

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCION CUARTA

Consejero Ponente: HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ

Bogotá, D.C., veinticuatro (24) de abril de dos mil ocho (2008)

REF: 25000-23-27-000-2003-00021-01(15488)

NÚMERO INTERNO: 15488

C.I. SUPERBÚS DE BOGOTÁ S.A., contra LA DIAN

RETENCIÓN EN LA FUENTE

FALLO

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la DIAN contra la sentencia de 2 de marzo de 2005, por la cual el Tribunal Administrativo de Cundinamarca accedió a las súplicas de la demanda dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos administrativos que tuvieron por no presentada la declaración de retención en la fuente de enero de 2001.

ANTECEDENTES

C.I. SUPERBÚS DE BOGOTÁ S.A., estaba obligada a presentar las declaraciones por medios electrónicos. El 8 de febrero de 2001 vencía el plazo que tenía para presentar la declaración electrónica de retención en la fuente de enero del mismo año.

Por problemas en el sistema, la sociedad no presentó la declaración electrónica el 8 de febrero, por lo que el ese día remitió un fax a la DIAN en el que informaba que no había podido realizar la operación y solicitaba asesoría al respecto. Además, al día siguiente presentó la declaración manual.

El 16 de abril de 2002 la DIAN requirió a C.I. SUPERBÚS DE BOGOTÁ S.A., para que corrigiera la declaración presentada el 9 de febrero de 2001 con el fin de adicionar la sanción por extemporaneidad. La sociedad alegó que la

presentación extemporánea de la declaración se debió a hechos constitutivos de fuerza mayor, por lo que no debía pagar sanción alguna.

Por auto declarativo 310632002000004 de 6 de junio de 2002 la DIAN tuvo por no presentada la declaración de retención en la fuente de enero de 2001, por haberse presentado por medio distinto al electrónico. La decisión fue confirmada en reposición y apelación por las Resoluciones 002 de 25 de julio de 2002 y 001 de 16 de septiembre del mismo año, respectivamente.

LA DEMANDA

C.I. SUPERBÚS DE BOGOTÁ solicitó la nulidad de los actos que tuvieron por no presentada la declaración de retención en la fuente de enero de 2001. A título de restablecimiento del derecho, pidió que se declare que la citada declaración no debe tenerse como no presentada.

La actora invocó como normas violadas los artículos 2, 29 y 363 de la Constitución Política; 579-2 y 683 del Estatuto Tributario; 1 de la Ley 95 de 1890 y 84 del Código Contencioso Administrativo. Como concepto de violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

Los actos acusados violaron el debido proceso, el principio de equidad tributaria, el espíritu de justicia y el artículo 579-2 del Estatuto Tributario, dado que la declaración electrónica no se pudo presentar oportunamente por razones de fuerza mayor, que se pusieron en conocimiento inmediato de la DIAN, a quien también se le pidió ayuda de inmediato.

Como hubo fuerza mayor, la declaración manual fue presentada al día siguiente, sin liquidar sanción por extemporaneidad, como lo prevé el artículo 579-2 del Estatuto Tributario. No obstante, la DIAN actuó como si la norma no existiera y tuvo dicha declaración como no presentada.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

Como fundamentos de la oposición, la DIAN expuso los siguientes:

La DIAN aplicó correctamente las normas invocadas como violadas, pues, no constituye fuerza mayor el hecho de que el declarante no hubiera previsto que su equipo informático iba a fallar. Lo anterior, porque según el artículo 6 del Decreto 408 de 2001, el contribuyente debe prever el adecuado funcionamiento de los medios requeridos para asegurar el cumplimiento de sus obligaciones y no es causal de justificación de la extemporaneidad la existencia de eventuales daños en su sistema informático.

No existió acto de la DIAN que autorizara la presentación litográfica de la declaración de retención por los días en que la actora lo hizo.

Del artículo 743 del Estatuto Tributario se desprende que existe una forma de demostrar la fuerza mayor cuando se invoque la falta de disponibilidad del sistema de declaración y pago electrónico.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal anuló los actos acusados y como restablecimiento del derecho tuvo por presentada la declaración de retención de 9 de febrero de 2001. Los fundamentos de la decisión se resumen así:

La actora estaba obligada a presentar declaración electrónica de retenciones de enero de 2001 (artículos 579-2 del Estatuto Tributario y Resolución de la DIAN 832 de 1999). El plazo para declarar electrónicamente vencía el 8 de febrero de 2001 (Decreto 2662 de 2000).

Sin embargo, el 9 de febrero de 2001 la declaración fue presentada en forma manual, debido a que el día anterior hubo errores en el sistema, como se le informó a la DIAN.

La comunicación enviada a la demandada demuestra la existencia de fallas técnicas en el sistema, situación que era imprevisible e irresistible y que escapó al control de la actora. Por tanto, la demandante podía presentar la declaración manual, (artículo 579-2 del Estatuto Tributario).

