

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., dieciséis (16) de febrero de dos mil veintitrés (2023)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	25000-23-37-000-2018-00094-01 (26918)
Demandante	AXEDE S.A.
Demandado	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Temas	Retenciones en la fuente períodos 11 y 12 de 2015. Moralidad administrativa. Buena fe. Confianza legítima. Respeto del acto propio.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 12 de agosto del 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B¹, que resolvió lo siguiente:

*“**PRIMERO: DECLÁRASE** la nulidad del Oficio nro. 1-31-201-244-1470 de 19 de julio de 2017 y las Resoluciones nros. 311-0648 del 25 de septiembre de 2017 y 6126-0672 del 3 de octubre de 2017, por medio de las cuales la DIVISIÓN DE GESTIÓN DE COBRANZAS de la DIRECCIÓN SECCIONAL DE IMPUESTOS DE GRANDES CONTRIBUYENTES de la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN resolvió la petición de la sociedad AXEDE S.A. presentada el 6 de julio de 2017 con Radicado nro. 4353, de conformidad con las razones de esta providencia.*

***SEGUNDO.** A título de restablecimiento del derecho **DECLÁRASE** que la sociedad AXEDE S.A. no adeuda suma alguna por concepto de Retención en la Fuente por los periodos 11 y 12 de 2015.*

***TERCERO. NIÉGANSE** las demás súplicas de la demanda (...).”*

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

De conformidad con lo previsto el artículo 32 del Decreto 2623 de 2014, la actora estaba en la obligación de presentar las declaraciones de retenciones en la fuente de los períodos 11 y 12 del año 2015, los días 15 de diciembre de 2015 y 19 de enero de 2016, pero no cumplió con este deber.

Ante la inquietud manifestada por la sociedad respecto a su obligación, la División de Gestión de Cobranzas de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la DIAN, mediante correo electrónico del 14 de octubre de 2016, informó a la actora el valor pendiente de pago por concepto de retenciones en la fuente de los períodos 11 y 12 de 2015, incluyendo sanciones e intereses de mora hasta el 21 y 28 del mismo mes y año, respectivamente.

El 21 de octubre de 2016, la sociedad demandante presentó y pagó la declaración de retenciones en la fuente del período 11 de 2015, de conformidad con los valores informados por la DIAN, como se muestra a continuación:

1 Samai, índice 2. PDF “ED_SENTENCIA_20SENTENCIADELTRI NroActua 2.”

Formulario Nro.	3509648617680
Retenciones	\$393.562.000
Sanciones:	\$216.459.000
Intereses de mora	\$102.820.000
Recibos de pago	4907153138117 y 4907153140850

El 30 de noviembre de 2016, la misma división informó nuevamente, mediante de correo electrónico, el saldo pendiente de pago por concepto de retenciones en la del período 12 de 2015. Ese mismo día, Axede S.A. presentó la declaración y realizó el pago, con base en dichos valores:

Formulario Nro.	3509651251238
Retenciones	\$1.190.537.000
Sanciones:	\$654.796.000
Intereses de mora	\$320.610.000
Recibos de pago	4907160396782, 4907160397229 y 4907160396919

El 21 de marzo de 2017, la División de Gestión de Cobranzas de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, mediante Oficio 1-31-244-440-315, informó el estado de la cuenta corriente y la obligación financiera de la sociedad sin reportar como pendientes de pago las declaraciones de retenciones en la fuente de los períodos 11 y 12 de 2015.

No obstante lo anterior, sostiene la actora, que el 14 de junio de 2017, la División le comunicó que las declaraciones de retención en la fuente de los períodos 11 y 12 de 2015 continuaban “*en situación de ineficacia*”, pues quedaron por pagar intereses moratorios

El 6 de julio de 2017, Axede S.A. presentó derecho de petición con el fin de que se tuvieran como eficaces las declaraciones de retenciones en la fuente presentadas conforme con las instrucciones dadas por la misma entidad. Invocó como fundamento el estado de cuenta corriente reportado por la Administración.

Mediante Oficio 1 31 201 244 -1470 del 19 de julio de 2017, la DIAN negó la petición, destacando que la actora es la responsable de la liquidación y pago del tributo y de los intereses que se deriven del incumplimiento de sus obligaciones. La actora interpuso recurso de reposición y en subsidio apelación, los cuales fueron resueltos mediante las Resoluciones Nros. 311-0648 de 25 de septiembre de 2017 y 6121-0672 del 03 de octubre de 2017, que confirmaron la decisión.

ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones²:

“1. Pretensiones

Solicito a este Honorable Tribunal que se hagan las siguientes o similares declaraciones:

1.1. *Que se declare la nulidad total de los siguientes actos:*

² Samai, índice 2. PDF “ED_MEMORIAL_06MEMORIALSUBSANA(.PDF) NroActua 2”

