

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: DR. JUAN ÁNGEL PALACIO
HINCAPIÉ

Bogotá, D. C., ocho (8) noviembre de dos mil siete (2007)

Ref. : Exp. No. 11001 03 27 000 2005 00018 00 (15368)

**Actor: LUIS OMAR GALÁN QUIROZ C/ LA NACION- MINHACIENDA -
DIAN**

PARÁGRAFO 1 DEL ARTÍCULO 13 DEL DECRETO 3805 DE 2003.

- F A L L O

Decide la Sección Cuarta del Consejo de Estado, la demanda de nulidad interpuesta por el ciudadano **LUIS OMAR GALÁN QUIROZ** contra el parágrafo 1 del artículo 13 del Decreto 3805 de 2003, expedido por el Gobierno Nacional.

ACTO ACUSADO

Se trata del parágrafo 1 del artículo 13 del Decreto 3805 de 2003, el cual se transcribe y resalta a continuación:

DECRETO 3805 de 2003

“Por el cual se fijan los lugares y plazos para la presentación de las declaraciones tributarias y para el pago de los impuestos, anticipos y retenciones en la fuente y se dictan otras disposiciones”.

El Presidente de la República de Colombia, en uso de las facultades constitucionales y legales y en especial de las conferidas en los numerales 11, 20 y 25 del artículo 189 de la Constitución Política y de conformidad con lo dispuesto en los artículos 579, 579-2, 603, 800, 811, 876 y 877 del Estatuto Tributario, los artículos 3º de la Ley 6ª de 1971 y 2º de la Ley 7ª de 1991.

DECRETA:

PLAZOS PARA DECLARAR Y PAGAR EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y ANTICIPO

ARTICULO 13. Grandes Contribuyentes. Declaración de Renta y Complementarios.

Por el año gravable 2003, deberán presentar la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios en el formulario prescrito por la DIAN, las personas jurídicas o asimiladas, las entidades sin ánimo de lucro con régimen especial y demás entidades que a 31 de diciembre de 2003 hayan sido calificadas como "Grandes Contribuyentes" por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 562 del Estatuto Tributario, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 15 del presente decreto para las entidades del sector cooperativo.

El plazo para presentar la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios se inicia el 3 de febrero del año 2004 y vence entre el 12 y 16 de abril del mismo año, atendiendo al último dígito del NIT del declarante.

Estos contribuyentes deberán cancelar el valor total a pagar en cinco (5) cuotas a más tardar en las siguientes fechas:

**PAGO PRIMERA CUOTA
FEBRERO DEL AÑO 2004**

10 DE

DECLARACIÓN Y PAGO SEGUNDA CUOTA:

**SI EL
ÚLTIMO DÍGITO ES:**

**HASTA
EL DÍA**

9 ó 0

12 de Abril año 2004

7 ú 8

13 de Abril año 2004

5 ó 6

14 de Abril año 2004

3 ó 4

15 de Abril año 2004

1 ó 2

16 de Abril año 2004

PAGO TERCERA CUOTA

09 DE JUNIO DEL AÑO 2004

PAGO CUARTA CUOTA

05 DE AGOSTO DEL AÑO 2004

PAGO QUINTA CUOTA

07 DE OCTUBRE DEL AÑO 2004

Parágrafo 1. El valor de la primera cuota no podrá ser inferior al 20% del saldo a pagar del año gravable de 2002. Una vez liquidado el impuesto y el anticipo definitivo en la respectiva declaración, del valor a pagar, se restará lo pagado en la primera cuota y el saldo se cancelará de la siguiente manera de acuerdo con la cuota de pago así:

DECLARACIÓN Y PAGO

SEGUNDA CUOTA

35 %

PAGO TERCERA CUOTA

30 %

PAGO CUARTA CUOTA

25 %

PAGO QUINTA CUOTA

10 %

DEMANDA

El ciudadano **LUIS OMAR GALÁN QUIROZ**, instauró demanda de simple nulidad, con solicitud de suspensión provisional, del parágrafo 1° del artículo 13 del Decreto 3805 de 2003, por medio del cual se fijan los lugares y plazos para la presentación de las declaraciones tributarias y para el pago de los impuestos anticipados y retenciones en la fuente y se dictan otras disposiciones.

El actor en su libelo expuso las siguientes razones y consideraciones.

Señaló que con la expedición de la mencionada norma se violan los principios de

equidad, eficiencia y proporcionalidad consagrados en el artículo 363 de la Constitución Política.

