



**JUZGADO CUARENTA Y DOS ADMINISTRATIVO ORAL DEL CIRCUITO DE
BOGOTÁ - SECCIÓN CUARTA**

Bogotá D.C., doce (12) de marzo de dos mil veinte (2020).

Medio de Control: Nulidad y Restablecimiento del derecho
Radicación: 110013337042 2018 00125 00
Demandante: GASEOSAS COLOMBIANAS SAS
Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS
NACIONALES -DIAN

SENTENCIA DE PRIMERA INSTANCIA

1.- DESCRIPCIÓN

1.1. TEMA DE DECISIÓN

Agotado el trámite procesal correspondiente, procede el Despacho a proferir sentencia de primera instancia dentro del proceso de referencia.

1.1.1. ELEMENTOS DE LA PRETENSIÓN

PARTES

Demandante: GASEOSAS COLOMBIANAS S.A.S. –GASCOL NIT. No. 860.005.265-8.

Demandada: UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES –DIAN.

OBJETO

Declaraciones y condenas

La parte actora solicita se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos expedido por la DIAN:

- i) Resolución No. 312-0888 del 11 de diciembre de 2017, “por la cual se niegan excepciones”
- ii) Resolución No. 311-0093 del 11 de febrero de 2018, “por medio de la cual se resuelve un recurso de reposición”.

Así mismo, pide que a título de restablecimiento del derecho se ordene:

- iii) Declarar que la sociedad no debe suma alguna por el impuesto de renta correspondiente al período gravable 2001.
- iv) Ordenar a la entidad demandada la devolución de la suma de nueve millones seiscientos veintisiete mil pesos (\$9.627.000), correspondiente a la diferencia entre la suma de \$608.500.000 cancelada mediante formulario No. 4907038899249 y la que correspondía legalmente por \$598.873.000 a título de impuesto de renta para el período gravable 2001, de sanción por inexactitud, de intereses de mora y de sanción por devolución improcedente.
- v) Condenar en costas a las entidades demandadas.

FUNDAMENTOS DE LA PRETENSIÓN

De los fundamentos fácticos:

1. Que GASEOSAS COLOMBIANAS SAS –GASCOL, el 10 de noviembre de 2017 fue notificada del Mandamiento de Pago No. 302-2699, mediante el cual se libra orden de pago a favor de la DIAN por la suma de TRESCIENTOS TREINTA Y UN MILLONES OCHOCIENTOS DIEZ MIL PESOS (\$331.810.000) más los intereses de mora aumentados en un 50%, de conformidad con la sentencia del Consejo de Estado del 25 de febrero de 2016, ejecutoriada el 14 de marzo de 2016 y por la cual se decidió la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho instaurada por la sociedad y con radicado 25000-23-27-00-2008-00029-01 (19508).
2. Que el 16 de noviembre de 2017 GASCOL presentó escrito de excepciones al mandamiento de pago con el radicado No. 00008047, proponiendo el PAGO EFECTIVO.
3. Que Mediante Resolución No. 312-0888 del 11 de diciembre de 2017, notificada el 13 de diciembre de 2017, la DIAN niega la excepción de pago efectivo

propuesta y ordena seguir adelante con la ejecución por la suma de CUARENTA Y TRES MILLONES DOSCIENTOS OCHENTA MIL PESOS (\$43.280.000) más los intereses de mora aumentados en un 50% sobre esta base.

4. Que el 12 de enero de 2018, GASCOL interpuso recurso de reposición en contra de la Resolución No. 312-0888 del 11 de diciembre de 2017.

5. Que mediante Resolución No. 311-0093 del 09 de febrero de 2008, notificada el 12 de febrero de 2018, la DIAN no repuso la Resolución No. 312-0888 del 11 de diciembre de 2017 y la confirma en todas sus partes.

Fundamentos Jurídicos:

Normas violadas:

De rango Constitucional:

- Constitución Política: artículos 95 numeral 9º, 338 y 363

De rango legal:

- Estatuto Tributario: artículos 634-1 y 683.

Concepto de violación:

Manifiesta el apoderado de la parte actora que la obligación contenida en el mandamiento de pago No. 302-2699 de 07 de noviembre de 2017 fue pagada en su totalidad, toda vez que el 26 de abril de 2016 la sociedad a la cual representa consignó, en el Banco de Occidente, con el recibo oficial de pago identificado con el formulario No. 4907038899248 y sticker 7707212489953, la suma de SEISCIENTOS OCHO MILLONES QUINIENTOS MIL PESOS (\$608.500.000), valor que discrimina así:

A título de impuesto	\$123.266.000
A título de sanción por inexactitud	\$208.544.000
	<hr/>
	\$331.810.000
A título de intereses de mora	\$178.042.000
A título de sanción por devolución improcedente (50% incremento intereses)	\$89.021.000
TOTAL A PAGAR	\$598.873.000

Manifiesta que de lo anterior se desprende que GASCOL pagó la totalidad de la obligación y además pagó en exceso la suma de NUEVE MILLONES SEISCIENTOS VEINTISIETE MIL (\$9.627.000).