- 1.1.1. *Del oficio No. 1-31-201-244-1470 proferido el 19 de julio de 2017 por la División de Gestión de Cobranzas de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, por medio del cual negó la petición realizada por la Compañía, respecto a que se tuvieran como válidas las declaraciones de retención en la fuente de los períodos 11 y 12 de 2015.*
- 1.1.2. *La Resolución No. 311-0648 del 25 de septiembre de 2017, por medio de la cual se resolvió un recurso de reposición, proferido por la funcionaria encargada en la División de Gestión de Cobranzas de la Unidad Administrativa Especial de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN.*
- 1.1.3. *La Resolución No. 6126-0672 del 3 de octubre de 2017, por medio del cual se resolvió un recurso de apelación, proferido por la Jefe de la División de Gestión de Cobranzas de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN.*
- 1.2. *Que como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho de mí representada en los siguientes términos:*
 - 1.2.1. *Que se tengan como válidas las declaraciones de retención en la fuente de los periodos 11 y 12 de 2015, presentadas y pagadas el 21 de octubre y el 30 de noviembre de 2016 respectivamente, conforme a las instrucciones dadas por la DIAN.*
 - 1.2.2. *Que se declare que la Compañía no adeuda valor alguno por concepto de retenciones en la fuente, sanción por extemporaneidad e intereses de mora, en relación con las declaraciones de retención en la fuente de los periodos 11 y 12 de 2015.*
 - 1.2.3. *Que se ordene a la DIAN abstenerse de iniciar procesos de aforo, sancionatorios por no declarar o de cobro coactivo en relación con las declaraciones de retención en la fuente de los periodos 11 y 12 de 2015.*
 - 1.2.4. *Que se ordene a la DIAN abstenerse de compulsar copias para el inicio de proceso penal en contra de los representantes legales de la (sic) Axede, en virtud de lo dispuesto en el artículo 434A del Código Penal.*
 - 1.2.5. *Que se declare que no son de cargo de la Compañía las costas en que haya incurrido la DIAN con relación a la actuación administrativa, ni las de este proceso.”*

A los anteriores efectos, la demandante invocó como violados los artículos 1 y 83 de la Constitución Política; 3 (numerales 4, 5 y 7) del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo; 9 (numeral 8) y 15 (numerales 7 y 8) de la Resolución Nro. 0009 del 4 de noviembre de 2008. El concepto de la violación de esas disposiciones se resume así:

1. Violación al principio de buena fe y a la moralidad administrativa

Se refirió a los principios de buena fe y moralidad administrativa contenidos en la Constitución y en la Ley 1437 de 2011 y adujo que la no fueron aplicados por la DIAN, pues calificar como incorrectos los pagos realizados por la sociedad con ocasión de la liquidación realizada por la División de Cobranzas es una actuación desleal y deshonesto, pues los funcionarios no pueden proponer una liquidación y desconocerla posteriormente, logrando un beneficio económico mayor para la Autoridad Tributaria³. También señaló que nunca pretendió eludir su obligación.

Así las cosas, debían tenerse como eficaces las declaraciones de retenciones de los períodos 11 y 12 de 2015, al ser presentadas liquidando las sanciones e intereses que le correspondían de acuerdo con la información suministrada por la entidad.

³ Sobre el particular citó la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, proferida el 29 de julio de 2017, exp. 18200

2. Violación de la buena fe y la confianza legítima por transgresión de la

prohibición de “venire contra factum proprium”

Indicó que el hecho de que la funcionaria de la División de Cobranzas propusiera unos valores por pagar y meses después otra funcionaria precisara que los pagos no fueron efectuados correctamente evidencia que la actuación contravino el principio de confianza legítima.

Manifestó que el principio de buena fe exige a las autoridades públicas respetar sus actos propios y decisiones y no contradecirse, tal como lo explican las sentencias T-238 de 1993 y T-366 de 2002 de la Corte Constitucional y la del 17 de marzo de 2016 proferida por el Consejo de Estado⁴. En este caso existió una manifiesta contradicción en las actuaciones de la DIAN, pues primero determinó una suma cierta a pagar por las retenciones pendientes y, luego, la misma dependencia informó que el pago era insuficiente.

Desarrolló el concepto del respeto al acto propio y enumeró sus condiciones: *i)* la existencia de una conducta jurídicamente anterior, relevante y eficaz, que consistió en la determinación del valor a pagar por retenciones de los períodos 11 y 12 de 2015, *ii)* el ejercicio de una facultad que crea una situación litigiosa debido a la contradicción entre ambas conductas, que se configura con la presentación y pago de las declaraciones con base en lo informado por la DIAN, con la expectativa legítima de que quedaran saneadas, y *iii)* la identidad del sujeto en ambas conductas, ante lo cual indicó que la DIAN desconoció los pagos efectuados por considerarlos incompletos.

3. Violación al principio de confianza legítima

Con fundamento en la sentencia T-807 de 2003 de la Corte Constitucional explicó que la confianza legítima se fundamenta en una actuación administrativa seria, estable, jurídicamente exigible, coherente, lo cual no se evidencia en este caso, pues la Autoridad Tributaria desconoció un pago que se basó en su propia liquidación, lo cual generó una actuación jurídicamente exigible sobre la cual debe garantizarse una situación jurídica. Así, la División de Cobranzas se extralimitó en sus competencias.

4. Violación del principio de seguridad jurídica

Estimó que este principio exige certeza en el ordenamiento y permite tener expectativas razonables sobre las actuaciones de las entidades⁵. En el *sub examine* se transgredió por cuanto la sociedad tenía la expectativa jurídica sobre la eficacia de las declaraciones, la cual fue desconocida.

Argumentó que, al acudir a la DIAN para cumplir sus obligaciones, se creó una expectativa jurídica de la eficacia de las declaraciones cuando declaró y pagó en las circunstancias de tiempo, modo y lugar que sugirió la Administración. Precisó que el conflicto no era si la sociedad debía pagar, sino en la vulneración de la seguridad jurídica al seguir las recomendaciones de la División de Cobranzas y posteriormente ser informado de la ineficacia de las declaraciones

⁴ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 17 de marzo de 2016, acción de tutela 01573-00

⁵ Citó la Sentencia C-836 de 2001

Resaltó que la actuación de la DIAN fue contradictoria al liquidar el impuesto a

cargo, sanciones e intereses, lo cual se reflejó en el estado de cuenta, y luego afirmar que las declaraciones eran ineficaces. Cuestionó el hecho de que los actos demandados catalogaran las decisiones de la primera funcionaria como no definitivas u obligatorias, pues surge la inquietud sobre la función que cumple la División de Cobranzas. Además, no se puede responsabilizar a la sociedad por los actos de la Administración ya que se actuó confiando en que la liquidación de la DIAN era correcta y suficiente para sanear la ineficacia.

Se tiene, entonces, que se trataba de una obligación de hacer que no puede desconocerse.

5. Inobservancia de las funciones y competencias de la División de Gestión de Cobranzas de la DIAN

Cuestionó el argumento de la Administración sobre la separación de funciones de la Subdirección de Recaudo y Cobranzas, y la División de Cobranzas de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes. Relacionó la estructura interna de la Dirección Seccional contenida en la Resolución No. 008 de 2008 y citó los artículos 9 y 15 de la Resolución 009 de 2008 sobre las funciones de la División de Gestión de Cobranzas para aseverar que esta tiene un deber de asistencia al contribuyente y debe actualizar los saldos adeudados por este, por lo cual, debe determinar las obligaciones pendientes con exactitud.

En consecuencia, los actos demandados dan cuenta del desconocimiento de las funciones de la División de Cobranzas.

Oposición de la demanda

La DIAN contravirtió las pretensiones de la demanda con los siguientes argumentos⁶:

Sobre los hechos de la demanda, precisó que la sociedad presentó las declaraciones sin pago total y que la funcionaria que remitió el estado de cuenta aclaró que la obligación financiera no constituye paz y salvo.

Propuso la excepción de inepta demanda⁷ por indebida individualización de las pretensiones, toda vez que las mismas no identificaron la actuación de la Administración que negó la validez de las declaraciones de retención y dio lugar a la interposición de los recursos interpuestos y fallados, en específico, el oficio del 19 de julio de 2017.

Posteriormente, se refirió a la retención como cobro anticipado del impuesto que asegura flujo constante de recursos para el Estado y reduce la evasión, y a las obligaciones del agente de retención. Citó el artículo 580-1 del Estatuto Tributario y manifestó que las declaraciones de retenciones presentadas sin pago total son ineficaces, sin que se requiera pronunciamiento previo de la Administración, esto buscaba acelerar el traslado de recursos tributarios al fisco y disminuir los costos asociados al manejo de procesos innecesarios que dificultan la acción de fiscalización.

⁶ Samai, índice 2, PDF "ED_CONTESTACI_08CONTESTACIONDEMA NroActua 2"

⁷ Esta excepción fue desestimada por el Tribunal en auto del 27 de agosto de 2020, comoquiera que dicha falencia fue corregida dentro de la oportunidad procesal para el efecto.

Relató que, en el caso concreto, la sociedad no pagó en forma total las retenciones

recaudadas, las que debió poner a disposición de la DIAN desde el 11 de diciembre de 2015 y el 15 de enero de 2016, ni las sanciones e intereses. Por lo que no debe reprocharse a la Administración las consecuencias del incumplimiento del pago de las sumas recaudadas por AXEDE a título de retención, dado que la ineficacia no depende de su voluntad sino que opera por mandato legal.

Hizo referencia a la Resolución 3992 del 11 de abril de 2007, que adoptó el Servicio Informático Electrónico de la Obligación Financiera, e indicó que esta es una herramienta de apoyo para la gestión de la administración y de información para los contribuyentes, por lo que los saldos generados no libera a estos últimos de su obligación de liquidar y pagar los montos debidos, como en este caso, a título de retenciones, sanciones e intereses, pues estos no constituyen un paz y salvo del cumplimiento de las obligaciones ante la DIAN.

Adujo que el estado de cuenta del contribuyente en un momento determinado y la liquidación sugerida que se hace con base en este no representa una condonación o renuncia de la DIAN a exigir las obligaciones de los sujetos pasivos, más cuando se advirtió que los saldos de la obligación financiera no constituían paz y salvo.

Agregó que el cumplimiento de las obligaciones y deberes formales compete de manera exclusiva al sujeto pasivo, sin que dicha responsabilidad pueda trasladarse a la Administración, y que el pago, como mecanismo de extinción de la obligación, corresponde al agente de retención y no al acreedor, por lo que la liquidación de las retenciones, sanciones e intereses es del resorte del primero. Aclaró que la condonación solo se permite en los casos del artículo 820 del Estatuto Tributario y que la sociedad no puede invocar esa figura pues se trata de dineros que la actora descontó y recaudó a nombre del Estado. Así, a partir de un error de la Administración en una labor de apoyo en la liquidación del impuesto no se puede insinuar que los valores fueron condonados.

Concluyó que el pago parcial de las declaraciones no puede justificarse en la transgresión a la seguridad jurídica, pues es consecuencia del actuar negligente en la autodeterminación y pago del impuesto. A esto se suma que la sociedad, con la diligencia y cuidado de un buen padre, pudo advertir que la liquidación era errada y debió rectificarla. Resaltó que el hecho de no consignar las retenciones coloca a la sociedad como infractora de la ley penal. Así todas las consecuencias por el no pago de la retención eran de conocimiento de la contribuyente.

Indicó que la DIAN no es responsable del no pago oportuno de las retenciones y que a la fecha de interposición de la demanda estas no habían sido consignadas. Puntualizó que no es función de la División de Cobranzas liquidar obligaciones a cargo de los contribuyentes, conforme lo dispone el artículo 9 de la Resolución 009 de 2018 de la DIAN. Sobre la competencia de las entidades citó la sentencia C-655 de 1997 de la Corte Constitucional, y advirtió que esta no es derogable ni variable.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B declaró la nulidad de los actos impugnados, con fundamento en las siguientes consideraciones⁸:

⁸ Samai, índice 2. PDF "ED_SENTENCIA_20SENTENCIADELTRI NroActua 2."

Analizó el caso concreto y encontró probado que: i) Axede S.A. no efectuó el pago

de las retenciones de noviembre y diciembre de 2015 y acudió a la DIAN para solicitar la liquidación de la deuda por esos períodos, *ii*) la División de Gestión de Cobranzas de la Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes remitió correos electrónicos con los valores de las retenciones, sanciones e intereses, los cuales fueron utilizados para presentar y pagar las declaraciones, *iii*) mediante Oficio 1-31-244-440-315, la DIAN remitió el estado de cuenta de la obligación financiera a la sociedad, en donde no se informó deudas por las retenciones en la fuente de dichos períodos.

Así mismo resaltó que *iv*) según manifiesta la demandante, la Autoridad Tributaria le informó que las declaraciones continuaban en situación de ineficacia por lo que la sociedad radicó petición el 6 de julio de 2017 para que se tuviesen válidas, en atención a la liquidación remitida por la propia DIAN y el estado de cuenta, *v*) el 19 de julio de 2017, la Administración negó la petición al explicar que la contribuyente era responsable directa de la liquidación de los intereses moratorios y no los funcionarios de la DIAN, sin indicar cuál fue el error en la liquidación ni por qué los pagos eran inexactos, *vi*) contra esta decisión, la sociedad interpuso recursos de reposición y apelación, los cuales fueron resueltos de manera desfavorable.

Explicó que, si bien es cierto que la División de Cobranzas no tramita la determinación del tributo, sí adelanta el cobro de las obligaciones y, en todo caso, es una dependencia de la Administración, por lo cual debía dar información correcta al administrado.

Hizo referencia a los principios de buena fe, respeto del acto propio, para precisar que la Constitución protege a los administrados que por razones objetivas, serias y legítimamente fundadas confían en las regulaciones de la Administración, frente a los cambios repentinos en sus decisiones, y que la confianza legítima propende por la protección de expectativas razonables y ciertas de los administrados, fundadas en hechos objetivos, respecto a la estabilidad o proyección futura de ciertas situaciones jurídicas de carácter particular.

A partir de lo anterior, estimó que la sociedad procedió a presentar las declaraciones en las mismas fechas en que recibió las comunicaciones con la liquidación de las obligaciones (siguiendo las precisas instrucciones de la Administración), lo cual generaba una expectativa legítima de que esa era la suma a cancelar y no otra para quedar a paz y salvo, circunstancia confirmada por el estado de cuenta.

Aclaró que, si bien en la información proporcionada por la DIAN se indicó que esta no constituía paz y salvo, también lo es que los correos se remitieron desde cuentas institucionales de la entidad provenientes de funcionaria de cobranzas y se contaba con un oficio suscrito por esta, actuaciones que comportan la manifestación de la voluntad de la Administración que generaron la convicción del monto adeudado por la sociedad, por lo que se trataba de una expectativa legítima, seria y fundada.

Indicó que la confianza fue defraudada y se irrespetó el acto propio, cuando la Administración señaló que los pagos no cubrían la totalidad de la deuda por concepto de intereses moratorios, pues desconoció que con anterioridad había proporcionado la información con base en la cual obró el contribuyente.

Añadió que, en todo caso, la DIAN, al resolver la petición de la actora, no explicó las razones por las cuales consideró que los intereses moratorios fueron liquidados

de manera incorrecta, sino que solo manifestó que las sumas pagadas no sufragaron la totalidad de estos, por lo que la sociedad no conoció los motivos por

los cuales era considerado deudor, ausencia de motivos que impedía al tribunal de realizar un análisis de fondo sobre la legalidad de la decisión demandada.

Desestimó que la Administración pudiera escudarse en el manual de funciones y las competencias de cada área para descartar la violación a la confianza legítima, pues el principio de buena fe exige honestidad, confianza, rectitud, decoro y credibilidad de quien otorga la palabra dada, independientemente de la estructura interna de la entidad.

Recurso de apelación

La demandada apeló la decisión de primera instancia con fundamento en lo siguiente⁹:

Señaló que en los antecedentes administrativos está probado que la demandante no pagó el total de las retenciones, ni canceló las sanciones e intereses derivados de la extemporaneidad, por lo que no puede atribuirse a la Administración la responsabilidad por el incumplimiento. Explicó que la servidora de la División de Cobranzas no hizo otra cosa distinta a entregarle el estado de cuenta al contribuyente con las obligaciones a su cargo, y que, en todo caso, como lo señala la Resolución 3992 del 11 de abril de 2007, este reporte no libera al contribuyente de la obligación de liquidar los montos adeudados por cuanto los saldos generados no constituyen un paz y salvo a su favor.

Insistió en que la situación que refleja el estado de cuenta de un contribuyente en un momento determinado no representa una condonación o la renuncia de la DIAN a exigir las obligaciones que tienen para con el Estado los sujetos pasivos de los impuestos y que en la comunicación entregada se advirtió que esta no constituía paz y salvo.

Reiteró que el cumplimiento de obligaciones formales y sustanciales es responsabilidad directa de los sujetos pasivos y que a la sociedad demandante correspondía liquidar correctamente los valores a declarar y pagar para que las declaraciones fueran eficaces, de conformidad con el artículo 376 del Estatuto Tributario.

Cuestionó que el Tribunal traslade a la Administración las obligaciones de los responsables del impuesto y señaló que la interpretación de la sentencia prohíja el desconocimiento del pago de las retenciones, ante una conducta omisiva que generó las consecuencias del artículo 580-1 del Estatuto Tributario, la que incluso se encuentra tipificada como delito.

Aseveró que ni el hecho que el contribuyente se haya acercado a la DIAN, ni menos aún que la Administración Tributaria efectuara una liquidación de las retenciones, exonera a la sociedad del cumplimiento de sus obligaciones en debida forma e insistió en que las liquidaciones efectuadas por la Administración Tributaria expresamente advierten que no constituyen paz y salvo alguno y tampoco eximen al responsable del cumplimiento de su obligación de efectuar la liquidación y pago de los impuestos a su cargo, máxime en un sistema tributario de autoliquidación.

⁹ Samai Tribunal, índice 52, PDF "10_RECIBEMEMORIALES_RECURSO_DE_APELACION(.ZIP) Nro Actua 52"

Oposición al recurso de apelación

La actora presentó oposición al recurso de apelación reiterando los cargos de

nulidad planteados en la demanda¹⁰.

Intervención del Ministerio Público

El agente del Ministerio Público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En atención a los cargos de apelación presentados por la demandada contra la sentencia de primera instancia que declaró la nulidad de los actos, le corresponde a la Sala determinar si las declaraciones de retenciones en la fuente de los períodos 11 y 12 de 2015 presentadas por AXEDE S.A. gozan de eficacia, al desconocerse principios que rigen las actuaciones administrativas.

La sentencia de primera instancia encontró que la Administración vulneró los principios de buena fe, confianza legítima y respeto al acto propio por cuanto la sociedad presentó las declaraciones con base en la información reportada por la División de Gestión de Cobranzas, circunstancia que fue desconocida posteriormente cuando se le informó a la actora que las obligaciones persistían al no cancelar la totalidad de los intereses moratorios. En la apelación, la entidad demandada asevera que es responsabilidad del contribuyente liquidar sus obligaciones y que, en todo caso, el estado de cuenta no constituye paz y salvo de las mismas.

Previo al análisis del fondo de la *litis*, la Sala encuentra probados los siguientes hechos en el expediente:

- La actora reconoce que debió presentar y pagar las declaraciones de retenciones en la fuente correspondientes a los períodos 11 y 12 de 2015 y que no lo hizo.
- El 14 de octubre de 2016, previa solicitud de la sociedad y tal como consta en la copia de los correos electrónicos anexos a la demanda¹¹, la funcionaria Yeimy Carolina Castañeda Garzón de la División de Gestión de Cobranzas, Grupo Persuasivo, de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes informó el cálculo de impuesto, sanciones e intereses adeudados por concepto de retenciones de los períodos 11 y 12 de 2015 con fecha de corte a 21 y 28 del mismo mes y año, respectivamente, así:

Concepto	Período 11	Período 12
Impuesto	\$393.562.000	\$1.190.537.000
Sanciones	\$216.459.000	\$119.054.000
Intereses	\$102.820.000	\$285.200.000
Total	\$712.841.000	\$1.594.791.000

¹⁰ Samaj, índice 4 "RECIBEMEMORIALES POR CORREO ELECTRONICO_AXEDESA_AXEDESA NroActua 4

¹¹ Samaj, índice 2, PDF "ED_ANEXOS_03ANEXOS NroActua 2" página 19 y 20.

- El 21 de octubre de 2016, fecha de corte informada por la funcionaria, la demandante presentó, mediante formulario Nro. 3509648617680¹², la declaración de retenciones en la fuente del período 11 de 2015. Ese mismo

día, realizó dos pagos mediante recibos Nros. 4907153138117 y 4907153140850¹³, liquidando el impuesto, la sanción y los intereses en idénticos términos a los informados por la División.

- El 30 de noviembre de 2016, a corte de ese día, la misma funcionaria remitió vía correo electrónico una nueva liquidación para las retenciones del período 12 de 2015¹⁴:

Concepto	Período 12
Impuesto	\$1.190.537.000
Sanciones	\$654.796.000
Intereses	\$320.610.000
Total	\$2.165.943.000

- Ese mismo día, AXEDE S.A. presentó, mediante formulario Nro. 3509651251238¹⁵, la declaración de retenciones en la fuente del período 12 de 2015 y procedió al pago mediante los recibos Nros. 4907160396782, 4907160397229 y 4907160396919¹⁶, liquidando el impuesto, la sanción y los intereses según los valores informados por la Administración.
- El 21 de marzo de 2017, la División de Gestión de Cobranzas, Grupo Persuasivo, de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, a solicitud de la actora, remitió el estado de cuenta corriente y obligación financiera a la sociedad, en donde se evidencia que¹⁷ aunque la sociedad presentaba varias obligaciones pendientes de pago y declaraciones de retenciones ineficaces: *i)* no figuran las retenciones por los períodos 11 y 12 de 2015 como ineficaces, y *ii)* se indica expresamente que el reporte de la obligación financiera no constituye paz y salvo.
- El 6 de julio de 2017, la actora presentó derecho de petición, en el que preliminarmente informa que el 14 de junio de 2017 fue contactado por otra funcionaria de la DIAN que le informa sobre la ineficacia de las declaraciones de retención en la fuente del 2015 períodos 11 y 12 por falta de pago por concepto de intereses moratorios, expuestos los hechos y las razones que rodearon la presentación y pago de la citadas declaraciones solicitó tenerlas por eficaces¹⁸.
- El 19 de julio de 2017, la División de Gestión de Cobranzas negó la petición, mediante Oficio 1 31 201 244-1470¹⁹, y argumentó que era responsabilidad del contribuyente liquidar los intereses moratorios y que el estado de cuenta no fungía como paz y salvo. Contra esta decisión la sociedad interpuso recursos de apelación y reposición²⁰.

¹² Ibídem. Pág. 29 a 31.

¹³ Ibídem. Pág. 32 y 33.

¹⁴ Ibídem. Pág. 17 y 18.

¹⁵ Ibídem. Pág. 36 a 38.

¹⁶ Ibídem. Pág. 40 a 42.

¹⁷ Ibídem. Pág. 45.

¹⁸ Ibídem. Pág. 49 a 53.

¹⁹ Ibídem. Pág. 80 a 81.

²⁰ Ibídem. Pág. 84 a 93.

- Mediante las Resoluciones Nros. 311-0648 del 25 de septiembre de 2017 y 6126-0672 del 03 de octubre del mismo año, la DIAN confirmó la decisión de no acceder a la petición²¹.

De lo anterior se desprende que la actuación de la demandante tuvo como sustento lo informado por la demandada, de ahí que cuando la Autoridad Tributaria desconoce las declaraciones presentadas se alegue la violación de los principios que rigen las actuaciones administrativas.

Sobre el particular se ha pronunciado en el Consejo de Estado, en especial sobre la moralidad administrativa, la cual se entiende como un mandato de textura abierta con una condición dual: por un lado, se erige como un derecho colectivo, derivado del artículo 88 de la Constitución Política, y, por el otro, como un principio de la función pública, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 209 de la Carta.²²

Como principio, contenido además en el numeral 5 del artículo 3 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, se concreta en la forma de cumplimiento de la función pública que exige un irrestricto apego a la Constitución y la ley y la búsqueda constante de la satisfacción del interés general²³, y, a su vez, se materializa en un catálogo de deberes traducidos en estándares de conducta para los funcionarios del Estado. Así, la moralidad administrativa impone un mandato de actuación en forma recta, leal y honesta, permeado por otros principios constitucionales como el de buena fe, pero también exige eficacia y eficiencia en el despliegue de los poderes de la Administración Pública.

Correlativamente, dicho deber trae implícito un derecho para el ciudadano cual es la posibilidad de exigir la racionalidad de la actuación administrativa y los más altos estándares de conducta a los funcionarios públicos, lo que en otras jurisdicciones se positiviza como un derecho fundamental autónomo “a la buena administración”²⁴.

En el marco de la relación jurídico-tributaria, la doble faceta de la moralidad administrativa como principio de la función pública y como derecho juega un papel fundamental en el análisis de las actuaciones de la Autoridad Tributaria, pues no basta con la sujeción estricta a los procedimientos regulados por la Ley sino que los funcionarios del fisco deben buscar la plena garantía de los derechos del contribuyente, obrando diligentemente para evitar disfuncionalidades y la causación de perjuicios derivados de sus propias actuaciones.

En la búsqueda por la efectividad de los derechos y garantías del contribuyente, cobra especial relevancia el principio constitucional de buena fe, contenido en el artículo 83 de la Constitución Política. La Corte Constitucional ha reconocido el rol de la buena fe como principio regulador de las relaciones entre los particulares y el Estado²⁵ y lo ha entendido como²⁶:

“una exigencia de honestidad, confianza, rectitud, decoro y credibilidad que otorga la palabra dada, a la cual deben someterse las diversas actuaciones de las autoridades públicas y de

²¹ Ibidem. Pág. 97 a 110.

²² Consejo de Estado. Sección Quinta. Sentencia del 24 de noviembre del 2022. Exp. 11001-03-28-000-2021-00057-00. C.P. Luis Alberto Álvarez Parra.

²³ Consejo de Estado. Sala Plena. Sentencia del 1 de diciembre de 2015. Exp. 11001-33-31-035-2007-00033-01(AP) C.P. Luis Rafael Vergara Quintero.

²⁴ Véanse por ejemplo los artículos 9, 10, 24, 31 y 103 de la Constitución Española.

²⁵ Corte Constitucional. Sentencia C-071 de 2004. M.P. Álvaro Tafur Galvis.

²⁶ Corte Constitucional. Sentencia C-131 de 2004, reiterada en la sentencia C-235 de 2019. M.P. José Fernando Reyes.

los particulares entre sí y ante éstas, la cual se presume, y constituye un soporte esencial del sistema jurídico; de igual manera, cada una de las normas que componen el ordenamiento jurídico debe ser interpretada a luz del principio de la buena fe, de tal suerte que las disposiciones normativas que regulen el ejercicio de derechos y el cumplimiento de

deberes legales, siempre deben ser entendidas en el sentido más congruente con el comportamiento leal, fiel y honesto que se deben los sujetos intervinientes en la misma. En pocas palabras, la buena fe incorpora el valor ético de la confianza y significa que el hombre cree y confía que una declaración de voluntad surtirá, en un caso concreto sus efectos usuales (...)”

