

CONCEPTO TRIBUTARIO – Naturaleza jurídica. Reiteración de jurisprudencia / CONCEPTO TRIBUTARIO – Alcance interpretativo. Los conceptos interpretativos de normas tributarias o aduaneras se deben adecuar a la finalidad de la norma interpretada, sin limitarla ni excederla, de modo que, a través de ellos, no es dable regular obligaciones sustanciales o formales que con lleven el desconocimiento de los derechos que la ley consagra a favor de los administrados, porque ello corresponde exclusivamente al legislador

Como lo ha precisado Sala en anteriores oportunidades, cuando los conceptos interpretan las normas tributarias o aduaneras y dichas interpretaciones tienen un carácter autorregulador de la actividad administrativa, y producen efectos frente a los administrados, su naturaleza es la de actos administrativos de reglamentación en el último nivel de ejecución de la ley, sujetos a control de legalidad por parte de la jurisdicción contencioso administrativa. Por esa razón, cuando la Administración ejerce la facultad interpretativa debe adecuarse a la finalidad de la norma interpretada, sin limitarla o excederla, pues por la vía de un concepto, que tiene carácter administrativo, no es dable regular obligaciones sustanciales o formales que lleven al desconocimiento de los derechos que la ley consagra a favor de los administrados, por ser tal regulación de competencia exclusiva del legislador, como titular de la facultad impositiva. Así que cualquier interpretación normativa debe conducir a la aplicación del derecho previsto por el legislador.

NOTA DE RELATORÍA: Sobre la naturaleza jurídica de los conceptos tributarios se reiteran las sentencias de la Sección Cuarta del Consejo de Estado de 27 de octubre de 2005, radicado (14699) C.P. María Inés Ortiz Barbosa y de 19 de julio de 2007, radicado (14772), C.P. Juan ángel Palacio Hincapié

DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD CREE QUE SE TIENE POR NO PRESENTADA – Interpretación finalista de los artículos 27 de la ley 1607 de 2012 y 20 del Decreto 2972 de 2013 / PLAZO PARA PRESENTAR LA DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD CREE – Alcance y efectos

Observa la Sala que si bien los artículos 27 de la Ley 1617 de 2012 y 20 del Decreto 2972 de 2013 disponen que “se entenderán como no presentadas las declaraciones, para efectos de este impuesto, que **se presenten sin pago total dentro del plazo para declarar**”, se debe efectuar una interpretación finalista de la expresión resaltada para entender que la declaración se tiene como no presentada en el evento del no pago de la primera cuota, por cuanto no se puede supeditar el cumplimiento de una obligación formal como es la de presentar la declaración, a un hecho futuro relativo al pago de la segunda cuota. El artículo 21 del Decreto 2072 de 2013 que fijó los plazos de pago del CREE deslinda la presentación de la declaración y el pago de las respectivas cuotas de la siguiente forma: “*Los plazos para **presentar la declaración del impuesto sobre la renta para la equidad – CREE** y para **cancelar en dos (2) cuotas** iguales el valor por concepto de este impuesto, vence en las fechas que se indican a continuación...*” De esta forma se observa que el plazo para declarar es uno solo y el pago del tributo se difiere en dos plazos, el primero que coincide con la presentación de la declaración y el segundo que se difiere en el tiempo. No se puede entender que vencido el término para presentar la declaración, el efecto de tenerla como no presentada se suspende hasta tanto se agote el plazo para el pago de la segunda cuota, por cuanto esa no fue la finalidad prevista por el legislador y el incumplimiento del deber de presentar la declaración opera en el momento en que vence el plazo establecido para el efecto. En conclusión, la interpretación plasmada en el acto acusado se aparta del contenido de las normas objeto de interpretación y crea

una condición referida a la oportunidad para tener como no presentada la declaración, razón suficiente para que se declare su nulidad.