Consideró que cada uno de los principios se ve vulnerado en la norma acusada por cuanto el pago del 20% previsto, constituye un mínimo a los pagos anticipados que deben asumir los grandes contribuyentes del impuesto a la renta, convirtiéndose en una obligación injusta, por cuanto el pago debe efectuarse el 10 de febrero de 2004, fecha en que ya se han cerrado los balances del fin de ejercicio conforme al ordenamiento en especial, al contenido en el artículo 445 del Código de Comercio, en el cual prevé el cálculo de la provisión que debe constituirse para el pago del impuesto de renta, incluida la sobretasa vigente para ese periodo.

Expresó que se viola el principio de proporcionalidad, porque si la declaración y pago de la primera cuota es del 20%, la segunda del 35%, la tercera del 30%, la cuarta del 25% y la quinta del 10%, la suma de tales porcentajes equivale al 120% sobrando así el 20% de la primera cuota, lo que no es proporcional y resulta un pago de lo no debido, de manera que la DIAN debe recaudar el impuesto para luego realizar la devolución de dicho porcentaje, lo que conlleva una mayor tramitomanía, un mayor gasto y un desgaste administrativo.

Manifestó que se vulnera el principio de equidad, pues si se trata del grupo de contribuyentes que genera un mayor recaudo por vía de la potestad reglamentaria que tiene el gobierno para regular plazos, lugares y forma de pago, se les está estableciendo una nueva tributación o un nuevo impuesto.

Adujo que este traslado impone una respuesta típica del hecho del príncipe si le sobra y lo devuelvo, fundamento de la modalidad de devoluciones de la DIAN. Este hecho vulnera por demás el principio de eficiencia.

Señaló que la ley facultó al Gobierno para fijar fechas, lugares y forma de pago de los tributos, pero no para crear nuevas cargas ni nuevos gravámenes, como de hecho resulta el tener que desembolsar más de lo debido legalmente. Se vulneran así los principios del artículo 363 de la Constitución Nacional.

Sostuvo que por mandato del artículo 338 de la Carta Política, la potestad tributaria la tiene el legislativo y aquí aparece ejercida por el Ejecutivo.

Expresó que el deber consagrado en el numeral 9° del artículo 95 de la Constitución tiene por límites la justicia y la equidad, verdaderos ausentes, de mantenerse la norma acusada.

Solicitó la actora en defecto de la petición principal, se declare que viola la Carta Política el parágrafo 1 del artículo 13 del Decreto 3805 de 2003, del 30 de diciembre

de ese año, cuando menos la expresión “no podrá ser inferior al 20%...” de dicha disposición por contrariar el ordenamiento legal, la estructura jurídica superior, en este caso principalmente los artículos 800, 803 y 804, en concordancia con el artículo 683 de E.T., por las siguientes razones:

- a) Respecto a las formas de extinguir las obligaciones tributarias, la ley tiene dispuesto que el gobierno señale los lugares, como bien dice el texto del artículo 800 del E.T.
- b) El artículo 801 se ocupa de facultar al Ministerio de Hacienda para que autorice el recaudo.
- c) El artículo 803 determina cual es la fecha en que se entienden pagados.
- d) El artículo 804, señala que el contribuyente indica la imputación del pago.
- e) El gobierno no puede exceder su potestad, su facultad reglamentaria, como resultaría de mantenerse la norma impugnada.

SUSPENSIÓN PROVISIONAL

El demandante solicitó la suspensión provisional del decreto acusado; medida cautelar que fue negada mediante providencia del 5 de mayo de 2005.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La demandada se opuso a las pretensiones de la demanda por las siguientes razones:

Precisó que de conformidad con el artículo 189 de la Constitución Política, corresponde al ejecutivo ejercer el poder reglamentario, el cual está implícito en la necesidad y obligación del gobierno de hacer cumplir las leyes tributarias, y por ello sus límites se enmarcan dentro de los criterios de competencia y necesidad de reglamentarlas para su cabal realización como normas de derecho.

Determinó que en desarrollo de esta facultad reglamentaria, mediante el Decreto Extraordinario No. 2503 de 1987 se introdujo el artículo 579 del Decreto 624 de 1989, según el cual, la presentación de las declaraciones tributarias deberá efectuarse en los lugares y dentro de los plazos y lugares que para tal efecto señale el Gobierno Nacional.

Explicó que basándose en la norma reseñada anteriormente el gobierno cada año expide el Decreto por el cual se fijan para la presentación de las declaraciones tributarias, y para el año 2003, fijo los plazos para declarar y pagar el impuesto de renta y anticipo a cargo de los Grandes Contribuyentes, mediante el artículo 13 del Decreto 3805 de 2003.

Expresó respecto al principio de eficiencia, que el cálculo de la primera cuota del 20% como pago anticipado se halla ligado al principio de equidad, a la denominada equidad horizontal, la cual y para sujetos pasivos calificados como Grandes Contribuyentes obedece a políticas de recaudo fiscal que no interfieren con la gestión por realizar. Para reiterar lo expresado transcribe apartes de la sentencia de la Corte Constitucional C-228 de junio 17 de 1993.

Consideró que no se observa que el pago de una atendiendo el monto del impuesto liquidado en el año inmediatamente anterior, vulnere el monto real del impuesto a pagar en la vigencia siguiente, pues a la terminación del año o periodo gravable, el contribuyente debió efectuar el cálculo y la provisión para el pago del impuesto de renta y complementarios lo que en modo alguno afecta la determinación, cuantificación y pago del tributo, pues el contribuyente no está obligado a pagar más impuesto del que por ley le corresponde a su situación económica, presupuesto éste que se cumple en cuanto el monto a pagar por la vigencia fiscal 2003.

Consideró errada interpretación que de la norma hace al el actor, cuando infiere que el respectivo pago trae como consecuencia el tener que desembolsar más de lo debido, por cuanto adicional al 100% pagado por las restantes cuotas (2°, 3°, 4° y 5°) debe sumarse el 20% cancelado como pago anticipado, lo que da como resultado un mayor valor del impuesto (120%) y la posterior devolución del 20%. Dicha norma no crea un impuesto adicional, lo que se está fijando es el valor de la primera cuota (no podrá ser inferior al 20%) sin que con las restantes cuotas exceda del 100% del impuesto total a pagar, lo que se deduce cuando la misma norma dispone en forma expresa que una vez liquidado el impuesto y el anticipo definitivo de la respectiva declaración, del valor a pagar se restará lo pagado en la primera cuota (20%) y el saldo que de suyo corresponde al impuesto pendiente de pago se dividirá en las cuotas restantes.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante guardó silencio.

La demandada reitera lo expuesto en la contestación de la demanda.

El Ministerio Público solicita negar las pretensiones de la demanda por los siguientes motivos:

Señaló que el demandante yerra en la interpretación que hace del artículo 13 del Decreto 3805 de 2003, por cuanto el texto de la norma establece perentoriamente que la primera cuota corresponde a un valor no inferior al 20% del saldo a pagar por el año gravable anterior, esto es del 2002 y que la suma de las demás cuotas restantes, no podrá exceder del 100% del valor total a cancelar.

Manifestó que el actor erradamente consideró que todos los porcentajes establecidos en el artículo señalado se refieren al valor total a pagar por concepto del impuesto de renta, cuando en realidad el primer porcentaje a que alude el párrafo demandado esto es el 20%, se refiere a saldo a pagar por el año gravable 2001 y los demás porcentajes se refieren a la suma de dinero insoluto (valor total del gravamen menos la suma cancelada por primera cuota), por concepto del impuesto por el año 2002, es por esta razón que considerando que los porcentajes se refieren a un mismo concepto, el actor suma la totalidad de los porcentajes obteniendo un valor errado del 120%.

Concluyó que la mencionada norma no trasgrede de manera alguna el principio constitucional de proporcionalidad de los tributos por los motivos expresados anteriormente, al igual que el de equidad y eficacia toda vez que el Gobierno Nacional tiene la potestad de autorizar el pago del gravamen por cuotas y de regular la forma en que las mismas han de pagarse, conforme a la realidad económica de los contribuyentes y de esta manera se consigue un recaudo más ágil, sin que con ello implique un desgaste innecesario y desproporcionado del ente fiscal.

CONSIDERACIONES

Se discute en esta instancia la legalidad del párrafo primero del Decreto 3805 de 2003, “Por el cual se fijan los lugares y plazos para la presentación de las declaraciones tributarias y para el pago de los impuestos, anticipos y retenciones en la fuente y se dictan otras disposiciones”.

La disposición acusada prescribe:

“Párrafo 1. El valor de la primera cuota no podrá ser inferior al 20% del saldo a pagar del año gravable de 2002. Una vez liquidado el impuesto y el anticipo definitivo en la respectiva declaración, del valor a pagar, se restará lo pagado en la primera cuota y el saldo se cancelará de la siguiente manera de acuerdo con la cuota de pago así:

DECLARACIÓN Y PAGO

SEGUNDA CUOTA	35 %
PAGO TERCERA CUOTA	30 %

PAGO CUARTA CUOTA	25 %
PAGO QUINTA CUOTA	10 %”

Para resolver se considera:

Acusa el accionante que la disposición en comento vulnera los principios de equidad, eficiencia y proporcionalidad consagrados en el artículo 363 de la Constitución Política

Cabe advertir que para promover la prosperidad general y garantizar la efectividad de los principios y derechos consagrados en la Carta Política, prevé el mismo ordenamiento constitucional en su art. 95 numeral 9o. la obligación de los particulares de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, dentro de los conceptos de justicia y equidad.