De lo anterior, es dable concluir que la buena fe exige un comportamiento leal y honesto por parte de los funcionarios públicos y de los administrados que genera una confianza objetivamente fundada en el comportamiento de unos y otros. De allí que la jurisprudencia de la Sala ha advertido que, como expresiones del principio constitucional de buena fe, surgen otros principios y reglas aplicables a la relación entre la Administración y el ciudadano tales como la confianza legítima y el respeto al acto propio²⁷ Sobre la primera, la Sección explicó que²⁸:

“es un principio o valor que se encuentra íntimamente ligado con la buena fe y su aplicación propende por la protección de las expectativas razonables, ciertas y fundadas que pueden albergar los administrados con respecto a la estabilidad o proyección futura de determinadas situaciones jurídicas de carácter particular y concreto. Dichas expectativas, valga decir, deben fundarse en hechos o circunstancias objetivas, capaces de propiciar el surgimiento de la confianza, de manera, que no toda probabilidad puede ser protegida mediante este precepto, pues necesariamente tendrá que ser una proyección seria, que tenga la fuerza de llevar al administrado a la convicción de que su situación jurídica es una y no cualquiera otra, en particular, que bajo ciertas condiciones, se hará acreedor de un derecho o mantendrá uno ya adquirido.”

Por su parte, la teoría del respeto del acto propio: *“es una expresión del principio general de la buena fe y está prevista como un mecanismo de protección de los intereses legítimos de determinados sujetos jurídicos que obliga a otro a mantener un comportamiento coherente con los propios actos, habida cuenta de que la conducta de una persona puede ser determinante en el actuar de otra. Surge como una prohibición de actuar contra el acto propio.”*²⁹ Para que se materialice el respeto a esta figura, la jurisprudencia de esta Sección³⁰ y de la Corte Constitucional³¹, han señalado que deben presentarse tres requisitos de forma concurrente:

- “i) Una conducta jurídicamente anterior, relevante y eficaz. Esa primera conducta debe ser jurídicamente relevante y eficaz porque es el comportamiento que se tiene dentro de una relación jurídica que afecta unos intereses vitales y que suscita la confianza del destinatario de la conducta. Asimismo, debe haber una conducta posterior que sea contraria a la anterior.*
- ii) El ejercicio de una facultad o de un derecho subjetivo por la misma persona o centros de interés que crea la situación litigiosa debido a la contradicción entre la conducta anterior y la posterior, atentatoria de la buena fe existente entre ambas conductas. Esta nueva conducta, que en otro contexto resultaría lícita, en ese caso es inadmisibles por ser contraria a la primera conducta.*
- iii) La identidad del sujeto o centros de interés que se vinculan en ambas conductas”.*

²⁷ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 12 de septiembre de 2019. Exp. 20690. C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

²⁸ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 17 de junio de 2021. Exp. 24575. C.P. Milton Chaves García.

²⁹ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 17 de marzo de 2016. Exp. 11001-03-15-000-2015-01573-00(AC). C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

³⁰ Sobre el particular se puede consultar la sentencia del 15 de septiembre de 2022, exp. 23837 C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello

³¹ Corte Constitucional, Sala Séptima de Revisión, sentencia T-295 de 1999. M.P. Alejandro Martínez Caballero

En el caso concreto, sea lo primero precisar que el numeral 8 del artículo 9³² de la Resolución 9 de 2008, proferida por la DIAN, impone en cabeza de las Divisiones de Gestión de Cobranzas la obligación de realizar toda la gestión documental tendiente a mantener actualizado el estado de la obligación financiera del

contribuyente. Esta obligación debe interpretarse en forma sistemática con aquellas establecidas en el artículo 15 ibídem, que son comunes a todas las dependencias de la Administración Tributaria Nacional, particularmente las contempladas en los numerales 7 y 8³³, que exigen mecanismos para retroalimentar a los contribuyentes para prestar un servicio eficiente y la continua actualización de la información administrada por la entidad.

Este catálogo de deberes se inspira en el principio de moralidad administrativa que exige, como se advirtió previamente, una conducta leal pero también eficiente, eficaz y racional por parte de la Administración Tributaria, quien tiene a su alcance los sistemas y la información actualizada sobre el estado de las obligaciones de los contribuyentes, incluyendo los saldos pendientes de pago.

La DIAN, en el recurso de apelación, afirma que es responsabilidad del sujeto pasivo liquidar correctamente sus obligaciones, responsabilidad que no se puede trasladar a la Administración y que, en todo caso, el estado de cuenta no constituye condonación ni libera al contribuyente de su obligación, pues no funge como paz y salvo.

Si bien es cierto que, en el marco de un sistema de autoliquidación, corresponde al deudor determinar el contenido pecuniario de sus obligaciones tributarias, también lo es que los contribuyentes tienen el derecho a exigir de la Autoridad Tributaria los más altos estándares de conducta racional y diligente, para evitar perjuicios y disfuncionalidades en el cumplimiento debido de sus obligaciones, en virtud del principio de moralidad administrativa. Esos estándares, con los que se espera que actúe la Administración, son la semilla de la confianza del administrado en el Estado, pues el contribuyente espera que la DIAN provea información veraz, al controlar los sistemas de información de primera mano, en el marco de un actuar correcto y leal derivado del principio constitucional de buena fe. No hay nadie más apto para dilucidar el contenido de las obligaciones tributarias que el ente al cual corresponde su administración, control y fiscalización. No obstante, se requiere de un acto por parte de la Administración para que esa confianza se materialice.

En el presente evento, la División de Gestión de Cobranzas informó al demandante, mediante correos electrónicos el 21 de octubre y 30 de noviembre de 2016, el saldo de sus obligaciones correspondientes a las retenciones en la fuente de los períodos 11 y 12 de 2015, con relación del impuesto a cargo, las sanciones e intereses, y con base en dicha información, la sociedad presentó y pagó las declaraciones.