Sin embargo, el objeto de debate parte de que la actora sostiene que, conforme al artículo 634-1 del Estatuto Tributario, los intereses moratorios a su cargo se suspendieron a partir de la fecha en la cual se cumplieron dos años desde la admisión de la demanda interpuesta en contra de la Liquidación Oficial de Revisión en que se determinó un menor saldo a favor, hasta la fecha en que quedó ejecutoriada la sentencia definitiva de aquel proceso, cuyo número interno es Exp. 18429.

Al respecto, precisa que la suspensión de intereses tiene lugar respecto del proceso de nulidad y restablecimiento que cursó en contra de la Liquidación Oficial de Revisión y no respecto de aquel que se definió mediante la sentencia que presta mérito ejecutivo y es título del cobro, ya que mientras no exista la sentencia definitiva que resuelva sobre el mayor impuesto a pagar determinado en la Liquidación Oficial de Revisión, la sentencia que se dicte en relación con la sanción por devolución improcedente siempre deberá esperar para ser expedida. Por lo tanto, sostiene que la sanción por devolución improcedente opera en función de la demanda en la que discute la procedencia del saldo a favor devuelto.

Así las cosas, considera que la suspensión de los intereses de mora en el caso bajo examen operó desde el 26 de agosto de 2008 hasta el 14 de marzo de 2016. Es decir, desde la fecha en que fue admitida la demanda contra la Liquidación Oficial de Revisión y hasta que quedó ejecutoriada la sentencia del 18 de febrero de 2016.

1.1.2. OPOSICIÓN

U.A.E. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES (fl. 69 a 77).

JESÚS DAVID RODRIGUEZ MORALES, actuando en nombre y representación de la DIAN contesta la demanda pronunciándose sobre los hechos, afirmando que son ciertos.

Frente a las pretensiones de la demanda se opuso a cada una de ellas por cuando la DIAN profirió los actos cuestionados en sujeción a las normas sustanciales y procesales vigentes.

Con respecto al concepto de violación propuesto por la parte actora señala que, contrario a lo allí argumentado: i) la sentencia del Consejo de Estado de 18 de febrero de 2016, no hace parte de un título ejecutivo complejo, por cuanto no ordena el pago de suma de dinero alguna, simplemente disminuye el saldo a favor, ii) el procedimiento de liquidación oficial de revisión en el cual se modificó el saldo a favor declarado por el contribuyente es autónomo e independiente del proceso sancionatorio; iii) la sentencia definitiva a la que se refiere el artículo 634-1 del Estatuto Tributario es la sentencia que se profirió respecto del proceso sancionatorio, es decir, la del 25 de febrero de 2016, porque en esta se decide la validez del título ejecutivo.

Argumenta que la fecha de suspensión de los intereses moratorios operó desde el 15 de febrero de 2010 hasta el 14 de marzo de 2016, correspondiendo a los años siguientes a la fecha en que fue admitida la demanda contra la Resolución Sanción No. 900014 del 29 de noviembre de 2006 y hasta que quedó ejecutoriada la sentencia del 25 de febrero de 2016.

Respecto a la devolución de los NUEVE MILLONES SEISCIENTOS VEINTISIETE MIL PESOS (\$9.627.000) que a juicio de la actora pagó en exceso, solicita se declare el despacho inhibido, ya que el procedimiento de las devoluciones se encuentra regulado en el artículo 850 y ss., del Estatuto Tributario y es ante la DIAN donde se adelanta. Por lo que, sí es el caso, de accederse a las pretensiones de la demanda se podría pedir la devolución de dicho monto en los términos de la normatividad referenciada.

Con respecto a la condena en costas se opone porque lo discutido en la demanda hace referencia a un interés público, por cuanto se discute, además de la legalidad de una sanción tributaria, la manera en que los responsables de obligaciones tributarias deben cumplir con sus deberes formales.

La demandada no propuso excepciones.

1.4. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

1.4.1. Parte demandante GASEOSAS COLOMBIANAS SAS (ff. 101 a 104)

Reitera los hechos, pretensiones y argumentos expuestos en el escrito de la demanda.

1.4.2. Parte demandada U.A.E. DIAN (ff. 105 a 136).

Reitera los argumentos de defensa presentados en la contestación de la demanda.

1.4.3. Ministerio Público

El Procurador Delegado ante este Juzgado no rindió concepto en este proceso.

2. PROBLEMA JURÍDICO Y TESIS

A efectos de estudiar la legalidad de los actos demandados y determinar la prosperidad de la excepción de pago efectivo propuesta por la demandante, el problema jurídico se contrae a establecer:

¿De conformidad con lo dispuesto en el artículo 634-1 del Estatuto Tributario, vigente para la fecha de los hechos, cuándo inicia y termina la suspensión de los intereses moratorios causados por el no pago de la obligación determinada en la sentencia del Consejo de Estado del 25 de febrero de 2016, proferida en el proceso con radicado N. 25000-23-27-00-2008-00029-01 (19508)?

Tesis de la parte demandante:

Sostiene que el conteo del término de suspensión de los intereses moratorios inicia desde los dos años siguientes a la presentación de la demanda contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642005000064 de 13 de junio de 2005 y hasta que quedó ejecutoriada la sentencia de segunda instancia que la resolvió de manera definitiva; es decir, desde el 26 de agosto de 2008 hasta el 14 de marzo

de 2016. Ello, teniendo en consideración la estrecha relación entre el proceso sancionatorio y el de determinación oficial, del cual depende el primero.

Tesis de la parte demandada:

Para la entidad demandada la sentencia definitiva aludida en el artículo 634-1 del Estatuto Tributario es la proferida en el proceso de nulidad y restablecimiento del derecho contra la Resolución Sanción: sostiene que el conteo del término de suspensión de los intereses moratorios inicia desde los dos años siguientes a la presentación de la demanda contra la Resolución Sanción No. 900014 de 29 de noviembre de 2006 hasta que quedó ejecutoriada la sentencia de segunda instancia que la resolvió de manera definitiva. Es decir, desde el 15 de febrero de 2010 hasta el 14 de marzo de 2016.

Tesis del Despacho:

Sostendrá que el conteo de los intereses moratorios, para el caso concreto, empieza desde el 15 de febrero de 2010 y corre hasta el 14 de marzo de 2016. Es decir, desde los dos años siguientes a la admisión de la demanda contra la Resolución Sanción No. 900014 de 28 de noviembre de 2006 hasta que quedó ejecutoriada la sentencia del Consejo de Estado de 25 de febrero de 2016 que en segunda instancia la definió. Lo anterior, toda vez que aquella es la sentencia que contiene la obligación objeto de cobro coactivo y, pese a estar estrechamente relacionado el proceso sancionatorio con el de determinación oficial de la obligación tributaria, estos son procesos independientes que no pueden confundirse a efectos de obtener el ejecutado una mayor cobertura de la suspensión de los intereses moratorios causados por el no pago de la obligación determinada en la sentencia que presta mérito ejecutivo.

Luego, para el despacho, la sentencia definitiva aludida en el artículo 634-1 del Estatuto Tributario es aquella donde se controvierte la legalidad del acto administrativo donde se aplicaron los intereses moratorios, lo cual significa que para el caso concreto, la sentencia definitiva es la que en segunda instancia resuelve la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho contra la Resolución Sanción por Devolución Improcedente, toda vez que fue en este acto administrativo donde se impusieron dichos intereses.

3. CONSIDERACIONES

3.1 Lo probado en el proceso.

Por medio de Liquidación Oficial de Revisión No. 310642005000064 del 13 de junio de 2005¹ la DIAN modificó la declaración privada del impuesto sobre la renta y complementarios presentada por GASCOL para el año gravable de 2001 y con Resolución No. 3106620060000004 de 14 de marzo de 2006² la confirmó al resolver el recurso de reconsideración.

Los anteriores actos fueron demandados en uso del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca³ (Radicación 250002327000200601275-01). El Consejo de Estado al resolver la apelación contra la sentencia de primera instancia resolvió declarar la nulidad parcial de la liquidación Oficial de Revisión No. 310642005000064 del 13 de junio de 2005 y la 3106620060000004 del 14 de marzo de 2006 expedidas por la DIAN, y a título de restablecimiento del derecho declaró un saldo a favor de \$435.023.000⁴.

Como consecuencia de la determinación del menor saldo a favor, que ya había sido objeto de devolución, la División de Liquidación de la DIAN profirió la Resolución No. 310642006900014 de 29 de noviembre de 2006 por la cual impuso sanción por devolución improcedente consistente en el reintegro de \$766.833.000, más los intereses moratorios incrementados en un 50%, el cual fue confirmado mediante la Resolución No. 310662007000077 de 11 de octubre de 2007⁵.

GASCOL presentó demanda el día 15 de febrero de 2008 en el uso del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho en contra de la Resolución Sanción

¹ Ff. 1121-1147 Cuaderno antecedentes administrativos No. 7

² Ff.1148-1183 c.a.a. No. 7

³ Ff. 957-981 c.a.a. No. 6

⁴ Ff. 982-1001 c.a.a No. 6

⁵ Ff. 1184-1196 c.a.a. No. 7

No. 900014 de 29 de noviembre de 2006 y la que la confirma. El Tribunal Administrativo de Cundinamarca en sentencia de 23 de marzo de 2012 negó las pretensiones de la demanda y el Consejo de Estado al resolver la apelación revocó la sentencia del Tribunal y anuló parcialmente la Resolución Sanción No. 900014 del 29 de noviembre de 2006 y la Resolución No. 310662007000077 de 11 de octubre de 2007, ordenando a la DIAN el reintegro de la \$331.810.000, suma indebidamente devuelta, más los intereses moratorios aumentados en un 50%, sobre la base de \$123.266.000⁶.

3.2 Independencia de las actuaciones administrativas de determinación oficial, devolución de saldos a favor e imposición de sanciones por devolución improcedente

La determinación de la obligación a cargo por impuesto a la Renta en Colombia empieza mediante la autoliquidación del tributo, lo que conlleva a que este sea liquidado mediante un cálculo que realiza el mismo sujeto pasivo, con ocasión del cumplimiento del deber formal de presentar la declaración tributaria. Sin embargo, ello no obsta para que la administración adelante posteriores actuaciones de fiscalización y determinación oficial del mismo⁷.

La determinación de la prestación pecuniaria a su cargo, entonces, se efectúa a partir de la interpretación que realiza el sujeto pasivo del marco jurídico tributario y los fundamentos fácticos que comportan a su vez los diferentes aspectos del hecho imponible, de manera que es dable para el contribuyente liquidar los saldos a favor que considere procedentes. El saldo a saldo a favor liquidado por el contribuyente, entre otras, puede ser solicitada en devolución conforme al trámite dispuesto en el artículo 850 y ss., del E.T.

Ahora bien, como se anticipó conforme a la facultad contemplada en el artículo 702 del Estatuto Tributario⁸, por medio del procedimiento administrativo de determinación

⁶ Ff. 1006-1013 c.a.a. No. 6. Sentencia del Consejo de Estado de 25 de febrero de 2016 M.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

⁷ Al respecto ver art. 684 del Estatuto Tributario: Facultades de Fiscalización e investigación.

⁸ Artículo 702. [Creado por el Inc. 1 del Art. 51 y el Art. 136 del D.E. 2503 de 1987] **Facultad para modificar la liquidación privada.** La Administración de impuestos podrá modificar, por una sola vez, las liquidaciones privadas de los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, mediante liquidación de revisión.

Parágrafo 1. La liquidación privada de los responsables del impuesto sobre las ventas, también podrá modificarse mediante la adición a la declaración, del respectivo período fiscal, de los ingresos e impuestos determinados como consecuencia de la aplicación de las presunciones contempladas en los artículos 757 a 760 inclusive.

oficial, la administración de impuestos podrá modificar, por una sola vez, las liquidaciones privadas de los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, mediante una liquidación de revisión.

Previo a emitir la liquidación de revisión, la administración tributaria deberá proferir requerimiento especial, acto que contiene las glosas de la liquidación privada se proponen modificar y las razones en que se sustenta la decisión. El contenido del requerimiento especial y los términos para su notificación y contestación se encuentran consignados en el artículo 703 y ss., del Estatuto Tributario.

Así, la administración cuenta con un plazo que no puede exceder de seis meses contados a partir del vencimiento del término para dar respuesta al requerimiento especial⁹ para practicar la liquidación oficial de revisión, sí hay ocasión a ello, es decir, de no desvirtuarse lo propuesto en el requerimiento especial, siendo viable que en la modificación se reduzca el saldo a favor y se sancione por inexactitud.

Por su parte, la sanción por improcedencia de la devolución y/o compensación de saldos a favor, se rige por el artículo 670 del Estatuto Tributario, que para la fecha de las actuaciones estudiadas estaba regulada así:

ARTICULO 670. SANCIÓN POR IMPROCEDENCIA DE LAS DEVOLUCIONES O COMPENSACIONES. Las devoluciones o compensaciones efectuadas de acuerdo con las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios y sobre las ventas, presentadas por los contribuyentes o responsables, no constituyen un reconocimiento definitivo a su favor.

Si la Administración Tributaria dentro del proceso de determinación, mediante liquidación oficial rechaza o modifica el saldo a favor objeto de devolución o compensación, deberán reintegrarse las sumas devueltas o compensadas en exceso más los intereses moratorios que correspondan, aumentados éstos últimos en un cincuenta por ciento (50%).

Esta sanción deberá imponerse dentro del término de dos años contados a partir de la fecha en que se notifique la liquidación oficial de revisión.

[...]

Parágrafo 2. La determinación de la renta líquida en forma presuntiva no agota la facultad de revisión oficiosa.

⁹ **Artículo 707.** [Creado por el Art. 46 del D.E. 2503 de 1987] **Respuesta al requerimiento especial.** Dentro de los tres (03) meses siguientes, contados a partir de la fecha de notificación del requerimiento especial, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, deberá formular por escrito sus objeciones, solicitar pruebas, subsanar las omisiones que permita la ley, solicitar a la administración se alleguen al proceso documentos que reposen en sus archivos, así como la práctica de inspecciones tributarias, siempre y cuando tales solicitudes sean conducentes, caso en el cual, éstas deben ser atendidas.

De lo anterior se colige que la devolución o compensación de saldos a favor liquidados en las declaraciones de renta no constituyen un reconocimiento definitivo, pues este puede ser modificado mediante liquidación oficial de revisión; lo cual, conlleva a que el contribuyente deba reintegrar las sumas devueltas o compensadas en exceso, y sobre éstas, liquidar los intereses moratorios a que haya lugar, incrementados en un 50%. En efecto, antes de proferir resolución sanción por devolución improcedente la Administración Tributaria debe determinar previamente la inexistencia de la devolución del saldo.

Teniendo ello presente, cabe recordar entonces que el Consejo de Estado ha precisado en reiterada jurisprudencia que la ley contempla un procedimiento autónomo e independiente del procedimiento aplicable para la determinación oficial del impuesto. Ello, sin embargo, pese a que la existencia del proceso sancionatorio depende del proceso liquidatorio, ya que para imponer la sanción es requisito *sine qua non* la notificación previa de la liquidación oficial de revisión que modifica o rechaza el saldo a favor devuelto o compensado; si la liquidación oficial de revisión es declarada nula, desaparece el supuesto de hecho que sirve de fundamento a la sanción por devolución improcedente y, en consecuencia también procede la nulidad de la sanción¹⁰.

Aclara el Máximo Tribunal que lo anterior "**no significa que los dos procesos se confundan**, el de determinación y el de sancionatorio, sino que se parte del reconocimiento de los efectos que el primero tiene sobre el segundo, pues, aunque dichos procesos son independientes y autónomos, se reconoce el efecto que el proceso de determinación del impuesto tiene sobre el sancionatorio y la correspondencia que debe hacer entre ambas decisiones."¹¹

En ese orden de ideas,

"(...) la imposición de la sanción por devolución y/o compensación improcedente obedece a un procedimiento autónomo que pretende recuperar los saldos devueltos o compensados indebidamente, cuya procedencia sólo requiere que la liquidación oficial de revisión que disminuya o rechace el saldo a favor declarado por el contribuyente, se notifique al contribuyente o responsable. Entre el procedimiento sancionatorio y el de determinación del tributo existe un vínculo

¹⁰ Sentencias de 19 de julio de 2002, exps. 12866 y 12934, C. P. Dra. Ligia López Díaz; 28 de abril de 2005, exp.14149 C. P. Juan Ángel Palacio Hincapié; 28 de junio de 2007, exps. 14763 y 15765 (acumulados), CP. Héctor J. Romero Díaz; y de 24 de septiembre de 2009, exp. 16954, C.P. Héctor J. Romero Díaz.

¹¹ Sentencia 30 de abril de 2014. Radicación Nro. 25000-23-27-000-2007-00094-01(19307). C.P.: Martha Teresa Briceño de Valencia

jurídico, pues el monto a reintegrar con los intereses moratorios incrementados depende del saldo a favor que determine la Administración o la jurisdicción mediante sentencia, conforme con lo previsto en el parágrafo 2º del artículo 670 del Estatuto Tributario, que supeditó el procedimiento de cobro de la sanción a la ejecutoria de «*la resolución que falle negativamente dicha demanda o el recurso*».¹²

1.1 CASO CONCRETO

Para el caso bajo estudio tenemos que mediante Mandamiento de Pago No 308-2699 de 07 de noviembre de 2017¹³, notificado el 10 de noviembre de 2017, la División de Gestión de Cobranzas de la DIAN libró orden de pago a cargo de la sociedad GASEOSAS COLOMBIANAS SAS –GASCOL por la suma de TRESCIENTOS TREINTA Y UN MILLONES OCHOCIENTOS CIEN MIL PESOS (\$331.810.000), más los intereses de mora aumentados en un 50% sobre la base de CIENTO VEINTITRÉS MILLONES DOSCIENTOS SESENTA Y SEIS MIL PESOS (\$123.266.000), siendo el título ejecutivo la sentencia del 25 de febrero de 2016¹⁴ del Consejo de Estado.

La representante legal de GASCOL presenta el día 16 de noviembre de 2017 excepciones al mandamiento de pago, en la cual propuso el pago efectivo argumentando que el día 26 de abril de 2016 la sociedad consignó la suma de SEISCIENTOS OCHO MILLONES QUINIENTOS MIL PESOS (\$608.500.000) con número de formulario 4907038899249¹⁵ de los cuales: \$123.266.000 a título de impuesto, \$208.544.000 a título de sanción por inexactitud, \$178.042.000 por intereses de mora y \$89.021.000 a título de sanción por devolución improcedente, lo cual significa que la sociedad pagó un mayor valor por \$9.627.000.

Argumentó la sociedad en el escrito de excepciones que la fecha en la cual se debe suspender el cálculo de los intereses de mora, es la relativa a la demanda contra la Liquidación Oficial de Revisión, en la cual se determinaron mayores valores impuestos a cargo del contribuyente, ya que es sobre estos mayores valores que se causan los intereses de mora, y la sanción por devolución improcedente consiste en el incremento

¹² Sentencia del seis (06) de noviembre de 2019 del Consejo de Estado Radicación número: 25000-23-37-000-2017-00931-01 (24612). Conseja Ponente: Stella Jeannette Carvajal Basto

¹³ Fl. 29 c.p.