RECURSO DE APELACIÓN

La demandada apeló por las siguientes razones:

No se encuentran probados los elementos constitutivos de la fuerza mayor que facultaran a la actora para presentar la declaración manual al día siguiente al vencimiento del término para presentar la declaración electrónica.

Según el artículo 6 del Decreto 408 de 2001 el contribuyente debe prever con suficiente antelación el adecuado funcionamiento de los medios requeridos para asegurar el cumplimiento de sus obligaciones y no es causal de justificación de la extemporaneidad la existencia de eventuales daños en su sistema informático

La DIAN no expidió acto alguno que facultara a la actora para presentar manualmente la declaración de retención por los días en que la demandante lo hizo.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La DIAN reiteró los argumentos de la apelación. La actora no alegó de conclusión y el Ministerio Público no emitió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Decide la Sala si se ajustan a derecho los actos administrativos por los cuales la DIAN tuvo por no presentada la declaración de retención en la fuente de enero de 2001. En concreto, precisa si la actora podía presentar la declaración en documento físico, debido a la imposibilidad que tenía de presentarla en tiempo por los medios electrónicos.

El artículo 579-2 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 38 de la Ley 633 de 2000, dispone:

“Presentación electrónica de declaraciones. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 579, el Director de Impuestos y Aduanas Nacionales mediante resolución, señalará los contribuyentes, responsables o agentes retenedores obligados a cumplir con la presentación de las declaraciones y pagos tributarios a través de medios electrónicos, en las condiciones y con las seguridades que establezca el reglamento. **Las declaraciones tributarias, presentadas por un medio diferente, por parte del obligado a utilizar el sistema electrónico, se tendrán como no presentadas.** En el evento de presentarse situaciones de fuerza mayor que le impidan al contribuyente presentar oportunamente su declaración por el sistema electrónico, no se aplicará la sanción de extemporaneidad establecida en el artículo 641 de este estatuto, siempre y cuando la declaración manual se presente a más tardar al día siguiente del vencimiento del plazo para declarar y se demuestren los hechos constitutivos de fuerza mayor. Cuando se adopten dichos medios, el cumplimiento de la obligación de declarar no requerirá para su validez de la firma autógrafa del documento¹.

La norma asigna al Director General de la DIAN la facultad de determinar quiénes están obligados a cumplir el deber formal de declarar y a efectuar los pagos tributarios a través de medios electrónicos, y señala que si los obligados a declarar por tales medios lo hacen de manera distinta, las declaraciones tributarias se tienen por no presentadas.

Cabe recordar que para que las declaraciones tributarias se tengan como no presentadas por cualquiera de las causales legales, incluida la del artículo 579-2 del Estatuto Tributario, es necesario que la Administración expida un acto administrativo que así lo declare, para garantizar al contribuyente su derecho de defensa; por tanto, la ocurrencia de cualquiera de las causales para considerar como no presentada una declaración no opera *ipso jure* o de pleno derecho².

El artículo 579-2 del Estatuto Tributario también dispone que si por hechos constitutivos de fuerza mayor, el contribuyente no presenta en tiempo su declaración electrónica, puede reemplazarla por la declaración manual, si la misma se presenta hasta el día siguiente al vencimiento del plazo para declarar

¹ El artículo 48 de la Ley 1111 de 2006 adicionó un párrafo al artículo 579-2 del Estatuto Tributario.

² Sentencias de 8 de marzo de 1.996, expediente 7471, Consejero Ponente Dr. Julio E. Correa Restrepo, y de 5 de julio del mismo año, expediente No. 7770, Consejera Ponente Dra. Consuelo Sarria O, entre otras.

por medios electrónicos y se demuestran los hechos que generaron la fuerza mayor. Así, la declaración litográfica se tiene por presentada oportunamente, por lo cual no hay lugar a pagar sanción por extemporaneidad.

Pues bien, para que un hecho sea constitutivo de fuerza mayor, y, por tanto, permita al obligado a declarar por sistemas electrónicos, presentar la declaración manual, en los términos del artículo 579-2 del Estatuto Tributario, es necesario que el mismo sea imprevisible e irresistible, según la regla general del artículo 1 de la Ley 95 de 1890.

En defensa de los actos acusados, la DIAN invocó el artículo 6 del Decreto 408 de 2001³, que señala que los eventuales daños en el sistema informático del contribuyente, entre otros eventos, no constituyen causal de justificación de la extemporaneidad en la presentación de la declaración, o lo que es lo mismo, no son hechos constitutivos de fuerza mayor.

No obstante, la norma en mención no puede aplicarse al caso *sub exámine*, porque la declaración manual de retenciones de enero de 2001 fue presentada el 9 de febrero del mismo año, y el Decreto 408 empezó a regir el 14 de marzo de 2001, lo que quiere decir que no podía aplicarse a declaraciones presentadas con anterioridad a su vigencia.

En el caso en estudio, la actora está obligada a presentar declaraciones por medios electrónicos (Resolución DIAN 832 de 1999). El plazo para declarar electrónicamente las retenciones en la fuente de enero de 2001, vencía el 8 de febrero del mismo año (Decreto 2662 de 2001).