FUENTE FORMAL: LEY 1607 DE 2012 – ARTÍCULO 27 / DECRETO 2972 DE 2013 – ARTÍCULO 20 / DECRETO 2972 DE 2013 – ARTÍCULO 21 / DECRETO 214 DE 2014 – ARTÍCULO 3

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., trece (13) de diciembre de dos mil diecisiete (2017)

Radicación número: 11001-03-27-000-2015-00069-00(22113)

Actor: MANUEL ARMANDO GONZÁLEZ CAÑÓN

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

La Sala decide la demanda presentada por MANUEL ARMANDO GONZÁLEZ CAÑÓN en ejercicio del medio de control de nulidad en contra del Oficio 061703 de 5 de noviembre de 2014 expedido por la DIAN.

EL ACTO DEMANDADO

Se demanda el Oficio 061703 de 5 de noviembre de 2014 expedido por la DIAN, cuyo texto es el siguiente:

“INTERPRETACIÓN JURÍDICA

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, es función de este Despacho absolver las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de esta entidad.

Pregunta:

¿Se entenderá como no presentada una declaración del impuesto sobre la renta CREE, presentada dentro del plazo previsto en el Decreto 2972 de 2013, respecto de la cual no se canceló la segunda cuota dentro del plazo previsto en el mismo Decreto?

Para responder es necesario manifestar:

La ley 1607 de 2012, respecto de la declaración del impuesto sobre la renta para la equidad CREE, dispuso:

"ARTÍCULO 27. DECLARACIÓN Y PAGO. La declaración y pago del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) de que trata el artículo 20 de la presente ley se hará en los plazos y condiciones que señale el Gobierno Nacional.

PARÁGRAFO. Se entenderán como no presentadas las declaraciones, para efectos de este impuesto, que se presenten sin pago total dentro del plazo para declarar. Las declaraciones que se hayan presentado sin pago total antes del vencimiento para declarar, producirán efectos legales, siempre y cuando el pago del impuesto se efectúe o se haya efectuado dentro del plazo fijado para ello en el ordenamiento jurídico."

Por su parte el artículo 20 del Decreto 2972 de 2013, por el cual se fijan los lugares y plazos para la presentación de las declaraciones tributarias, señala:

"ARTÍCULO 20. DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD (CREE). Por el año gravable 2013 deberán presentar la declaración del impuesto sobre la renta para la equidad (CREE), los sujetos pasivos del impuesto, señalados en el artículo anterior, para lo cual deberán utilizar el formulario prescrito por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) y presentarla dentro de los plazos previstos en el artículo siguiente.

PARÁGRAFO. Se entenderán como no presentadas las declaraciones, que se presenten sin pago total dentro del plazo para declarar. Las declaraciones que se hayan presentado sin pago total antes del vencimiento para declarar, producirán efectos legales, siempre y cuando el pago del impuesto se efectúe o se haya efectuado dentro del plazo fijado para ello en el ordenamiento jurídico.

ARTÍCULO 21. PLAZOS. Los plazos para presentar la declaración del impuesto sobre la renta para la equidad – CREE y para cancelar en dos (2) cuotas iguales el valor por concepto de este impuesto, vence en las fechas que se indican a continuación, atendiendo el último dígito del NIT del declarante que conste en el Certificado del Registro Único Tributario (RUT), sin tener en cuenta el dígito de verificación, así: (...)"

En este contexto, como el Decreto de plazos autorizó el pago del impuesto arrojado en la declaración, en dos fechas, estas debieron cumplirse y en consecuencia si a pesar de haber cancelado la primera cuota en el término legal, no se canceló la segunda, el impuesto a cargo arrojado en la declaración no fue objeto de "pago total" dentro del plazo fijado; se dará la consecuencia prevista en el artículo 27 de la Ley 1607 de 2012 y por lo mismo, la declaración se tendrá como no presentada.

Finalmente, le informamos que la doctrina vigente emitida por este despacho puede consultarla en: www.dian.gov.co, <http://www.dian.gov.co>, a la cual se puede ingresar por el icono de "Normatividad" -"técnica"- dando click en "Doctrina", "Dirección de Gestión Jurídica".