¹⁴ Ejecutoriada el 14 de marzo de 2016, proferida por el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, proferida dentro del expediente rad. No. 25000-23-27-000-2008-00029-01 (19508)

¹⁵ Fl. 54.

del 50% de los intereses de mora que se causen de manera definitiva a cargo del contribuyente.

En Resolución No. 312-0888 de 11 de diciembre de 2017 la División de Gestión de Cobranzas de la DIAN declaró no probada la excepción de pago efectivo.

Es pertinente advertir en este punto, que no existe controversia respecto del título ejecutivo dentro del proceso de cobro coactivo No. 302-2699 de 07 de noviembre de 2017, el cual lo constituye la sentencia del Consejo de Estado de 25 de febrero de 2016 en la cual resolvió en segunda instancia el proceso radicado No. 25000-23-27-000-2008-00029-01 (19508), y las partes coinciden en esto.

Ahora bien, discrepan las partes en sí la sentencia del Consejo de Estado de 18 de febrero de 2016 *–la cual resuelve en segunda instancia la demanda contra la liquidación oficial de revisión y su confirmatoria–* constituye título ejecutivo. A juicio del despacho no hay razones para considerar que en un principio, tal sentencia no constituya una obligación clara, expresa y exigible; sin embargo, el objeto del debate del proceso no es establecer si aquella providencia constituye o no título ejecutivo, máxime cuando las partes coinciden en el título ejecutivo dentro del proceso de cobro coactivo iniciado con el mandamiento de pago 302-2699 de 07 de noviembre de 2017 es la sentencia del 25 de febrero de 2016.

Superado lo anterior, analiza el despacho el punto central en el cual difieren las partes para proponer o negar la procedencia del pago efectivo, esto es, el término de suspensión de los intereses moratorios consignado en el artículo 634-1 del Estatuto Tributario vigente para la fecha de los hechos:

ARTÍCULO 634-1. Después de dos años contados a partir de la fecha de admisión de la demanda ante la jurisdicción contenciosa administrativa, se suspenderán los intereses moratorios a cargo del contribuyente hasta la fecha en que quede ejecutoriada la providencia definitiva.

Argumenta el apoderado de la parte actora que sí bien el título ejecutivo lo constituye la sentencia del 25 de febrero de 2016 del Consejo de Estado en el cual se ordenó el reintegro de una suma indebidamente devuelta más los intereses moratorios, dicha suma es originada de la liquidación consignada en la sentencia que decidió la demanda

contra la Liquidación Oficial de Revisión que modifica el impuesto de renta del año gravable 2001, esto es, la sentencia del 18 de febrero de 2016 del Consejo de Estado.

Para la parte actora la providencia definitiva a que hace alusión el artículo 634-1 del E.T. es la que resuelve la demanda en contra de la Liquidación Oficial de Revisión, en ese entendido, los términos de suspensión de la sanción moratoria comenzarían desde 26 de agosto de 2008 hasta el 14 de marzo de 2016. Es decir, la suspensión opera desde los dos (02) años siguientes a la presentación de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho en contra de la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642005000064 del 13 de junio de 2005 y su confirmatoria hasta que quedó ejecutoriada la sentencia de segunda instancia que la resolvió de manera definitiva.

Adicionalmente, sostiene que según el tenor del artículo 634 del Estatuto Tributario la providencia definitiva a que hace referencia es la "*que resuelve la demanda contra la **Liquidación de Revisión**, ya que establece que, independientemente de las sanciones a que haya lugar, son los mayores valores de impuestos determinados en las liquidaciones oficiales los que generarán intereses*"¹⁶

Referente a lo anterior, en concepto del despacho, de la lectura del artículo 634 del Estatuto Tributario no se desprende per sé que sea la sentencia definitiva la que resuelva la demanda contra la Liquidación Oficial de Revisión, como lo afirma el demandante. Por el contrario, deberá interpretarse la norma de conformidad con las particularidades de cada caso o proceso al que le sea aplicable, como quiera que la proposición normativa es abstracta y regula la suspensión de intereses de manera indistinta a la tipología de los procesos administrativos en que se aplique.

En primera medida, debe aquí observarse que la norma con base en la cual se fundamenta el anterior razonamiento del demandante, fue modificada por la ley 1819 de 2016. Sin embargo, para la fecha de los hechos, tenemos que la norma vigente era la siguiente:

ARTICULO 634. SANCIÓN POR MORA EN EL PAGO DE IMPUESTOS, ANTICIPOS Y RETENCIONES. Los contribuyentes o responsables de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, incluidos los agentes de retención, que no cancelen oportunamente los impuestos, anticipos y retenciones a su cargo, deberán liquidar y pagar intereses moratorios, por cada día calendario de retardo en el pago.

¹⁶ Ff. 9-10 c.p.

Para tal efecto, la totalidad de los intereses de mora se liquidará con base en la tasa de interés vigente en el momento del respectivo pago, calculada de conformidad con lo previsto en el artículo siguiente <635>.

Los mayores valores de impuestos, anticipos o retenciones, determinados por la Administración de Impuestos en las liquidaciones oficiales, causarán intereses de mora, a partir del vencimiento del término en que debieron haberse cancelado por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, de acuerdo con los plazos del respectivo año o período gravable al que se refiera la liquidación oficial.

Así, se observa que el legislador se refirió a los intereses moratorios causados, entre otras, por los mayores valores de impuestos, anticipos o retenciones, determinados por la Administración de Impuestos en las liquidaciones oficiales. No bastante lo anterior, en el caso que ocupa la atención del despacho, los intereses moratorios cobrados por la vía ejecutiva no se causan de mayores valores de impuestos a cargo del demandante, sino que se generan debido a que el demandante solicitó la devolución de un saldo a favor mayor del que le asistía conforme lo estudio el Consejo de Estado al resolver sobre la legalidad de la Liquidación Oficial.

A este respecto, entonces, debemos atender al artículo 670 del E.T. vigente para la época:

ARTICULO 670. SANCIÓN POR IMPROCEDENCIA DE LAS DEVOLUCIONES O COMPENSACIONES. Las devoluciones o compensaciones efectuadas de acuerdo con las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios y sobre las ventas, presentadas por los contribuyentes o responsables, no constituyen un reconocimiento definitivo a su favor.

Si la Administración Tributaria dentro del proceso de determinación, mediante liquidación oficial rechaza o modifica el saldo a favor objeto de devolución o compensación, deberán reintegrarse las sumas devueltas o compensadas en exceso más los intereses moratorios que correspondan, aumentados éstos últimos en un cincuenta por ciento (50%).

Esta sanción deberá imponerse dentro del término de dos años contados a partir de la fecha en que se notifique la liquidación oficial de revisión.

[...]

(Subraya el despacho.)

Como se puede observar, aunque el demandante considera que la suspensión de intereses de que trataba el derogado artículo 634-1 se relacionaba con los intereses acusados por el mayor valor de impuestos a cargo de que trata el art. 634 vigente en la

actualidad, advierte el despacho que los intereses que se causan no se generan por un mayor valor a cargo sino, de conformidad con el artículo 670 en cita, por el saldo a favor determinado por el contribuyente en su declaración del impuesto sobre la renta y complementarios que fuere modificada posteriormente de manera oficial.

En tal orden de ideas, el reintegro del saldo a favor declarado erradamente más los intereses aumentados en 50%, fue ordenado mediante el acto administrativo Resolución No. 310642006900014 de 29 de noviembre de 2006, el cual fue confirmado mediante la Resolución No. 310662007000077 de 11 de octubre de 2007.

Estos actos administrativos fueron objeto de control de legalidad por el Consejo de Estado, el cual modificó las resoluciones en comento en sentencia de 25 de febrero de 2016, como se verifica en el mandamiento de pago obrante a folios 1395 y ss., del expediente administrativo. El numeral tercero de la parte resolutive de la menciona sentencia dispuso que, a título de restablecimiento del derecho, el contribuyente debía reintegrar las sumas devueltas en exceso más los intereses moratorios, calculados sobre la base de 123`266.000¹⁷.

La anterior sentencia, que como se dijo es el título ejecutivo objeto de cobro, fue la que definió el proceso judicial adelantado sobre el acto administrativo sancionatorio en el que se impuso el reintegro de una suma líquida de dinero y sus intereses correspondientes.

Teniendo en cuenta lo anterior, en concepto de esta Judicatura, no es conforme a derecho trasladar la suspensión de los intereses moratorios de un proceso donde se debatió la legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión al proceso donde se definió la legalidad de la Resolución Sanción por Devolución Improcedente. De aceptarse tal argumento, no se garantizaría la independencia y autonomía de cada proceso.

Al respecto, téngase en cuenta que según el artículo 828 y 829 del Estatuto Tributario prestan mérito ejecutivo, entre otros documentos, los actos administrativos debidamente ejecutoriados en los cuales se fijan sumas líquidas de dinero a favor del fisco nacional. Para el caso examinado, al haberse presentado demanda de nulidad y restablecimiento del derecho contra la Resolución Sanción, está no se encontraba

¹⁷ F.1012 anverso c.a.a. No.6

ejecutoriada hasta tanto se decidió en forma definitiva en sentencia de segunda instancia del 25 de febrero de 2016.

Luego, aunque la decisión proferida en la sentencia del 18 de febrero de 2016 constituye el presupuesto sustancial de la sanción; la determinación y la imposición de la sanción se origina de dos procesos independientes y autónomos, los cuales no se pueden confundir.