El día en que vencía el plazo para declarar, el sistema presentó errores que impidieron a la actora presentar la declaración electrónicamente. Uno de los yerros, se atribuyó a “un factor externo sobre los archivos de configuración pertenecientes a la aplicación” y otro a problemas “al chequear la versión de la aplicación” que requería la verificación de la conexión a internet (folios 3 a 5 c.a).

³ El Decreto 408 de 2001 reglamentario del artículo 579-2 del Estatuto Tributario, fue derogado expresamente por el artículo 11 del Decreto 1791 de 2007

Las dificultades en mención fueron hechos imprevisibles, porque no se podía prever que precisamente en la fecha en que vencía el plazo para declarar, el sistema fuera a presentar errores. También fueron irresistibles, por cuanto no dependían del contribuyente, sino de factores externos que desconocía, a tal punto que requirió la ayuda de la demandada.

En oficio de 8 de febrero de 2001, enviado por fax en la misma fecha (folios 3 a 5 c.a), la actora informó a la DIAN, uno a uno, los errores que presentaba su sistema informático y que le impedían presentar oportunamente la declaración. En dicho documento, además, la demandante pidió la colaboración y asesoría de la demandada para presentar y pagar la declaración.

Sin embargo, en lugar de atender, de inmediato, la solicitud apremiante de la demandante y de ayudarle a solucionar la dificultad, con el único fin de permitirle a la actora cumplir oportunamente sus deberes y obligaciones tributarias (artículo 95 [9] de la Constitución Política), prefirió guardar silencio.

A pesar de lo anterior, la demandante, de buena fe y ante la evidencia de que no podía presentar oportunamente la declaración electrónica por circunstancias ajenas a su voluntad, decidió presentarla manualmente, al día siguiente, con fundamento en el artículo 579-2 del Estatuto Tributario, obviamente, sin determinar sanción alguna (folio 6 c.a).

La solicitud que hizo la actora para que la DIAN le ayudara a resolver los problemas que tenía para el envío de la declaración electrónica y la falta de un pronunciamiento expreso e inmediato de la demandada frente a la declaración manual presentada por aquélla, al día siguiente de haber vencido el plazo para hacerlo por los medios electrónicos, corroboran que la Administración sabía las circunstancias de fuerza mayor que impidieron a la demandante presentar la declaración electrónica y, que, precisamente por existir fuerza mayor debidamente comprobada, aceptó la declaración manual del día siguiente, en la cual la declarante no determinó sanción por extemporaneidad, como se advierte en el oficio de 16 de abril de 2002, en el que la DIAN le solicitó corregir la declaración para incluir dicha sanción .

De otra parte, después de un año y dos meses de la presentación de la solicitud de ayuda, con total desconocimiento de los principios de economía y eficiencia de la actuación administrativa, la DIAN pidió a la demandante que corrigiera la declaración manual para incluir la sanción por extemporaneidad de **\$4.273** (folio 2 c.a).

Y, como la actora se negó, porque estaba convencida de había presentado válidamente la declaración manual, la DIAN decidió tener ésta por no presentada, con el argumento de que la declaración tenía que ser electrónica, a pesar de que un año antes, se abstuvo de colaborarle a la demandante en la solución de sus problemas informáticos, no imputables a ésta y entendió como debidamente presentada la declaración manual.

Además, para justificar que los hechos que impidieron la presentación oportuna de la declaración electrónica, no eran constitutivos de fuerza mayor, aplicó retroactivamente el artículo 6 del Decreto 408 de 2001, con lo cual violó el debido proceso de la actora.

De otra parte, la DIAN alegó que no había expedido acto alguno que facultara a la actora a presentar la declaración manual por fuera del plazo legal; no obstante, dicho acto no era necesario, pues la facultad para presentar de inmediato la declaración manual cuando, por fuerza mayor, hay imposibilidad de hacerlo por medios electrónicos, deriva directamente del artículo 579-2 del Estatuto Tributario.

Por lo demás, según el artículo 6 del Decreto 408 de 2001, norma que, se insiste, no se aplica en el caso *sub júdice*, la autorización de la DIAN para presentar declaraciones en formularios ordinarios, sólo se expide cuando no hay disponibilidad del sistema de declaración y pago electrónico, no cuando existen dificultades en el sistema del contribuyente.

Dado que la DIAN violó el artículo 579-2 del Estatuto Tributario y el debido proceso, pues la declaración manual fue válidamente presentada por la demandante, se impone anular los actos acusados, como lo dispuso el a quo, motivo por el cual se confirmará la providencia apelada.

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

CONFÍRMASE la sentencia de 2 de marzo de 2005 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho de C.I. SUPERBÚS S.A., contra LA DIAN.

RECONÓCESE personería a Biviana Nayibe Jiménez Galeano como apoderada de la DIAN.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

MARÍA INÉS ORTIZ BARBOSA
Presidente

LIGIA LÓPEZ DÍAZ

JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ **HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ**