

RECAUDO DE IMPUESTOS - Improcedencia de control fiscal por la contraloría / GESTION FISCAL - Control posterior de la Contraloría / RECAUDO DE IMPUESTOS - Competencia

La función pública del recaudo es competencia del Gobierno Nacional, que la ejerce directamente o con el concurso de bancos y entidades especializadas, previa la celebración de convenios. La autonomía e independencia de la gestión administrativa que cumple la DIAN con el concurso de los bancos y entidades especializadas no es objeto de control fiscal por parte de la Contraloría General de la República; no obstante, esta entidad ejerce control posterior y selectivo a la gestión fiscal que cumple la DIAN, mas no sobre los bancos y corporaciones que celebren los convenios de compromiso porque ellos no realizan gestión fiscal. Corresponde a la DIAN verificar el cumplimiento de los convenios de recaudo. La gestión del recaudo de los impuestos que corresponden al Gobierno Nacional, se cumple por la administración de la DIAN o mediante la participación de las Entidades Autorizadas y no es objeto de control fiscal distinto del selectivo y posterior.

NOTA DE RELATORIA: CONSULTA 919 OCTUBRE 24 DE 1995, CONSULTA 848 JULIO 30 DE 1996. NOTA DE RELATORIA: Autorizada la publicación con oficio No. 446 del 22 de Julio de 1997.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE CONSULTA Y SERVICIO CIVIL

Consejero ponente: LUIS CAMILO OSORIO ISAZA

Santafé de Bogotá, D.C., diez de julio de mil novecientos noventa y siete.

Radicación número: 984

Actor: MINISTRO DEL INTERIOR

Referencia: Contraloría General de la República. Competencia para ejercer control fiscal, sobre bancos y corporaciones. Desde qué momento los pagos por concepto de impuestos se consideran bienes del Estado.

El señor Ministro del Interior formula a la Sala consulta en los siguientes términos:

“El Contralor General de la República desea oír el concepto de esa Honorable Sala, relacionado con los impuestos y el momento en el que pueden considerarse bienes del Estado; competencia de la Contraloría General de la República para ejercer control fiscal sobre los bancos y corporaciones, de conformidad con el convenio suscrito entre la Dirección de Impuestos y Aduanas

Nacionales - DIAN - y la red bancaria, como también sobre las acciones de carácter legal que pueden ser adoptadas por el organismo fiscalizador ante el incumplimiento de las obligaciones derivadas del mismo, previo el establecimiento de la violación a la ley que puede configurar el incumplimiento de dicho convenio.

Dice así el señor Contralor:

“La Constitución Política, en su artículo 267, dice: “El control fiscal es una función pública que ejercerá la Contraloría General de la República, la cual vigila la gestión fiscal de la administración y de los particulares o entidades que manejen fondos del Estado”.

Así mismo, el artículo 268 en sus numerales 4º y 5º, establece:

“4.Exigir informes sobre su gestión fiscal a los empleados oficiales de cualquier orden y a toda persona o entidad pública o privada que administre fondos o bienes de la Nación”.

5.Establecer la responsabilidad que se derive de la gestión fiscal, imponer las sanciones pecuniarias que sean del caso, recaudar su monto y ejercer la jurisdicción coactiva sobre los alcances deducibles de la misma”.

El artículo 2º de la ley 42 de 1993, señala: “Son sujetos de control fiscal. . . los particulares que manejen fondos o bienes del Estado, las personas jurídicas y cualquier otro tipo de organización o sociedad que maneje recursos del Estado en lo relacionado con éstos,. . .” El artículo cuarto, de la precitada ley, en su inciso 1º señala : “El control fiscal es una función pública, la cual vigila la gestión fiscal de la administración y de los particulares o entidades que manejen fondos o bienes del Estado en todos sus ordenes y niveles”.

Ahora bien, el capítulo primero, referente a los principios y sistemas de control fiscal, en su artículo octavo dice: “La vigilancia de la gestión fiscal del Estado se fundamenta en la eficiencia, la economía, la eficacia, la equidad y la valoración de los costos ambientales, de tal manera que permita determinar, en la administración en un período determinado. . . que sus resultados se logren de manera oportuna y guarden relación con sus objetivos y metas. . .”

“ . . .La vigilancia de gestión fiscal de los particulares se adelantará sobre el manejo de los recursos del Estado para verificar que estos cumplan con los objetivos previstos por la administración”.

El artículo 9º define los diferentes tipos de control que la contraloría General de la República podrá aplicar, en cumplimiento de sus funciones. Entre ellos está el control del resultado. Este es “el examen que se realiza para establecer en que medida los sujetos de la vigilancia logran sus objetivos y cumplen los planes, programas y proyectos adoptados por la administración en un periodo determinado.

Por su parte, el decreto 111 del 15 de enero de 1996, (emanado del Ministerio de Hacienda), desglosa los rubros del Presupuesto General de la Nación, de la siguiente manera:

“a. - El presupuesto de rentas contendrá la estimación de los ingresos corrientes de la Nación: de las contribuciones parafiscales cuando sean administradas por un órgano que haga parte del presupuesto, de los fondos especiales, de los recursos de capital y de los ingresos de los establecimientos públicos del orden nacional. . .”

El artículo 16 del mismo decreto reza: “Unidad de Caja. Con el recaudo de todas las ventas y recursos de capital se atenderá el pago oportuno de las apropiaciones autorizadas en el Presupuesto General de la Nación. . .”.

Los párrafos 1º y 2º, de este artículo mencionan el tema de los excedentes y los rendimientos financieros de los Establecimientos Públicos, que son de mucha importancia para el análisis de la presente consulta.