Sumado a lo anterior, se observa la procedencia de los intereses moratorios cobrados en el mandamiento de pago No. 302-2699 del 07 de noviembre de 2017, para lo cual deberá tenerse en cuenta que la sanción por devolución improcedente comprende¹⁸:

1. El reintegro de las sumas devueltas o compensadas en exceso.
2. El pago de los intereses moratorios que correspondan, esto es, los causados sobre los impuestos debidos.
3. El pago de la sanción propiamente dicha, es decir, el incremento de los intereses de mora en un cincuenta por ciento (50%).

Así, los intereses moratorios se liquidan desde la fecha de devolución en exceso del saldo a favor hasta que efectivamente el contribuyente reintegre la suma que se le devolvió en exceso, sin dejar de lado que es la Resolución Sanción donde liquidan e imponen estos intereses con el fin de hacerlos exigibles.

Asunto distinto es que, como lo ha dispuesto el Consejo de Estado y se anunció en esta providencia, si la liquidación oficial es sometida a control jurisdiccional y se declara nula o se anula parcialmente, la consecuencia es que se anula o modifica la resolución sanción, modificándose lógicamente el saldo a devolver y sus intereses.

De ello, tenemos que los intereses cobrados en el título ejecutivo son originados de la sanción contemplada en el artículo 670 del Estatuto Tributario, la cual se consignó en la Resolución Sanción No. 310642006900014. Esto significa, que la suspensión de los intereses moratorios para el caso concreto opera desde los dos años siguientes a la admisión de la demanda contra el acto administrativo que debatió dichos intereses,

¹⁸ Sentencia Consejo de Estado de 18 de junio de 2012. Radicación número: 25000-23-27-000-2011-00325-01(19885) C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

esto es, desde los dos años siguientes a la admisión de la demanda contra la resolución sanción, ya que fue este el acto administrativo que las impuso.

En conclusión, al haber sido controvertidos los intereses moratorios en la demanda contra la Resolución Sanción por Devolución Improcedente, y dada la independencia del procedimiento de determinación de impuestos y del sancionatorio, la suspensión de dichos intereses según el artículo 634-1 del Estatuto Tributario opera desde los dos años siguientes a la interposición de la demanda contra la resolución sanción hasta que quede ejecutoriada la sentencia definitiva, lo cual significa para el caso concreto que dicho término comienza desde el 15 de febrero de 2010 y corrió hasta el 14 de marzo de 2016.

Así las cosas, estima el despacho que a excepción de pago total alegada por el ejecutado no tiene vocación de ser declarada probada. Consecuencia de ello, es que se deba confirmar la legalidad del acto administrativo demandado, y se nieguen las pretensiones de la demanda.

3.- COSTAS

En la jurisdicción de lo Contencioso Administrativo es una constante que se ventilen asuntos de interés público, razón por la cual habría lugar a suponer que no hay condena en costas. No obstante, según la Sentencia del Consejo de Estado Sección Cuarta, Sentencia 050012333000 2012 00490 01 (20508), ago. 30/16, se indicó que la administración tributaria no está exonerada de la condena en costas por el mero hecho de que la función de gestión de recaudo de los tributos conlleve de manera inherente un interés público.

Por otro lado, se tiene que La condena en costas, su liquidación y ejecución se rige por las normas del CGP¹⁹. Tal régimen procesal civil prevé un enfoque objetivo en cuanto a la condena en costas²⁰, por lo que ha de tenerse presente que aun cuando debe condenarse en costas a la parte vencida en el proceso, se requiere que en el expediente aparezca que se causaron y se condenará exclusivamente en la medida en que se compruebe el pago de gastos ordinarios del proceso y la actividad profesional realizada dentro del proceso.

¹⁹ Consejo de Estado Sección Segunda, Sentencia de Julio 14 de 2016. Número de radicado 68001233300020130027003.

²⁰ Artículo 365 del Código General del Proceso.

Luego, es preciso destacar que no es de recibo la exigencia de que se aporte al expediente una factura de cobro o un contrato de prestación de servicios que certifique el pago hecho al abogado que ejerció el poder, debido a que i) las tarifas que deben ser aplicadas a la hora de condenar en costas ya están previstas por el Acuerdo No. PSAA16-10554 expedido por el Consejo Superior de la Judicatura; ii) para acudir este proceso debe acreditarse el derecho de postulación y iii) el legislador cobijó la condena en costas aun cuando la persona actuó por sí misma dentro del proceso, basta en este caso particular con que esté comprobado en el expediente que la parte vencedora se le prestó actividad profesional, lo cual se verifica a folio 78 del expediente.

Por tanto, se condenará en costas a la parte vencida.

En mérito de lo expuesto, **el Juzgado Cuarenta y dos (42) Administrativo del Circuito Judicial de Bogotá D. C. – Sección Cuarta**, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley:

FALLA

PRIMERO.- Negar las pretensiones de la demanda.

SEGUNDO.- Condenar en costas a la parte vencida en juicio.

TERCERO.- En firme esta providencia y hechas las anotaciones correspondientes, archívese el expediente, previa devolución de remanentes, si a ello hubiere lugar.

NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE Y CÚMPLASE



ANA ELSA AGUDELO ARÉVALO

JUEZ