ANTECEDENTES

DEMANDA

En ejercicio del medio de control previsto en el artículo 137 de la Ley 1437 de 2011 o Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo - CPACA, el actor solicitó se declare la nulidad del Oficio 061703 de 5 de noviembre de 2014 expedido por la DIAN, que establece que se entiende como no presentada la declaración del impuesto sobre la renta para la equidad – CREE, si no se cancela la segunda cuota dentro del plazo previsto para declarar en la normatividad.

NORMAS VIOLADAS

Invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículo 150 del Constitución Política de Colombia.
- Artículo 27 de la Ley 1607 de 2012.

- Artículos 20 y 21 del Decreto Reglamentario 2972 de 2013.

CONCEPTO DE LA VIOLACIÓN

El acto acusado estableció un supuesto sancionador no fijado en la ley, ni en la norma reglamentaria, que consiste en señalar que la declaración del impuesto sobre la renta para la equidad – CREE se tiene por no presentada cuando **no se pague totalmente** el impuesto, cuando la ley y el reglamento señalaron que esta se tiene por no presentada cuando **no se declare y pague totalmente** el impuesto **dentro del plazo para declarar**.

El artículo 27 de la Ley 1607 de 2012 ordena que se entienden como no presentadas las declaraciones del impuesto sobre la renta para la equidad – CREE sin pago total dentro del plazo para declarar, de la misma forma lo explica el artículo 20 del Decreto Reglamentario 2972 de 2013.

El ejecutivo al reglamentar la ley estableció dos cuotas para el pago del impuesto de renta para la equidad - CREE, la primera cuota concomitante con la fecha de vencimiento del plazo para declarar el impuesto y la segunda, en una fecha posterior al vencimiento del plazo para declarar. Si se pregunta a la administración si debe entenderse como legalmente presentada una declaración del impuesto para la equidad CREE cuando la segunda cuota es extemporánea o que no se paga, la respuesta debe ser afirmativa debido a que el pago de la totalidad de la primera cuota se realizó antes del término de vencimiento de pago.

El oficio demandado contraría lo plasmado por el legislador y el gobierno, ya que de haber querido se hubiera establecido como fecha de vencimiento el pago de la segunda cuota. Adicionalmente, el oficio de la DIAN viola los principios de seguridad jurídica y confianza legítima que deben cumplir las entidades administrativas, porque no permite a los contribuyentes tener certeza de cuando la declaración presentada tiene efectos jurídicos, violando normas constitucionales por tomarse atribuciones que no le corresponden.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La Dirección de Impuestos Y Aduanas Nacionales - DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos¹:

Existen diferencias jurídicas entre el plazo para pagar y el plazo para declarar que no necesariamente deben coincidir. De acuerdo con el régimen general de las obligaciones estipulado en el código civil, la presentación y eficacia de una declaración tiene como fuente la ley que debe establecer una condición positiva. La Ley 1607 de 2012 ordenó que el gobierno tiene la facultad para señalar los plazos para el cumplimiento de la obligación, que para el presente caso son el pago de las dos cuotas o de lo contrario se entenderán como no presentadas.

Se reitera que a pesar de que el pago y la declaración se hayan estipulado en momentos distintos, debe cumplirse con ambos para que las declaraciones produzcan efectos jurídicos. Adicionalmente, se deben seguir las posturas de la Corte Constitucional y del Consejo de Estado, en las que para determinar una declaración como no presentada es necesario la expedición de un auto que así lo ordene, motivado, que garantice los derechos de contradicción y de defensa.

AUDIENCIA INICIAL

El 6 de septiembre de 2017, se llevó a cabo audiencia inicial en el presente proceso. Conforme con los hechos de la demanda, los cargos de nulidad planteados en la demanda (el actor no asistió a la audiencia), los argumentos de la contestación de la demanda, las excepciones propuestas por la DIAN, y el pronunciamiento del demandante frente a las excepciones, se precisó lo siguiente:

Excepciones previas

No se formularon excepciones previas.

Fijación del litigio

En la audiencia inicial realizada el 6 de septiembre de 2017, se efectuó la fijación del litigio y en este sentido se determinó que la Sala debe resolver el siguiente problema jurídico:

¹ Folios 53 a 61 del c. p.