“párrafo 1º. - Los excedentes financieros de los establecimientos públicos del orden nacional son de propiedad de la Nación. . .”.

Parágrafo 2º.Los rendimientos financieros de los Establecimientos Públicos provenientes de la inversión de los recursos originados en los aportes de la Nación, deben ser consignados en la Dirección del Tesoro Nacional, en la fecha que indiquen los reglamentos de la presente. . .”.

El decreto 624 de 30 de marzo de 1989, o Estatuto Tributario de los Impuestos administrados por Dirección General de Impuestos Nacionales, en su artículo primero señala el origen de la obligación tributaria: “La obligación tributaria sustancial se origina al realizarse el presupuesto o presupuestos previstos en la ley como generadores del impuesto y ella tiene por objeto el pago del tributo”. Los sujetos pasivos, se clasifican en los artículos 2º y 3º de este estatuto. “Artículo 2º Contribuyentes. Son contribuyentes o responsables directos del pago del tributo los sujetos respecto de quienes se realiza el hecho generador de la obligación sustancial. Artículo 3º. Responsables. Son responsables para efectos del impuesto de timbre, las personas que, sin tener el carácter de contribuyentes, deben cumplir obligaciones de éstos por disposición expresa de la ley”.

El artículo 27 del Decreto 111 de 1996 clasifica los ingresos corrientes de la Nación en tributarios y no tributarios. “Los ingresos corrientes se clasifican en tributarios y no tributarios. Los ingresos tributarios se subclasificarán en impuestos directos e indirectos, y los ingresos no tributarios comprenderán las tasas y las multas”.

Existe, además, un convenio suscrito entre la D.I.A.N. y la red bancaria, que establece unos índices de consignación para cada entidad, en el Banco de la República, a favor de la Dirección del Tesoro Nacional. Dichos índices son frecuentemente incumplidos por la banca, y las sanciones contempladas no son coherentes con respecto a las sumas de tardía consignación. Ello ocasiona un perjuicio en los intereses del Estado que no logra ser compensado, aún si tienen en cuenta las sanciones mencionadas.

Consideramos que el simple hecho de crear la obligación tributaria hace que las partidas supuestas a recaudarse, sean propiedad de la Nación y que, por lo tanto, los bancos y corporaciones, aún los de derecho privado, están manejando bienes del Estado, en virtud del mencionado convenio.

Consulta.

- 1.Desde qué momento los impuestos se consideran bienes del Estado?. Cuando se crean, cuando se recaudan o cuando se consignan a favor de la Dirección del Tesoro Nacional?.
- 2.Cúal sería y qué alcance tendría la competencia de la Contraloría General de la República, para ejercer el Control Fiscal sobre los bancos y corporaciones incluidos en el precitado convenio?.
- 3.Qué acciones legales, diferentes a las contempladas en dicho convenio, pueden ser tomadas a efecto de que se cumplan los principios de eficiencia, eficacia, equidad y economía, de conformidad con los métodos y procedimientos de control establecidos por este organismo?.
- 4.Qué violaciones a la ley se puedan configurar por el incumplimiento de los bancos, de las cláusulas del convenio, que generen beneficio económico a la red bancaria y, simultáneamente, el efecto contrario a la Nación?.

La Sala considera.

Se plantea en la consulta acerca del control fiscal que corresponde con motivo de las operaciones de recaudo de impuestos a cargo de la DIAN cuando se realizan por conducto de la red bancaria, lo cual conduce a determinar en qué momento los pagos de los contribuyentes se constituyen en bienes públicos y cuál es el alcance de la competencia a cargo de la Contraloría General, a cuyo efecto se plantean varios aspectos, que deberán resolverse como: el recaudo de los tributos, cuál es el momento en que los dineros pagados hacen parte del fisco, es decir cuándo toman el carácter de fondos públicos los recaudos a cargo de la DIAN; la gestión fiscal y cómo se ejerce el control fiscal; la responsabilidad fiscal y otros tipos de responsabilidad; finalmente, si existe el control sobre las operaciones de los bancos e instituciones financieras y en qué consiste.

Antecedentes constitucionales y legales.

Por mandato del artículo 267 de la Constitución Política el control fiscal, que es la vigilancia de la gestión fiscal de la administración y de los particulares o entidades que manejen fondos o bienes de la Nación, se ejerce por la Contraloría General de la República en forma selectiva y posterior con aplicación de los procedimientos, sistemas y principios que establezca la ley.

Por ello es atribución del Contralor General de la República exigir informes sobre su gestión fiscal a los empleados oficiales de cualquier orden y a toda persona pública o privada que administre fondos o bienes de la Nación.

Tal como ha expresado la Sala:

“ . . . el control fiscal está dirigido a preservar la administración, el recaudo y en general la debida ejecución de los fondos y bienes del Estado, por parte de los empleados oficiales y por toda persona o entidad pública o privada encargada de su administración” (Consulta 919 de octubre 24 de 1995).

La misma norma superior citada (art. 267) establece que la gestión fiscal del Estado comprende el ejercicio de un control financiero, de gestión y de resultados que se apoya en el examen de la eficiencia, la economía, la equidad y la valoración de los costos ambientales.

En desarrollo de los principios constitucionales enunciados, la ley 42 de 1993 dictada para regular la organización del sistema de control fiscal financiero y los organismos que lo ejercen, determina:

“Son sujetos de control fiscal los órganos que integran las ramas legislativa y judicial, los órganos autónomos e independientes como los de control y electorales, los organismos que hacen parte de la estructura de la administración nacional y demás entidades nacionales, los organismos creados por la

Constitución Nacional y la ley que tienen régimen especial, las sociedades de economía mixta, las empresas industriales y comerciales del Estado, los particulares que manejen fondos o bienes del Estado, las personas jurídicas y cualquier otro tipo de organización o sociedad que maneje recursos del Estado en lo relacionado con éstos y el Banco de la República.

Se entiende por administración nacional, para efectos de la presente ley, las entidades enumeradas en este artículo" (art. 2º).

En el mismo sentido el artículo 4º dispone que el control fiscal es una función pública, la cual vigila la gestión fiscal de la administración y de los particulares o entidades que manejen fondos o bienes del Estado en todos sus órdenes y niveles.

Ahora bien, el decreto 111 de 1996 determina que el presupuesto de la Nación sobre el cual se ejerce el control fiscal, comprende:

- Los ingresos corrientes de la Nación.
- Las contribuciones parafiscales cuando sean administradas por un órgano que haga parte del presupuesto.
- Los fondos especiales.
- Los recursos de capital, y
- Los ingresos de los establecimientos públicos del orden nacional (art. 11).

Así mismo, el decreto en mención, conocido como el estatuto orgánico del presupuesto determina que los ingresos corrientes de la Nación se clasifican en tributarios y no tributarios, subdividiéndose los primeros en impuestos directos e indirectos y comprendiendo los segundos las tasas y las multas.

Desde el punto de vista presupuestal los impuestos son ingresos corrientes de la Nación y por tanto quienes los manejen son objeto de control fiscal en sus operaciones por parte de la Contraloría General de la República;

esta actividad puede realizarse por servidores públicos o por particulares que las ejecuten en cualquier tipo de organización que, según precisa la ley 42 de 1993, están sujetos a dicha fiscalización en lo relacionado con tales ingresos.

El recaudo de impuestos.

La ley faculta al Gobierno Nacional para recaudar total o parcialmente los impuestos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses, función a cargo de la unidad administrativa especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN; además para dar cumplimiento a esta función pública, se permite por autorización de la ley el concurso de bancos y demás entidades financieras.

En efecto, el decreto 624 de 1989 por el cual se expidió el estatuto tributario, dio competencia al Ministerio de Hacienda y Crédito Público para señalar cuáles bancos y demás entidades especializadas pueden recibir pagos (incluidos impuestos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses) junto con las declaraciones tributarias, entendiéndose que se realizó el pago del impuesto desde el momento del ingreso de los valores a las oficinas de impuestos nacionales o a los bancos autorizados (arts. 801 y 803, *ibídem*).

En la legislación tributaria la calidad de contribuyente o responsable directo del tributo es el sujeto pasivo respecto de quien se realiza el hecho generador de la obligación tributaria sustancial y cuya solución se produce con el pago de los impuestos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses administrados por la DIAN en los lugares que para tal efecto señale el Gobierno Nacional en el Estatuto Tributario, directamente en sus dependencias o “a través de los bancos y demás entidades financieras” (arts. 792 y 800, decreto 624 / 89).

Autorización del recaudo.

En cuanto al procedimiento de recaudo y al cumplimiento de la función referida, la resolución 770 de 1995 expedida por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público tiene por objeto reglamentar “el proceso de recepción de las declaraciones y el recaudo de los impuestos, anticipos, sanciones, intereses y

demás tributos administrados por la unidad administrativa especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, a través de las instituciones financieras”.

En todo caso la función recaudadora tiene origen legal (art. 2º).

La Sala observa que la potestad reglamentaria corresponde al Presidente de la República, según lo prevé el artículo 189.11 superior. El artículo 801 del Estatuto Tributario faculta al Ministerio para señalar los bancos y demás entidades especializadas que cumpliendo los requisitos exigidos, puedan hacer los recaudos, tarea puntual, específica que se cumple en la resolución 770 / 95, pero en lo que excede al propósito previsto en la ley, sustituye la función reglamentaria que le asiste al Gobierno Nacional en la materia.

La resolución citada prevé que las instituciones financieras pueden obtener autorizaciones para ejercer actividades de recaudo, así:

“Art. 1º. Requisitos para obtener la autorización de recepción y recaudo.

Podrán obtener la autorización a que se refiere el artículo 801 del Estatuto Tributario, las Instituciones Financieras legalmente constituidas en el país, que se acojan expresamente a las condiciones que establece la presente resolución, para efectos de la recepción de las declaraciones tributarias aduaneras y cambiarias; y el recaudo de los impuestos, retenciones, anticipos, sanciones, intereses, aportes y demás tributos del orden nacional administrados por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, D.I.A.N., siempre y cuando esta actividad no sea contraria a las funciones que para cada una de estas instituciones señala el Estatuto Orgánico del Sistema Financiero y cumplan los requisitos de cobertura y capacidad técnica y administrativa que exija la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Parágrafo: Para los efectos de esta resolución las instituciones financieras se denominarán “Entidades Autorizadas para Recaudar”.

El recaudo se efectúa por autorización del Ministerio de Hacienda y Crédito Público previó un convenio de compromiso suscrito por éste y el representante legal de cada entidad autorizada, siempre y cuando esta actividad “no sea

contraria a las funciones que para cada una de estas instituciones señala el estatuto orgánico del sistema financiero y se cumplan los requisitos de cobertura, capacidad técnica y administrativa que exige la DIAN”; además del convenio están sujetos a los reglamentos en los que se establece que las actuaciones deben armonizarse con lo preceptuado en la ley 42 de 1993 y se somete la actividad a :

“cumplir estrictamente lo preceptuado en la resolución 770 de 22 de marzo de 1995, y en las normas que la modifiquen o complementen”.

La resolución 770 / 95 prevé en su Capítulo V, la forma y plazos que deben observarse en los recaudos de impuestos y para la consignación en el Banco de la República a favor de la Dirección del Tesoro Nacional por parte de las entidades financieras autorizadas para ejecutar tal actividad. En dicho capítulo se dispone que cada oficina centralizadora deberá manejar una cuenta “corriente especial” la cual deberá generar el correspondiente extracto mensual; el manejo y administración de esta cuenta es reglamentado por la DIAN y por corresponder a actividades corrientes bancarias no comprendería la gestión fiscal que si conlleva la operación de recaudo tributario regulado por la resolución a cargo de la propia DIAN.

Ahora bien, los recaudos en obediencia de la resolución 770 / 95 y los convenios celebrados por la DIAN con las entidades financieras, comportan obligaciones que deben ceñirse a las especificaciones técnicas y observar la depuración de las cuentas.

La operación del manejo de los dineros recaudados hasta el momento de la consignación en el Banco de la República “a favor de la Dirección del Tesoro Nacional” (art. 5º) constituye operación financiera corriente de manejo de dinero como parte de la masa general que administran las entidades financieras con sujeción al régimen de la legislación bancaria y sujetas al control y vigilancia de la Superintendencia Bancaria (art. 2º, resolución 770 / 95).

Se trata de prestar el servicio del recaudo que corresponde al Gobierno Nacional y es ejercido por la DIAN a través de bancos y otras entidades autorizadas que las cumplen con la tarea financiera; por ello cuando reciben el

pago, efectivamente realizan operación financiera consecuencia de un encargo consistente en la recepción de las sumas de dinero y documentos acordados en el convenio; estas son obligaciones que constituyen el cumplimiento de un acuerdo de voluntades pero que contiene obligaciones para la entidad financiera previstas en la ley.

El control fiscal que corresponde sobre fondos públicos tiene lugar una vez recibidos en las cuentas del Estado por consignación que realiza la entidad financiera receptora del pago, momento en el cual se consideran bienes fiscales.

El artículo 801 del Estatuto Tributario detalla obligaciones que deberán cumplir las entidades que obtengan autorización, así:

- Recibir en todas las oficinas, agencias y sucursales las declaraciones tributarias y pagos de los contribuyentes. . . sean o no clientes de la entidad.
- Guardar y conservar los documentos e información relacionados con las declaraciones y pagos,
- consignar los valores recaudados, en los plazos y lugares que señale el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
- Entregar en los plazos y lugares que señale el Ministerio de Hacienda y Crédito Público las declaraciones y recibos de pagos que hayan recibido.
- Diligenciar la planilla de control de recepción y recaudo de las declaraciones y recibos de pagos.
- Transcribir y entregar en medios magnéticos la información contenida en las declaraciones y recibos de pagos.
- Garantizar la correspondencia de identidad entre quienes figuren en las declaraciones y recibos de pago con el contribuyente, retenedor o declarante, y
- Numerar los documentos y pagos recibidos.

Estas reglas administrativas deben ser observadas por los recaudadores y a ellas se circunscribe su acción.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales incluye en los “convenios de compromiso” con entidades bancarias y otras financieras

autorizadas para celebrarlos, cláusulas como las que a continuación se relacionan:

- cumplir estrictamente lo preceptuado en la resolución 770 del 22 de marzo de 1995, y en las normas que la modifiquen o complementen.
- capacitar adecuada y periódicamente a todos los funcionarios involucrados en el proceso de recepción y recaudo;
- elaborar el software de captura y procesamiento de información conforme a las especificaciones técnicas que para el efecto suministre la DIAN, e implementar los respectivos controles para garantizar la calidad del proceso;
- realizar las operaciones de recepción y recaudo de conformidad con los procedimientos y las instrucciones que para el efecto imparta la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales a través de la Subdirección de Recaudación e informática y Sistemas, con el fin de ejecutar, actualizar o modificar los procesos;
- atender oportunamente los requerimientos de información y colaborar en los procesos de conciliación y depuración de la cuenta corriente.
- incrementar constantemente la calidad de la información y del proceso de recepción y recaudo en general, adecuando la estructura tecnológica y operativa acorde con los planes y desarrollo de la DIAN;
- prestar el servicio de recepción y recaudo a todos los contribuyentes que presenten declaraciones con o sin pago, en el entendido que la delegación de la función pública del recaudo obliga a la entidad a prestarlo de manera adecuada, eficiente y en beneficio de los contribuyentes, usuarios aduaneros, infractores cambiarios o cualquier persona natural o jurídica obligada a presentar declaraciones o pagos;
- aceptar y apoyar la labor de seguimiento al software del proceso de captura y procesamiento de la información magnética, que utilice la entidad autorizada para recaudar, conforme a las especificaciones técnicas entregadas por la DIAN.
- publicar en un diario de amplia circulación nacional su ingreso al sistema de recepción y recaudo, a partir de la fecha autorizada, indicando las sucursales en las cuales se prestará el servicio.

Finalmente se prevé en los mismos acuerdos cláusulas con redacción similar a la siguiente:

“Facilitar y apoyar el proceso de rendición de cuentas de la DIAN, ante la Contraloría General de la República, suministrando oportunamente los informes y atendiendo los requerimientos de información, exigidos tanto por el NIVEL CENTRAL como por las ADMINISTRACIONES, en los procesos de control de recaudo y depuración de saldos”.

La administración solo autoriza a entidades con capacidad administrativa y técnica y además el convenio señala específicas condiciones que incluyen sanción por la mora constituyendo un régimen especial de manejo de estos dineros, todo lo cual está soportado en disposiciones legales, particularmente en el Estatuto Tributario.

De otro lado, los fondos captados por las entidades financieras, según se señaló, hacen parte de la masa general la cual es la misma que suma a la obtenida con los dineros del resto de los cuentahabientes y de las demás operaciones que se realizan por estas entidades dentro del giro corriente de sus actividades autorizadas en la ley; en consecuencia, se tiene que responder ante la entidad estatal sólo por cantidades en montos iguales a los recibidos por concepto de impuestos y otros pagos; estas cantidades, sus réditos convenidos y el monto de las sanciones liquidadas, constituyen dineros públicos al momento de ingresar a la cuenta del Banco de la República a favor de la Dirección del Tesoro Nacional, pues es en este momento cuando se entiende recibido el dinero recaudado cuya operación se encomendó a la entidad financiera autorizada.

Es necesario hacer la precisión de que el recaudo por las “Entidades Autorizadas” está previsto bajo el mecanismo de compensaciones que retribuyen los costos por la recaudación y asunción de riesgos correspondientes al pago y además por el trámite de documentación y verificación de las distintas declaraciones que incluye las de renta de sociedades y personas naturales, y las del impuesto sobre las ventas, retención en la fuente, timbre nacional e importaciones; los recibos por pagos de: impuestos nacionales, tributos aduaneros y facturas de nacionalización; todos estos documentos deben ser

objeto de recepción, conformación de paquetes y posterior elaboración de medio magnético.

Este diligenciamiento de los pagos y el manejo de los documentos, demandan controles especiales y envíos de “los paquetes” en presentaciones especiales sistematizadas, con utilización de medios magnéticos o mecanismos de transmisión de informaciones “ con las especificaciones técnicas que determine la DIAN. . .” y en los plazos señalados (art. 42, resolución 770 / 95).

Lo anterior conduce a un sistema según el cual se crean incentivos para las Entidades Autorizadas de Recaudo que obtengan reconocimiento por la calidad en la grabación de la información y por la oportunidad en su entrega a la DIAN (art. 54, ibídem).

Es decir que el mecanismo de recaudo por las Entidades Autorizadas está previsto mediante compensaciones más amplias como reconocimiento y estímulo a la calidad y de sanciones por mora o incumplimiento en los plazos.

Algunos de ellos son:

- La no aplicación de los incentivos previstos como reconocimiento por la calidad en la recepción y oportunidad en la entrega de la información física y magnética o de los documentos (paquetes recepcionados) (art. 54, resol. 770 / 95).
- Pago de intereses de mora causados por concepto de consignación extemporánea de los recaudos hechos.
- Pago de multas por no suministrar en los plazos previstos las informaciones o pruebas sobre aspectos relacionados con su función (art. 651, E.T.).

- Excluir de la autorización para recaudar impuesto y recibir declaración a la entidad que incumpla las obligaciones originadas en la autorización (art. 73, resolución 770 / 95).

Expresado en estos términos, la obligación legal del recaudo oportuno de los impuestos está a cargo de la DIAN, entidad autorizada por la ley para utilizar la red bancaria y otras entidades financieras especialmente escogidas para que operen en el recaudo de los pagos hechos por los contribuyentes, retenedores o encargados de pagos al Estado.

Naturaleza de los recaudos.

Los dineros que se recaudan a nombre de la DIAN hacen parte de la masa monetaria que administra el banco conjuntamente con el dinero de los cuentahabientes y las demás captaciones que realice, dentro de los plazos que fije el Ministerio de Hacienda y Crédito Público (art. 801, E.T.) por este lapso al estar autorizado el uso de ellos, no está en consecuencia bajo el concepto de gestión fiscal, función que alude a la administración o manejo del fisco; la actividad recaudadora es la que se cumple al momento de recibir los dineros del contribuyente y no toma el carácter de bien público sino una vez salga de la masa administrada temporalmente por la entidad financiera; se identifica entonces en las cuentas especiales de la entidad estatal o cuando ingresan a la cuenta del Tesoro Público en el Banco de la República o en otras que se indique por el titular.

Su recaudo es una función pública a cargo del Gobierno la cual se ejecuta, por especial asignación que hace la ley (art. 800) a través de la Unidad Especial, DIAN que a su vez puede utilizar los mecanismos apropiados para efectuar la operación de ingreso de las sumas recaudadas como es la red bancaria y demás instituciones financieras autorizadas, conforme a los principios clásicos de hacienda pública que definen como factor determinante para la oportuna recepción de los impuestos, la facilidad en el pago.

Gestión fiscal.

Previo a definir los aspectos de la competencia para el ejercicio del control fiscal, es importante precisar el alcance del concepto gestión fiscal.

La Sala ha expresado en anteriores oportunidades que la “gestión” significa acción de administrar, es hacer diligencias conducentes al logro de objetivos o actividades concretas.

Textualmente ha señalado:

“Administrar, tiene entre otras acepciones, la de “ordenar, disponer, organizar en especial la hacienda o los bienes”. Fiscal es lo que se refiere al fisco y por éste se entiende lo relativo al erario, al tesoro público o hacienda pública.

Hacienda pública, según el diccionario jurídico de Cabanellas, es el “cúmulo o conjunto de bienes del Estado, muebles e inmuebles, rentas, impuestos y demás ingresos, destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y al progreso nacional”.

Con fundamento en la idea generalmente aceptada de que el fisco o erario está integrado por los bienes o fondos públicos, cualquiera sea su origen, la Corte Constitucional señala en relación con el concepto de gestión fiscal, los siguientes criterios:

“...el concepto de gestión fiscal alude a la administración o manejo de tales bienes, en sus diferentes y sucesivas etapas de recaudo o percepción, conservación, adquisición, enajenación, gasto, inversión y disposición.

Consiguientemente, la vigilancia de la gestión fiscal se endereza a establecer si las diferentes operaciones, transacciones y acciones jurídicas, financieras y materiales en las que se traduce la gestión fiscal se cumplieron de acuerdo con las normas prescritas por las autoridades competentes, los principios de contabilidad universalmente aceptados o señalados por el contador General, los

criterios de eficiencia y eficacia aplicables a las entidades que administran recursos públicos y, finalmente, los objetivos, planes, programas y proyectos que constituyen, en un período determinado, las metas y propósitos inmediatos de la administración (ley 42 de 1993, arts. 8º a 13)” sentencia C - 529 / 93.

Gestión fiscal es, entonces, el conjunto de actividades económico jurídicas relacionadas con la adquisición, conservación, explotación, enajenación, consumo o disposición de los bienes del Estado, así como la recaudación, manejo e inversión de sus rentas en orden a cumplir los fines de éste y realizadas por los órganos o entidades de naturaleza jurídica o por personas naturales de carácter privado.” (Consulta 848, del 30 de julio / 96).

No hay duda que el ejercicio del recaudo de impuestos, anticipos, intereses, sanciones y demás pagos realizados por los contribuyentes envuelve actividad típica de gestión fiscal si se tiene en cuenta que las sumas pagadas toman el carácter de dineros públicos desde el momento de su entrega efectiva a la entidad oficial recaudadora, bien sea directamente o por intermedio de la red bancaria y entidades especializadas debidamente autorizadas, pero esta gestión fiscal la realiza en realidad la DIAN y no los bancos y demás entidades que apenas cumplen una labor bancaria de recepción de dineros y documentos pero a nombre y por cuenta de la entidad estatal con cargo de consignar las sumas recibidas en determinados plazos que son objeto de convenios bancarios.

Control fiscal sobre bancos y corporaciones.

Ya fue señalado cómo el propio constituyente y la ley dan competencia al Contralor General para el ejercicio del control fiscal.

La Sala observa que para el caso de los convenios de recaudo con la red bancaria y demás entidades financieras, su actuación se cumple con el control posterior de verificar el cumplimiento de las disposiciones legales por parte de los responsables del manejo de los dineros públicos, sean éstos personas particulares o entidades públicas.

En el caso concreto de la función de recaudo de dineros provenientes de impuestos a través de bancos y entidades financieras corresponde a la Administración el cobro de estas sumas; el hecho de realizarlo por intermedio de entidades bancarias u otras autorizadas no implica control fiscal sobre operaciones de recaudo que se consolidan con carácter de bienes del fisco cuando son transferidos a la entidad estatal. A partir de este momento los dineros toman el carácter de especies fiscales y entonces procede la verificación acerca del cumplimiento de la Administración por los recaudos en la forma más eficiente y con observancia de los demás principios previstos: eficacia, equidad, economía y otros “de conformidad con los métodos y procedimientos de control establecidos”.

Se entiende que la responsabilidad de la DIAN consiste en aplicar los mecanismos que resulten más eficientes para dar cumplimiento a su función de obtener efectivamente los recaudos; para ello está autorizada la celebración de convenios con las instituciones financieras que han sido mencionadas pero estas actividades administrativas tampoco son objeto del control fiscal.

Conforme a lo anterior, es claro que quien recibe el pago de los tributos y por tanto maneja recursos públicos mediante las operaciones de recaudo, es el Estado, como sujeto activo de la exacción fiscal, el cual actúa en desarrollo de la responsabilidad constitucional asignada al Gobierno de lograr la debida recaudación de las rentas y caudales públicos (art. 189.20). En virtud de autorización legal puede cumplir tal función por intermedio de los bancos y demás entidades especializadas.

Así lo ha establecido esta corporación al afirmar que la recepción de declaraciones tributarias y el recaudo de impuesto por entidades de la red bancaria, opera mediante la figura de una intermediación, que sustituye, “pro tempore”, las funciones propias de las competentes unidades de documentación y recaudo en cada Administración de Impuestos.

Sobre esta base explica:

“Por virtud de dicha intermediación, el banco o ente financiero autorizado, sin perder su identidad, obra en lugar y a nombre de la Administración, para cualquier efecto que específicamente se contraiga a las citadas funciones y por el lapso en que las desempeñe, de suerte que tanto la entrega a aquél de los formularios de las declaraciones tributarias y de los comprobantes de recibo oficial de pago en bancos, como el pago del impuesto que se realice en el mismo, forzosamente deben entenderse hechos, “a la Administración”; además, porque la relación jurídico tributaria no admite otro sujeto activo con poderes de imposición y de administración que el Estado y puesto que, evidentemente, un banco o ente financiero comercial no lo es, dicha situación sólo podría explicarse en que, por ficción legal, exclusivamente para las indicadas funciones de recepción y recaudo y en el instante en que éstas ejerzan, el ente en cuestión, es la Administración” (Consejo de Estado, Sección IV, Rad. 7711, junio 27 de 1996).

Ahora bien, respecto de los bancos y las entidades financieras que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público habilite para recaudar pagos del contribuyente y recibo de documentos debe entenderse que por ficción legal, actúa es la entidad oficial.

En consecuencia, con base en el mandato constitucional que impone el control fiscal sobre entidades y personas que manejan fondos de la Nación, la Contraloría General de la República puede ejercer la vigilancia en forma posterior y selectiva sobre estos recursos que los bancos y otras instituciones autorizadas recaudan a nombre del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y que forman parte del presupuesto nacional, limitando su actuación a las sumas recaudadas con este fin específico tributario, pero a partir de la recepción por consignación en el Banco de la República en favor de la Dirección del Tesoro Nacional, en concordancia con la ley 42 de 1993.

Sobre este tema, la Sala se pronunció en consulta No. 1159 del 4 de agosto de 1977; reiteró su criterio el 1º de agosto de 1983, al afirmar que el recaudo implica administración de fondos del Estado de la siguiente manera:

“ . . .nacida así la obligación tributaria para el contribuyente, en virtud de una decisión administrativa, debe satisfacerse mediante su pago. Las operaciones de

recaudo y recibo consiguientes son aquéllas en que propiamente se inicia la gestión fiscal, por cuanto implican administración de recursos del erario público y solo sobre ellas la supervigilancia fiscal, pues es en ese momento, el del pago, cuando hay recibo de fondos , valores o bienes que, a su vez, conduce a las subsiguientes operaciones de manejo e inversión que completan el ciclo de la gestión fiscal, materia específica del control de esa naturaleza” (Consulta No. 919 / 95).

En consecuencia, la Sala precisa que el control de la gestión fiscal se limita exclusivamente a los dineros públicos, su actuación debe dirigirse a la verificación del recaudo realizado por la DIAN con el concurso de la red bancaria autorizada y es la entidad administrativa la que verifica el efectivo cumplimiento de los convenios sin perjuicio de la rendición de cuentas de la DIAN ante la Contraloría General.

El Estatuto Tributario dispone que para efectos del control de la gestión fiscal que la Contraloría General de la República debe adelantar, la DIAN envía centralizadamente y en resúmenes globales, informes mensuales de la gestión adelantada en las áreas de recaudos, cobro, determinación y discusión de los tributos administrados (art. 822).

La responsabilidad fiscal.

La Sala ha advertido que el artículo 6º de la Carta Política tiene el alcance de determinar diversas clases de responsabilidad que incluyen la penal, la civil, la disciplinaria, la fiscal y aún la responsabilidad política “deducible ésta a los altos funcionarios por medio de juicios políticos”.

Sobre la naturaleza de la denominada responsabilidad fiscal, la Sala absolvió consulta por cierto precisando pronunciamientos de la Sección Primera emitidos con anterioridad a la vigencia de la Carta Política de 1991; algunos aspectos sobre la materia fueron:

“La responsabilidad es una noción que en el mundo contemporáneo forma parte esencial del Estado de Derecho, como instrumento coercible destinado a mantener el imperio de la ética administrativa y a garantizar la efectividad de los derechos y obligaciones de los asociados y de las entidades públicas. En Colombia, donde se predica tanto de los particulares como de los servidores públicos, emana directamente de la ley suprema: los primeros responden ante las autoridades por infringir la Constitución y las leyes, y los segundos, por la misma causa y por omisión o extralimitación en el ejercicio de sus funciones.

...

La responsabilidad fiscal se deduce del ejercicio del control fiscal, entendido éste como una gestión pública mediante la cual se vigila la labor fiscal de la administración y de los particulares o entidades que manejan fondos o bienes del Estado en todos sus ordenes. Dicho control es ejercido por las contralorías (la General de la República, las departamentales, las distritales y las municipales), que para tal efecto son organizadas como entidades de carácter técnico, dotadas de autonomía administrativa, presupuestal y contractual. Los procedimientos, sistemas y principios de conformidad con los cuales deben ejercer el mencionado control, son establecidos por la ley, que hoy en día es la ley 42 de 1993, normatividad en donde se desarrollan los nuevos criterios constitucionales acerca de la vigilancia de la gestión fiscal del Estado.

Esos nuevos criterios de rango constitucional son esencialmente la estructura de un control independiente y autónomo de la gestión administrativa, en la cual no puede inmiscuirse, y para que se mantenga alejado de ella, es concebido como posterior y selectivo, pero integral, en cuanto comprende no solamente un control numérico - legal sino también de gestión de resultados, fundado en la eficiencia, la economía, la equidad y, además - como novedad digna de resaltarse - en valoración de los costos ambientales.

Por eso es admisible afirmar que el constituyente de 1991 sentó las bases para la conformación autónoma y como disciplina jurídico - técnica, del Derecho Fiscal, al cual contribuyó con nuevas modalidades de control fiscal; con la organización de un proceso de responsabilidad fiscal que no solo involucra a los servidores públicos sino que también puede comprender a los contratistas y

particulares vinculados al proceso, que hubieren causado perjuicio a los intereses patrimoniales del Estado; con el otorgamiento del carácter de autoridad de policía judicial a los funcionarios que realicen funciones de investigación fiscal, y con la conformación de una jurisdicción coactiva de perfiles más rigurosos, en donde únicamente se admite que sean demandables ante la jurisdicción contencioso administrativa las resoluciones que fallan las excepciones y ordenan la ejecución” (Consulta 732, de octubre 3 de 1995).

La responsabilidad fiscal surge entonces cuando se causa daño patrimonial al Estado y éste se ha producido por un agente suyo que actúa en ejercicio de gestión fiscal de la administración o por particulares o entidades que manejen fondos o bienes públicos y como consecuencia de las actuaciones del órgano de control fiscal.

