, al mismo tiempo que ajustada al orden superior la ineficacia allí señalada pero únicamente bajo el entendido que las sanciones tributarias correspondientes empiecen a correr desde el momento mismo en que debió

¹³ AL respecto puede verse la explicación presentada al respecto por el Gobierno Nacional y recogida en el pie de página número 1 del presente concepto de constitucionalidad.

hacerse el pago total de la pertinente declaración de retención en la fuente de acuerdo con el calendario tributario aplicable.

4. **Petición final**

De conformidad con lo anterior, el jefe del ministerio público le solicita a la Corte Constitucional declarar **INEXEQUIBLE** la expresión "*sin necesidad de acto administrativo que así lo declare*" contenida en el inciso primero del artículo 580-1 del Estatuto Tributario y declarar la **EXEQUIBILIDAD CONDICIONADA** la expresión "*Las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago total no producirán efecto legal alguno*" contenida en el mismo inciso, bajo el entendido que las sanciones tributarias correspondientes empiezan a correr desde el momento mismo en que debió hacerse el pago total de la pertinente declaración de retención en la fuente de acuerdo con el calendario tributario que para el efecto resulte aplicable.

De los señores Magistrados,



ALEJANDRO ORDÓÑEZ MALDONADO
Procurador General de la Nación

ABG/JD Contreras B.