Se debe determinar la legalidad del Oficio 061703 de 5 de noviembre de 2014 expedido por la DIAN, concretamente si vulnera las normas superiores indicadas como violadas por el actor, al señalar que la declaración se entiende como no presentada cuando no se cancela la segunda cuota de pago del CREE.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El **demandante** no se pronunció.

La entidad **demandada** reiteró lo expuesto en el escrito de contestación de la demanda.

El **Ministerio Público** conceptuó lo siguiente:

La DIAN contaba con las facultades necesarias para dar respuesta a la pregunta que realizó el contribuyente sobre el CREE y la interpretación que se ordenó en el oficio demandado se encuentra acorde con los artículos 27 de la Ley 1607 de 2012 y el artículo 20 del Decreto 2972 de 2013.

Como consecuencia de lo expuesto, el Ministerio Público solicitó negar las pretensiones de la demanda.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide sobre la legalidad del Oficio 061703 de 5 de noviembre de 2014 expedido por la DIAN, en cuanto interpreta, con fundamento en el artículo 27 de la Ley 1697 de 2012 y los artículos 20 y 21 del Decreto 2972 de 2013, que se entiende como no presentada una declaración del impuesto sobre la renta CREE, presentada dentro del plazo previsto en el Decreto 2972 de 2013, respecto de la cual no se canceló la segunda cuota dentro del plazo establecido.

Para el accionante, la interpretación oficial desconoce el artículo 27 de la Ley 1607 de 2012 y los artículos 20 y 21 del Decreto 2972 de 2013 que establecen la sanción de tener la declaración de renta del CREE como no presentada, circunscrita al hecho de presentar la declaración sin pago total dentro del plazo para declarar, es decir, supeditó el hecho de tener como no presentada la declaración del impuesto de

renta del CREE al supuesto fáctico de no pagar el impuesto de manera total antes de la fecha de vencimiento del plazo para declarar.

Según el actor, la declaración de renta del CREE debe tenerse como presentada por cuanto la ley señaló que si la presentación y pago total se hace antes del vencimiento del plazo para declarar, entendido como pago total el de la primera cuota, la declaración tiene plena validez, sin supeditar su existencia al pago total y oportuno de la segunda cuota.

Como lo ha precisado Sala en anteriores oportunidades, cuando los conceptos interpretan las normas tributarias o aduaneras y dichas interpretaciones tienen un carácter autorregulador de la actividad administrativa, y producen efectos frente a los administrados, su naturaleza es la de actos administrativos de reglamentación en el último nivel de ejecución de la ley, sujetos a control de legalidad por parte de la jurisdicción contencioso administrativa.

Por esa razón, cuando la Administración ejerce la facultad interpretativa debe adecuarse a la finalidad de la norma interpretada, sin limitarla o excederla, pues por la vía de un concepto, que tiene carácter administrativo, no es dable regular obligaciones sustanciales o formales que lleven al desconocimiento de los derechos que la ley consagra a favor de los administrados, por ser tal regulación de competencia exclusiva del legislador, como titular de la facultad impositiva. Así que cualquier interpretación normativa debe conducir a la aplicación del derecho previsto por el legislador.

Conforme a lo anterior y atendiendo a las razones de ilegalidad denunciadas en la demanda y los argumentos de la oposición, procede el siguiente análisis:

La Ley 1607 de 2012 introdujo al ordenamiento jurídico colombiano el impuesto de renta para la equidad CREE y en su artículo 27 estableció lo siguiente:

“DECLARACIÓN Y PAGO. La declaración y pago del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) de que trata el artículo 20 de la presente ley se hará en los plazos y condiciones que señale el Gobierno Nacional.

*PARÁGRAFO. Se entenderán como no presentadas las declaraciones, para efectos de este impuesto, que se presenten **sin pago total dentro del plazo para declarar.***

Las declaraciones que se hayan presentado sin pago total antes del vencimiento para declarar, producirán efectos legales, siempre y cuando el pago del impuesto se efectúe o se haya efectuado dentro del plazo fijado para ello en el ordenamiento jurídico. [...]” (Resalta la Sala)

La norma ordena trasladar la competencia para que determine los plazos y condiciones al Gobierno para la declaración y pago del CREE, y de forma expresa establece que se entienden como no presentadas las declaraciones de CREE que se presenten **sin pago total dentro del plazo para declarar**, por lo que mediante el Decreto 2972 de 2013 el Ministerio de Hacienda y Crédito Público estableció los plazos de pago de CREE y otros impuestos para el año 2014.

