

**IMPUESTOS NACIONALES - Devolución de pagos en exceso o de lo no debido es competencia de la DIAN por regla general / PAGO EN EXCESO DE IMPUESTOS - Devolución es competencia de la DIAN por regla general / CONFLICTO DE COMPETENCIAS ADMINISTRATIVAS - Entre el Ministerio de Tecnología de la Información y las Comunicaciones y la DIAN para resolver solicitud de devolución de pago de lo no debido en impuestos / IMPUESTO DE TIMBRE - Trámite de solicitud de devolución corresponde a la DIAN**

La Sala encuentra que se da un conflicto de competencias administrativas, el cual tiene por objeto dilucidar quién es la entidad competente para decidir acerca de la solicitud de devolución del impuesto de timbre, intereses y sanciones. (...) Para la Sala es claro que existiendo una regla general de rango legal que determina que es la DIAN la autoridad competente para la devolución de pagos en exceso o de lo no debido de todos los impuestos nacionales, y que no ha encontrado una regla que la excepcione o modifique para el caso del impuesto de timbre, debe aplicarse pues es la que regula el punto planteado.

**FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 850**

## **CONSEJO DE ESTADO**

### **SALA DE CONSULTA Y SERVICIO CIVIL**

**Consejero ponente: ENRIQUE JOSE ARBOLEDA PERDOMO**

**Bogotá, D. C., veintidós (22) de julio de dos mil diez (2010)**

**Radicación numero: 11001-03-06-000-2010-00075-00(C)**

**Actor: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**

**Demandado: MINISTERIO DE TECNOLOGIA DE LA INFORMACION Y LAS COMUNICACIONES**

La Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado se pronuncia sobre la solicitud de definición de competencias entre la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN- y el Ministerio de Tecnología de la Información y las Comunicaciones, de acuerdo con los antecedentes que se resumen enseguida.

### **ACTUACION PROCESAL**

La Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado recibió el expediente; una vez repartido, por Secretaría se fijó en lista por tres días con el fin de que los representantes de las entidades en conflicto y las personas que tuvieran interés presentaran sus alegatos o consideraciones, derecho del cual hicieron uso las partes.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

1. Según los hechos narrados por la DIAN, el día 28 de marzo de 1995 se firmaron sendos contratos de concesión entre el Ministerio de Comunicaciones,

actualmente Ministerio de Tecnología de la Información y las Comunicaciones, y las empresas COMCEL S.A., OCCEL S.A. y CELCARIBE S.A., en los cuales el Ministerio les dio autorización para usar el espectro electromagnético, para telefonía móvil celular. (Cuaderno 1 folio 13).

2. El 30 de diciembre de 2004 con ocasión de la modificación de los contratos de concesión, el Ministerio de Comunicaciones le exigió a COMCEL S.A. (entidad que absorbió a OCCEL S.A. Y CELCARIBE S.A.), el pago del impuesto de timbre, intereses y sanciones sobre los contratos suscritos, dado que según el Ministerio, COMCEL S.A. no canceló oportunamente el impuesto de timbre sobre el 5% de los ingresos brutos, pues en virtud del numeral 22 del artículo 3° del decreto 1901 de 1990 “el concesionario deberá cancelar trimestralmente al Ministerio de Comunicaciones, por conducto del Fondo de Comunicaciones, por concepto del derecho a la utilización y explotación de las frecuencias radioeléctricas...una suma equivalente al 5% de los ingresos brutos mensuales de la empresa”. (Cuaderno 1 folio 14).

3. Según lo señala el apoderado de COMCEL, en razón al requerimiento del Ministerio, COMCEL S.A., canceló el impuesto de timbre, los intereses y sanciones sobre el valor adicional del 5% de los ingresos brutos mensuales de la empresa. (Cuaderno 1 folio 28).

4. Posteriormente COMCEL S.A. mediante oficio del 19 de abril de 2005 dirigido al Ministerio de Comunicaciones solicitó la devolución de los dineros cancelados a “título de pago de lo no debido”. (Cuaderno 1 folio 29)

5. El 11 de mayo del 2005 por medio del oficio No. 000309, el Ministerio de Comunicaciones decidió que no era viable atender la solicitud efectuada por COMCEL S.A., debido a que esos dineros ya se habían trasferido a la DIAN; contra dicha decisión COMCEL S.A. interpuso recurso de reposición, el cual fue negado por el Ministerio argumentando que “(...)queda claro que la tarifa periódica del 5% de los ingresos brutos es esencialmente contractual y por ello está gravado con el impuesto de timbre(...) el impuesto estuvo debidamente liquidado y el Ministerio de Comunicaciones como agente retenedor (Art. 368 E.T) estaba en la obligación de declarar y pagar el impuesto como efectivamente lo hizo (...)”<sup>1</sup>.(Cuaderno 1 folios 44 y 45).

