

INTERESES MORATORIOS – No se generan desde la fecha de vencimiento de cada cuota sobre el mayor valor declarado / CONTRIBUYENTE – Se convierte en deudora de la DIAN solamente hasta cuando le otorgan la devolución del exceso en pago / REDUCCION DE LA SANCION POR INEXACTITUD – procedencia

Los intereses moratorios no se generan teniendo en cuenta los plazos del respectivo año o período gravable al que se refiera la liquidación oficial, toda vez que en el sub lite existían saldos a favor del contribuyente, que permanecieron en poder de la administración hasta cuando la demandante efectuó la respectiva devolución (11 de agosto de 2004 por \$203.880.000). Observa la Sala que acorde con lo señalado por el a quo, la sociedad demandante se convirtió en deudora de la Administración hasta el momento en que la DIAN devolvió el saldo a favor solicitado, toda vez que las cuotas del impuesto se pagaron en su totalidad, en los plazos legalmente establecidos. Los intereses de mora no se generan desde la fecha de vencimiento de cada cuota sobre el mayor valor declarado, por cuanto no se cumplen los supuestos del artículo 634 del Estatuto Tributario, toda vez que no existió extemporaneidad en el pago del tributo, adicionalmente, en virtud del artículo 803 ib, el impuesto debe tenerse como pagado desde la fecha en que los valores ingresaron a la Administración o banco autorizados aún cuando éstos resultaron en saldo a favor. En el caso concreto, a pesar de haber ingresado el pago y el mismo ser en exceso, se pretende cobrar intereses de mora por todo el periodo, sin tener en cuenta que la actora se convierte en deudora de la DIAN solamente hasta el momento en que le otorgan la devolución del exceso de pago. En consecuencia, los intereses moratorios se causan desde el 11 de agosto de 2004 hasta el 2 de mayo de 2006, fecha en que la sociedad aceptó las modificaciones planteadas en el requerimiento especial y realizó el pago correspondiente (\$159.869.000), valor que cubre los intereses de mora a que legalmente estaba obligado

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 634 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 709

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO

Bogotá, D.C., diecinueve (19) de enero de dos mil doce (2012)

Radicación número: 25000-23-27-000-2008-00032-01(17674)

Actor: INDUSTRIA NACIONAL DE GASEOSAS S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B", el 26 de febrero de 2009, que anuló los actos administrativos proferidos por la Administración Especial de Grandes Contribuyentes de Bogotá D.C., por medio de los cuales negó una solicitud de reducción de la sanción por inexactitud respecto de la declaración del Impuesto para Preservar la Seguridad Democrática, correspondiente al año gravable 2002. Dispuso la sentencia apelada:

"PRIMERO. Declárase la nulidad de los siguientes actos administrativos emanados de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

- *Liquidación Oficial de Revisión No. 310642006000135 de 18 de octubre de 2006.*
 - *Resolución de Reconsideración No. 622-900.002 de 18 de septiembre de 2007 que confirmó el anterior acto administrativo.*
- En consecuencia y como restablecimiento del derecho, **declárase en firme** la declaración privada presentada por la sociedad INDUSTRIA NACIONAL DE GASEOSAS S.A. el día 2 de mayo de 2006 No. 20022280360169 por concepto de Impuesto a la Seguridad Democrática".*

I) ANTECEDENTES

El 26 de septiembre de 2002, la sociedad INDUSTRIA NACIONAL DE GASEOSAS S.A. (Antes PANAMCO COLOMBIA S.A.), presentó la Declaración del Impuesto para Preservar la Seguridad Democrática (radicada con el No. 623744056855-9) con un saldo a pagar de \$7.787.573.000. (fol 13 cuaderno No 1 antecedentes)

El 24 de septiembre de 2003 la sociedad corrigió la declaración presentada (radicado No. 16933) determinó un total a pagar de \$7.583.693.000. (folio 9 cuaderno No. 1 antecedentes).

El 3 de febrero de 2004 la División de Liquidación de la Dirección de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá D.C. practicó la Liquidación Oficial de Corrección No. 900006, en los términos propuestos por el contribuyente. (folio 10 cuaderno No. 1 antecedentes)

El 30 de junio de 2004, la sociedad radicó la Solicitud de Devolución No. DI200220041072 por valor de \$203.880.000, que corresponde al menor valor determinado como consecuencia de la liquidación oficial de corrección.

El 11 de agosto de 2004 la DIAN profirió la Resolución No 608-1200 por medio de la cual reconoció el valor en mención y ordenó su devolución.