El artículo 20 del Decreto 2972 de 2013, ordena lo siguiente:

“Por el año gravable 2013 deberán presentar la declaración del impuesto sobre la renta para la equidad (CREE), los sujetos pasivos del impuesto, señalados en el artículo anterior, para lo cual deberán utilizar el formulario prescrito por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) y presentarla dentro de los plazos previstos en el artículo siguiente.

*PARÁGRAFO. Se entenderán como no presentadas las declaraciones, que se presenten **sin pago total dentro del plazo para declarar**. Las declaraciones que se hayan presentado sin pago total antes del vencimiento para declarar, producirán efectos legales, siempre y cuando el pago del impuesto se efectúe o se haya efectuado dentro del plazo fijado para ello en el ordenamiento jurídico.”* (Resalta la Sala)

El artículo 21 del Decreto 2972 de 2013², fijó los plazos de pago del CREE de la siguiente forma:

*“Los plazos para presentar la declaración del impuesto sobre la renta para la equidad, CREE y para **cancelar en dos (2) cuotas iguales el valor por concepto de este impuesto**, se inicia en las siguientes fechas, atendiendo el último dígito del NIT del declarante que conste en el Certificado del Registro Único Tributario RUT, sin tener en cuenta el dígito de verificación: [...]*”

² Versión modificada por el artículo 3º del Decreto 214 de 2014

Observa la Sala que si bien los artículos 27 de la Ley 1617 de 2012 y 20 del Decreto 2972 de 2013 disponen que “se entenderán como no presentadas las declaraciones, para efectos de este impuesto, que **se presenten sin pago total dentro del plazo para declarar**”, se debe efectuar una interpretación finalista de la expresión resaltada para entender que la declaración se tiene como no presentada en el evento del no pago de la primera cuota, por cuanto no se puede supeditar el cumplimiento de una obligación formal como es la de presentar la declaración, a un hecho futuro relativo al pago de la segunda cuota³.

El artículo 21 del Decreto 2072 de 2013 que fijó los plazos de pago del CREE deslinda la presentación de la declaración y el pago de las respectivas cuotas de la siguiente forma: “Los *plazos para **presentar la declaración del impuesto sobre la renta para la equidad – CREE** y para **cancelar en dos (2) cuotas** iguales el valor por concepto de este impuesto, vence en las fechas que se indican a continuación...*”

De esta forma se observa que el plazo para declarar es uno solo y el pago del tributo se difiere en dos plazos, el primero que coincide con la presentación de la declaración y el segundo que se difiere en el tiempo.

No se puede entender que vencido el término para presentar la declaración, el efecto de tenerla como no presentada se suspende hasta tanto se agote el plazo para el pago de la segunda cuota, por cuanto esa no fue la finalidad prevista por el legislador y el incumplimiento del deber de presentar la declaración opera en el momento en que vence el plazo establecido para el efecto.

En conclusión, la interpretación plasmada en el acto acusado se aparta del contenido de las normas objeto de interpretación y crea una condición referida a la oportunidad para tener como no presentada la declaración, razón suficiente para que se declare su nulidad.

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.

³ La Corte Constitucional en sentencia C-054 de 2016 define la interpretación finalista de las normas como “[...] el método teológico o finalista se basa en la identificación de los objetivos de la legislación, de manera que resulta justificada una interpretación del precepto legal, cuando ese entendimiento concuerda con tales propósitos.[...]”

FALLA

DECLARAR la nulidad del Oficio No. 061703 del 5 de noviembre de 2014, proferido por la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la U.A.E. DIAN.

Cópiese, notifíquese y Cúmplase.

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

STELLA JEANNETTE CARVAJAL

BASTO

Presidente de la Sección

MILTON CHAVES GARCÍA

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ

RAMÍREZ