6. El 13 de julio de 2005 la Ministra de Comunicaciones mediante oficio No. 000518 el cual adiciona el oficio 000407 del 14 de junio, señaló en relación a la petición subsidiaria de devolución de los intereses y la sanción cancelada por COMCEL S.A. “que no era posible atenderla favorablemente” pues según el artículo 859 del Estatuto Tributario, era la DIAN la entidad competente para pronunciarse de fondo sobre la solicitud de COMCEL S.A. (Cuaderno 1 folio 48).

7. En atención a lo dicho por el Ministerio, el día 9 de marzo de 2006 COMCEL S.A. presentó la misma petición ante el Administrador Especial de Impuestos Nacionales de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, quien a su vez señaló mediante oficio No. 031-061-134-0084 que la entidad competente para resolver era el agente retenedor, en este caso el Ministerio de Comunicaciones. (Cuaderno 1 folios 29, 49, 50 y 51).

8. El 22 de junio de 2006, COMCEL S.A. presentó recurso de reconsideración contra el oficio No. 031-061-134-0084; el cual fue resuelto por el Jefe de Grupo

---

<sup>1</sup> Ministerio de Comunicaciones - Oficio 000407 del 14 de junio de 2005.

Interno de Devoluciones de la Administración de Impuestos de Bogotá mediante resolución No. 632-00001, confirmando lo dispuesto en el citado oficio y señalando que contra dicha decisión procedía el recurso de reconsideración ante la División Jurídico Tributaria de la Administración de Impuestos. Contra ésta última resolución, COMCEL interpuso recurso de reconsideración. (Cuaderno 1 folio 52 al 57).

9. Posteriormente mediante la resolución No. 62126-200005 del 11 de diciembre de 2006 el Administrador Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, decidió el recurso confirmando la resolución anterior, en el sentido de que la entidad competente para resolver la solicitud presentada por COMCEL S.A. era el Ministerio de Comunicaciones en su calidad de agente retenedor. (Cuaderno 1 folios 59 al 70).

10. El 7 de abril de 2007, COMCEL S.A. instauró demanda de nulidad y restablecimiento de derecho ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca contra los actos administrativos expedidos por la Administración de Impuestos. (Cuaderno 1 folios 78 al 81).

11. El 12 de marzo de 2008 el Tribunal Administrativo negó las pretensiones de la demanda concluyendo que “(...) *la Sociedad estaba obligada a pagar el impuesto de timbre, como efectivamente lo hizo, por lo que no existió un pago en exceso o de lo no debido, y por ende derecho a devolución alguna (...)*”, contra dicha sentencia COMCEL interpuso el recurso de apelación ante el Consejo de Estado. (Cuaderno 1 folio 84, 85 y 86).

12. El 15 de abril de 2010 la Sección Cuarta del Consejo de Estado, se pronunció revocando la sentencia apelada y se declaró inhibida para decidir de fondo el asunto objeto de estudio, pues consideró que lo que se da en realidad es un conflicto de competencias administrativas entre el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones y la DIAN. (Cuaderno 1 folios 91 al 97).

13. El 11 de junio de 2010 la Dirección de Impuestos y Aduanas -DIAN- presentó ante esta Corporación el conflicto de competencias objeto de este pronunciamiento. (Cuaderno 1 folio 98).

### **CONSIDERACIONES DE LAS PARTES**

1. La Dirección de Impuestos y Aduanas DIAN, consideró que la entidad competente para conocer de la solicitud de devolución del impuesto de timbre, intereses y sanciones es el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, bajo los siguientes argumentos (Cuaderno 2 folios 1 al 6):

La DIAN no es competente para resolver la solicitud presentada por COMCEL S.A. que dio origen al conflicto de competencias objeto de estudio, pues el artículo 42 de la ley 6 de 1992 estableció que el impuesto de timbre se recaudaría a través del mecanismo de retención en la fuente al igual que el de renta y ventas, y por lo tanto la devolución de pagos en exceso o de lo no debido del impuesto de timbre se debe tramitar conforme al procedimiento establecido en el artículo 6° del decreto 1189 y el artículo 11 del decreto 380 de 1996 que regulan “*el mecanismo de devolución de los pagos en exceso (renta y ventas), en donde la reclamación de los valores se efectúa ante el agente retenedor(...)*”. Dado que el agente retenedor en el presente caso es el Ministerio, es así mismo la entidad competente para devolver los pagos efectuados por COMCEL S.A.