El artículo 268 de la Carta otorga al Contralor General de la República la facultad de “imponer sanciones pecuniarias” y ejercer jurisdicción coactiva en desarrollo del control fiscal que debe ejercer. Además la Contraloría General de la República en concordancia con el artículo superior 268.8:

“ . . .bajo su responsabilidad podrá exigir, verdad sabida y buena fé guardada, la suspensión inmediata de funcionarios mientras culminan las investigaciones o los respectivos procesos penales o disciplinarios”.

De lo anterior se desprende que las atribuciones del Contralor se ejercen sin perjuicio de los procesos penales o disciplinarios.

Por otra parte, el artículo 271 de la Carta dispone que las indagaciones preliminares adelantadas por la Contraloría tienen valor probatorio ante la Fiscalía General de la Nación y el juez competente; en armonía con estos enunciados el párrafo del artículo 81 de la ley 42 de 1993, puntualiza:

“ . . .la responsabilidad fiscal se entiende sin perjuicio de la responsabilidad disciplinaria y penal a que hubiere lugar”.

En consecuencia, de acuerdo con la ley 42 de 1993, una vez concluido un juicio fiscal en el que se declare la existencia de responsabilidad fiscal,

“A petición del Contralor el servidor público que resulte responsable, en un proceso fiscal deberá ser sancionado por la autoridad nominadora de acuerdo con la gravedad de la falta. La negativa del nominador a dar aplicación a la sanción se reputará como casual de mala conducta”(art. 103).

El mandato anterior debe armonizarse con el artículo 29 de la Constitución que garantiza el principio del debido proceso.

En conclusión, al Contralor General le asiste competencia para ejercer control fiscal e incluso actuar contra entidades o personas que cometan defraudación de dineros públicos; sin embargo en el caso de los convenios con bancos y entidades financieras la responsabilidad de verificar su cumplimiento y hacer efectivas las consecuencias de su inobservancia, corresponde a la entidad administrativa.

Otras acciones legales distintas de las contempladas en el convenio particularmente por el incumplimiento de los principios de eficiencia, equidad y economía, “de conformidad con los métodos y procedimientos de control establecidos” tendrían aplicación solo en los eventos de defraudación de los dineros públicos y es entonces cuando las competencias del órgano de control se ejercen a plenitud.

Finalmente la Sala advierte sobre la estimación hecha por el consultante, según la cual, la observancia de los índices de consignación que deben realizar las entidades en el Banco de la República “son frecuentemente incumplidos”, e indica que las sanciones no alcanzan a compensar los perjuicios que se ocasionan al Estado. En este aspecto se pregunta si no podría ser objeto tal situación de otras medidas adicionales de parte de la Contraloría General; la respuesta es negativa pues precisamente son el legislador y las autoridades administrativas las competentes para señalar y aplicar, respectivamente, estos aspectos previstos en las operaciones de recaudos.

La Sala responde.

1. **El recaudo del impuesto creado por la ley se considera hecho** a partir del pago que realiza el contribuyente en las Entidades Autorizadas para el recaudo y cuya fecha queda impresa en el correspondiente recibo o en la copia del documento que contiene la obligación tributaria.

Los impuestos se consideran bienes del Estado con la consignación que realizan las Entidades Autorizadas del recaudo en el Banco de la República a nombre de la Dirección del Tesoro Nacional.

2. La función pública del recaudo es competencia del Gobierno Nacional, que la ejerce directamente o con el concurso de bancos y entidades especializadas, previa la celebración de convenios.

La autonomía e independencia de la gestión administrativa que cumple la DIAN con el concurso de los bancos y entidades especializadas no es objeto de control fiscal por parte de la Contraloría General de la República; no obstante, esta entidad ejerce control posterior y selectivo a la gestión fiscal que cumple la DIAN, mas no sobre los bancos y corporaciones que celebren los convenios de compromiso porque ellos no realizan gestión fiscal.

3. Corresponde a la DIAN verificar el cumplimiento de los convenios de recaudo. La gestión del recaudo de los impuestos que corresponden al Gobierno Nacional, se cumple por la administración de la DIAN o mediante la participación de las Entidades Autorizadas y no es objeto de control fiscal distinto del selectivo y posterior.

4. El incumplimiento de las cláusulas del convenio por parte de los bancos autorizados para el recaudo, es objeto de las consecuencias señaladas en el Estatuto Tributario y en las disposiciones que rigen los convenios, incluida la resolución 770 de 1995, que comprenden los siguientes aspectos con los cuales se pretende impedir un beneficio económico indebido a la red bancaria:

- La no aplicación de los incentivos previstos como reconocimiento por la calidad en la recepción y oportunidad en la entrega de la información física y magnética o de los documentos (paquetes recepcionados) (art. 54, resol. 770 / 95).
- Pago de intereses de mora causados por concepto de consignación extemporánea de los recaudos hechos.
- Pago de multas por no suministrar en los plazos previstos las informaciones o pruebas sobre aspectos relacionados con su función (art. 651, E.T.).
- Excluir de la autorización para recaudar impuesto y recibir declaración a la entidad que incumpla las obligaciones originadas en la autorización (art. 73, resolución 770 / 95).

Transcríbase al señor Ministro del Interior. Igualmente envíese copia a la Secretaría Jurídica de la Presidencia de República.

CESAR HOYOS SALAZAR

Presidente de la Sala

JAVIER HENAO HIDRON

LUIS CAMILO OSORIO ISAZA

AUGUSTO TREJOS JARAMILLO

ELIZABETH CASTRO REYES

Secretaria de la Sala