³² **ARTÍCULO 9 DIVISIÓN DE GESTIÓN DE COBRANZAS.** Son funciones de la División de Gestión de Cobranzas, además de las dispuestas en el artículo 15 de la presente resolución, las siguientes:

8. Generar y enviar los documentos que permitan la actualización de los saldos de los contribuyentes, usuarios aduaneros y demás responsables de obligaciones administradas por la DIAN. (...)

³³ **ARTÍCULO 15 FUNCIONES COMUNES A LAS DIVISIONES.** Las Divisiones ejercerán, además de las funciones específicas a ellas asignadas, las siguientes funciones comunes, en coordinación con el superior jerárquico respectivo:

7. Establecer mecanismos que permitan la retroalimentación entre los clientes y los empleados públicos, tendientes a prestar un servicio ágil, eficiente y oportuno.

8. Mantener actualizada la información requerida por los servicios informáticos de apoyo a los procesos y de la gestión propia y transversal de la Entidad.

Posteriormente, a través de estado de cuenta, la DIAN informó cuáles obligaciones estaban pendientes, dentro de las que no se encontraban las retenciones por dichos períodos.

Ambas actuaciones, evidentemente, generaron una expectativa razonable, cierta y fundada que llevó a la plena convicción a la sociedad de que los deberes incumplidos, esto es la omisión en la presentación y pago de las declaraciones de retenciones en la fuente, habían sido atendidos en debida forma. La actora, confiando plena y legítimamente en la información proporcionada por los funcionarios de la dependencia encargada de mantener actualizados los saldos de la obligación financiera del contribuyente, presentó y pago las declaraciones, segura de que, con base en la palabra otorgada por la entidad, el incumplimiento en que incurrió se había saneado.

Con todo, en forma posterior, la DIAN informó a la sociedad que las declaraciones figuraban ineficaces y que, en consecuencia, la obligación estaba pendiente de pago, sin precisar en ninguno de los actos emitidos porqué la obligación estaba en mora.

Así, no solo contravino la legítima expectativa de la demandante, sino que también transgredió la prohibición de actuar contra su acto propio, en la medida en que se reúnen los requisitos mencionados anteriormente, por cuanto: *i)* se generó una conducta jurídicamente anterior, relevante y eficaz, materializada en la información brindada por la División de Gestión de Cobranzas frente a la liquidación de la obligación y el estado de cuenta, *ii)* el contribuyente presentó y pagó las declaraciones con base en dicha información, lo cual implicó el ejercicio de una facultad, que posteriormente fue desconocida con el estado de la deuda informado sobre la ineficacia de la declaración y *iii)* el sujeto es el mismo en ambas actuaciones, pues el destinatario fue la demandante y la decisión recayó sobre las declaraciones de retención y su eficacia.

En lo que respecta a la naturaleza de los estados de cuenta, la Sala no desconoce que estos documentos no constituyen fuente de la obligación tributaria ni tampoco que tienen carácter netamente informativo, tal como se advirtió en la sentencia de 23 de julio del 2020, Exp. 24051, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto. No obstante, en el caso concreto, la Administración, en forma previa a la emisión del estado de cuenta, desplegó una actuación en virtud de la cual informó al contribuyente la liquidación de las obligaciones en mora por concepto de retenciones por los períodos 11 y 12 del 2015 incluyendo el impuesto, las sanciones y los intereses de mora adeudados, circunstancia que fue la que generó una confianza legítima digna de protección, y que se reforzó, posteriormente, con la expedición del estado de cuenta. En ese sentido, no es el estado de la obligación financiera individualmente considerado lo que originó la expectativa razonable de que la deuda se canceló, sino la liquidación de las obligaciones que fue confirmada ulteriormente por la información plasmada en el estado de cuenta.

Contrario a lo expuesto por la apelante, no se trata de condonar la deuda o de que la DIAN renuncie a su cobro, sino de tutelar el derecho de la demandante a exigir una actuación leal, racional y de buena fe al Estado, de velar por el respeto a la palabra empeñada, en sujeción al artículo 83 constitucional, y de garantizar el respeto irrestricto por la legítima confianza de los ciudadanos en las instituciones estatales y, en particular, en la Administración Tributaria, quien tiene a su

disposición, de primera mano, la información veraz y actualizada de las obligaciones de los contribuyentes.

Si bien son los deudores los llamados a liquidar sus acreencias, estos, como administrados tienen todo el derecho a exigir un recto ejercicio de la Administración

pública, que sea sinónimo de certidumbre y seguridad jurídica. Por lo cual, la Sala encuentra que la liquidación del tributo generó una expectativa legítima digna de protección, como bien lo señaló el Tribunal.

En consecuencia, no prosperan los cargos de apelación propuestos por la demandada y se confirmará la sentencia de primera instancia.

En cuanto a la condena en costas (agencias en derecho y gastos del proceso), no se ordenará en esta instancia por cuanto, conforme a lo previsto en el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, en el expediente no se encuentran pruebas de su causación.

En mérito de lo expuesto, el **Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta**, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley.

FALLA

1. **Confirmar** la sentencia de primera instancia, proferida el 12 de agosto del 2021 por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B.
2. Sin condena en costas en esta instancia.

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.

<i>(Firmado electrónicamente)</i> MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO Presidenta	<i>(Firmado electrónicamente)</i> STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
<i>(Firmado electrónicamente)</i> MILTON CHAVES GARCÍA	<i>(Firmado electrónicamente)</i> WILSON RAMOS GIRÓN