Adicionalmente señaló que por medio del concepto 1091 de 2002 de la DIAN “la devolución de los pagos en exceso por parte del agente retenedor era aplicable al impuesto de timbre”.

Finalmente y en relación con la devolución del pago de las sanciones manifestó lo siguiente:

*“dicha petición no encuadra dentro del trámite de devolución por pagos en exceso ya que si la misma consta en una declaración de retención, el procedimiento para revertirla implica la presentación de un proyecto de corrección por parte del agente retenedor ante la Administración Tributaria, en los términos del Art. 589 del E.T, pero si ella consta en una resolución independiente, se debió contradecir en vía gubernativa porque con su revocación o anulación se generare el título que avale la devolución”.*

2. Por su parte, el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, argumentó que la DIAN es la entidad competente para tramitar la petición, en virtud del artículo 589 del Estatuto Tributario, dado que el Ministerio le transfirió oportunamente los dineros cancelados por COMCEL S.A. (Cuaderno 1 folios 1 y 2).

3. Por último COMCEL S.A. considera que la DIAN es la entidad competente para tramitar la solicitud de devolución objeto del presente conflicto, en razón al inciso 1° del artículo 859 del Estatuto Tributario que dice lo siguiente (Cuaderno 2 folios 87 al 90):

*“ARTICULO 859. DEVOLUCION DE RETENCIONES NO CONSIGNADAS. La Administración de Impuestos deberá efectuar las devoluciones de impuestos, originadas en exceso de retenciones legalmente practicadas, cuando el retenido acredite o la Administración compruebe que las mismas fueron practicadas en cumplimiento de las normas correspondientes, aunque el agente retenedor no haya efectuado las consignaciones respectivas. En este caso, se adelantarán las investigaciones y sanciones sobre el agente retenedor (...)”*

Por lo tanto concluye que el artículo transcrito establece que la Administración de Impuestos es la entidad competente para llevar a cabo el procedimiento relacionado con la devolución de los dineros cancelados por COMCEL S.A, pues “la devolución de lo retenido en cuantía superior a lo legal debe ser efectuada por la Administración de Impuestos a que corresponde la retención, por lo cual no es el caso de remitir a decretos reglamentarios que específicamente tratan de los impuestos de renta y de ventas”. (Cuaderno 2 folio 90).

## **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

La ley 954 de 2005, en su artículo 4° adicionó el artículo 33 del Código Contencioso Administrativo, y dispuso que a la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado le correspondía conocer y definir los conflictos de competencias administrativas entre entidades del orden nacional.

El problema jurídico de fondo consiste en definir si en virtud de lo establecido en la cláusula 7ª de los contratos, la contraprestación por el uso del espectro del 5% de los ingresos brutos mensuales constituye una contraprestación económica

contractual, y dependiendo de esto, definir si COMCEL estaba obligado o no a pagar el impuesto de timbre.

En el caso objeto de estudio, ante el requerimiento de pagar lo correspondiente al impuesto de timbre, intereses y sanciones sobre el 5% del ingreso bruto mensual de la empresa, COMCEL canceló dichos dineros al Ministerio de Comunicaciones en calidad de agente retenedor.

A su vez COMCEL manifestó que no estaba obligado a cancelar el pago correspondiente del impuesto de timbre, interés y sanciones y por tanto solicitó ante el Ministerio de Comunicaciones la devolución de los respectivos dineros.

Por su parte el Ministerio señaló que la DIAN era la entidad competente para pronunciarse sobre la solicitud presentada por COMCEL.

Al respecto la Sala, encuentra que se da un conflicto de competencias administrativas, el cual tiene por objeto dilucidar quién es la entidad competente para decidir acerca de la solicitud de devolución del impuesto de timbre, intereses y sanciones.

Frente a este punto han surgido las siguientes tesis:

- a) La DIAN sostiene que es el Ministerio de Comunicaciones como agente retenedor quien debe pronunciarse sobre la devolución de los dineros cancelados por COMCEL en virtud del concepto 1091 de 2009, y en consideración al artículo 366-2 del Estatuto Tributario que hace remisión expresa al procedimiento de devolución de pagos en exceso establecido para el impuesto de ventas y renta.
- b) Por su parte COMCEL señaló que la DIAN es la entidad competente para decidir sobre la devolución, debido a que no hay norma legal o reglamentaria que diga que cuando hay retención, la devolución del impuesto de timbre se tramita ante el agente retenedor.
- c) Finalmente el Ministerio de Comunicaciones consideró que no es competente para tramitar la devolución de los dineros cancelados por concepto de impuesto de timbre, intereses y sanciones, en virtud del artículo 589 del Estatuto Tributario y dado que ya había transferido dichos dineros a la DIAN.