En el asunto que estudia la Sala no tiene vocación de prosperidad la pretensión de nulidad formulada por el actor alegando la violación de los principios de equidad, eficiencia y proporcionalidad consagrados en el artículo 363 de la Constitución Política, toda vez que parte de un supuesto equivocado, el considerar que con la norma en mención, el impuesto de renta del año 2003 que deben cancelar los grandes contribuyentes en las 5 cuotas señaladas, corresponden al ciento veinte por ciento del impuesto determinado por el legislador.

En efecto, el accionante parte de una interpretación errónea del precepto cuestionado, al considerar que la sumatoria del valor de la primera cuota, con las cuatro cuotas restantes dan como resultado el 120 por ciento del impuesto.

La disposición en comento es clara al establecer que el valor de la primera cuota no podrá ser inferior al 20% del saldo a pagar en el año gravable de 2002, en el entendido de que el saldo a pagar determinado en el año de 2003 sea mayor, y el **saldo**, o sea el 80 % restante, toda vez que la sumatoria no puede superar el 100% del valor del impuesto determinado para la citada vigencia, se cancelará en cuatro cuotas así:

Segunda cuota equivalente al 35% del saldo
Tercera cuota equivalente al 30% del mismo saldo
Cuarta cuota equivalente al 25% del mismo saldo
Quinta cuota equivalente al 10% del mismo saldo

De esta manera, el contribuyente al finalizar la quinta cuota, ha cancelado en los plazos establecidos por el Gobierno Nacional para el recaudo del impuesto, el cien por ciento del impuesto determinado por el legislador, suma que deberá corresponder

a la provisión constituida conforme al artículo 445 del código de comercio, para tal fin.

Las razones precedentes desvirtúan el cargo de ilegalidad del párrafo primero del artículo 13 del Decreto 3805 de 2003, pues es evidente para la Sala que el gobierno nacional al expedir el decreto cuestionado fijó los lugares y plazos para el pago de los tributos pero de ninguna manera estableció nuevos gravámenes para los grandes contribuyentes del impuesto de renta y con las cuotas señaladas en el acto acusado no se está exigiendo a los grandes contribuyentes mas de aquello con lo que la misma ley ha querido que coadyuven a las cargas públicas de la nación.

Sumado a lo anterior, tampoco encuentra la Sección la vulneración de los principios de equidad, eficiencia y proporcionalidad establecidos en el artículo 363 de la Constitución Política, toda vez que realizada la operación matemática es claro que los grandes contribuyentes cancelarán por impuesto de renta, únicamente el cien por ciento del valor del impuesto, sin que realicen ningún pago de lo no debido, como afirma el demandante.

En estos términos es claro para la Sala que el Gobierno Nacional se ciñó al artículo 579 del Estatuto Tributario en armonía con los artículo 800 y 811 del Estatuto Tributario.

Por otra parte, solicitó el demandante como pretensión subsidiaria, la nulidad de la expresión “**no podrá ser inferior al 20%...**”, argumentando que el Gobierno está excediendo su facultad reglamentaria, pretensión que a juicio de la Sala tampoco tiene vocación de prosperidad, pues para su aplicación hay que partir del supuesto básico de que el impuesto liquidado sea mayor.

En efecto, el acto que aquí se analiza, en parte alguna establece nuevas cargas impositivas sino que atendiendo a su facultad reglamentaria expidió el decreto por el cual se fijan los lugares y plazos de presentación y pago de las declaraciones tributarias (art. 579 E.T), y para el recaudo (art. 801 Ibíd.) señaló como primera cuota una suma que no podrá ser inferior al 20 por ciento del saldo a pagar del año anterior.

Tampoco le asiste razón en la censura del actor al párrafo primero del artículo 13 mencionado, pues no se modifica de ninguna manera la forma, como deben imputarse los pagos que por cualquier concepto realicen los contribuyentes, señalada en el art. 804 del Estatuto Tributario.

En este orden de ideas, y al no probarse los supuestos de hecho en que se fundamenta la demanda, el párrafo primero del artículo 13 del Decreto 3805 de 2003 acusado, debe permanecer incólume, bajo la presunción de legalidad que a toda decisión de tal

naturaleza acompaña.

Por 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.

FALLA:

DENIÉGANSE las pretensiones de la demanda.

Cópiese, Notifíquese, Comuníquese y Devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.

Se deja constancia de que ésta providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ
Presidente de la Sección

LIGIA LÓPEZ DÍAZ

MARÍA INÉS ORTIZ BARBOSA

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