Teniendo en cuenta los argumentos señalados por las partes, la Sala concluye que es la DIAN la entidad competente para decidir sobre la devolución del impuesto de timbre, intereses y sanciones con base en las siguientes consideraciones.

En el Estatuto Tributario existen un conjunto de reglas jurídicas que se aplican en forma general a los distintos impuestos nacionales que allí se regulan, y para cada uno de los mismos, se consagran también una serie de normas especiales que modifican o excepcionan las reglas generales.

En materia de devoluciones por pago en exceso o de lo no debido, efectuados por los contribuyentes en sus declaraciones tributarias, la regla general se encuentra en el segundo inciso del artículo 850 del Estatuto Tributario que dice:

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

*La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales deberá devolver oportunamente a los contribuyentes, los pagos en exceso o de lo no debido, que éstos hayan efectuado por concepto de obligaciones tributarias y aduaneras, cualquiera que fuere el concepto del pago, siguiendo el mismo procedimiento que se aplica para las devoluciones de los saldos a favor.*

*(...).”*

Del texto transcrito se desprende claramente que se aplica a todas las devoluciones de los impuestos nacionales, pues utiliza, sin calificar o limitar, las expresiones “los contribuyentes” para definir los sujetos que tienen derecho a la devolución, y en cuanto a la causa del pago en exceso o de lo no debido la norma habla de “*obligaciones tributarias y aduaneras cualquiera que fuere el concepto del pago*”, sin calificar o determinar alguno o algunos de los tributos a cargo de la DIAN. Además, esta norma hace parte del Libro V denominado “*procedimiento tributario, sanciones y estructura de la Dirección de Impuestos Nacionales*”, el cual es común a todos los impuestos de la DIAN.

Repasando el libro IV del Estatuto Tributario que contiene las normas especiales sobre el impuesto de timbre, encuentra la Sala que no existe una regla especial que regule la devolución de lo pagado en exceso o de lo no debido, así como tampoco una que le asigne competencia al retenedor del impuesto de timbre para tramitar y decidir la devolución, cuando el pago se ha efectuado mediante este mecanismo.

Como bien lo expresan la DIAN y el apoderado de la empresa COMCEL, existen dos normas reglamentarias que le asignan competencia al agente retenedor para tramitar y decidir la devolución de los impuestos de renta y de ventas, pero no existe una norma especial aplicable al impuesto de timbre que designe el órgano competente para el trámite de las devoluciones.

En consecuencia, para la Sala es claro que existiendo una regla general de rango legal que determina que es la DIAN la autoridad competente para la devolución de pagos en exceso o de lo no debido de todos los impuestos nacionales, y que no ha encontrado una regla que la excepcione o modifique para el caso del impuesto de timbre, debe aplicarse pues es la que regula el punto planteado.

No comparte la Sala la aplicación analógica de cánones que crean excepciones, pues el orden en que han de aplicarse las normas va de lo especial a lo general, de suerte que mientras haya norma legal de carácter general que regule el caso, debe aplicarse sin dubitación, pues las excepciones a la regla general son de interpretación y aplicación restrictiva, esto es solamente al caso en ellas contemplado.

En mérito de lo expuesto, la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado,

**RESUELVE:**

PRIMERO - Declárase competente a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN- para conocer de la solicitud sobre devolución del impuesto de timbre, intereses y sanciones presentada por COMCEL.

SEGUNDO - Remítase el expediente a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-.

TERCERO - Comuníquese esta decisión a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN-; al Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones y a COMCEL S.A.

CUARTO - Reconócese personería a la doctora María Helena Caviedes Camargo como apoderada de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-; a la doctora Gloria Lizett Pulgarín Ayala como apoderada del Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones y al doctor Juan Rafael Bravo Arteaga apoderado de COMCEL S.A.

**COPIESE, NOTIFIQUESE Y CUMPLASE.**

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

**ENRIQUE JOSE ARBOLEDA PERDOMO**  
Presidente de la Sala

**LUIS FERNANDO ALVAREZ JARAMILLO**  
Consejero

**WILLIAM ZAMBRANO CETINA**  
Consejero

**AUGUSTO HERNANDEZ BECERRA**  
Consejero

**JENNY GALINDO HUERTAS**  
Secretaria de la Sala