El 2 de febrero de 2006, la División de Fiscalización Tributaria notificó a la actora el Requerimiento Especial No. 310632006000013 en el que propuso modificar el impuesto para preservar la seguridad democrática, determinando un mayor valor del impuesto de \$89.570.000 y una sanción por inexactitud de \$143.312.000. (160% de \$89.570.000) (folio 110 cuaderno No. 2 antecedentes)

El 2 de mayo de 2006, la sociedad presentó memorial de aceptación de los hechos planteados en el Requerimiento Especial y radicó la declaración de

corrección en los términos propuestos por la DIAN. Para el efecto pagó el mayor valor del impuesto, intereses de mora y sanción por inexactitud reducida, conforme al artículo 709 del Estatuto Tributario.

El 18 de octubre de 2006 la Administración profirió la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642006000135 en la que precisó: “*Verificada la declaración de corrección presentada en Bancolombia el día 02 de mayo de 2006 con el No. 07126001938 donde (sic) el contribuyente acepta la propuesta de la División de Fiscalización de disminuir el valor de las acciones en la suma de \$7.464.190.000, generando un mayor valor del impuesto de seguridad democrática de \$89.570.000, en la presente instancia se abstiene de incorporarla al presente proceso por no cumplir los requisitos señalados en el artículo 709 del Estatuto Tributario, pues **el contribuyente no reintegró la totalidad del mayor valor corregido**”.*

El 20 de diciembre de 2006 la demandante presentó el recurso de reconsideración, que fue resuelto mediante la Resolución No. 622-900.002 en el sentido de confirmar el acto recurrido.

II) DEMANDA

Ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, la sociedad INDUSTRIA NACIONAL DE GASEOSAS S.A. solicitó se declare:

“Que es nula la actuación administrativa contenida en la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642006000135 del 18 de octubre de 2006, proferida por la División de Liquidación de la Administración Especial Grandes Contribuyentes de Bogotá D.C., y en la Resolución No. 622-900.002 de septiembre 18 de 2007, proferida por la División Jurídica Tributaria de la Administración Especial Grandes Contribuyentes de Bogotá, D.C., mediante las cuales se modificó y confirmó un mayor valor por concepto de la sanción de inexactitud sobre la declaración del impuesto para preservar la seguridad democrática del año gravable 2002 y se estableció un mayor valor de intereses de mora a la sociedad INDUSTRIA NACIONAL DE GASEOSAS S.A. (Antes PANAMCO COLOMBIA S.A.), por haberse expedido con clara violación de las normas legales en que debió fundamentarse, tal y como se dejó explicado en los acápites anteriores.

*Que como consecuencia de la declaración anterior, se restablezca en su derecho a la sociedad INDUSTRIA NACIONAL DE GASEOSAS S.A. (Antes PANAMCO COLOMBIA S.A.) declarando **procedente la solicitud de reducción de la sanción de inexactitud** presentada por la sociedad y por ende la corrección de la declaración y que no está obligada a pagar el mayor valor de la sanción por inexactitud ni los intereses de mora correspondientes, por concepto del impuesto para preservar la seguridad democrática del año gravable 2002”.*

Citó como normas violadas los artículos 634, 709 y 803 del Estatuto Tributario. El concepto de violación se resume así:

Está demostrado en el proceso que la sociedad actora respondió oportunamente el requerimiento especial formulado por la Administración Tributaria, aceptó las glosas propuestas y cumplió con los requisitos que hacían viable la reducción de la sanción por inexactitud, para lo cual procedió a corregir la declaración en los términos propuestos por la DIAN.

En la liquidación oficial de revisión expresamente se indicó que la sociedad aceptó la propuesta de la División de Fiscalización, pagó el mayor impuesto generado en cuantía de \$89.570.000, la sanción por inexactitud reducida por valor de \$35.828.000 y los intereses de mora adeudados hasta ese momento por \$34.471.000.

El pago exigido en el artículo 709 del Estatuto Tributario se hizo íntegramente respecto del mayor impuesto y sanción determinados en el Requerimiento Especial No. 31063200600013 del 2 de febrero de 2006, y no como lo afirmó la DIAN al señalar que **la actora no pagó la totalidad de los intereses de mora y por ello no es procedente la aceptación ni la reducción de la sanción solicitada.**

Para la procedencia de la reducción de la sanción por inexactitud el artículo 709 del Estatuto Tributario exige el pago de los impuestos, retenciones y sanciones, incluida la de inexactitud reducida, sin establecer como requisito el pago de los intereses de mora.

Consta en el expediente, según la declaración tributaria radicada el 2 de mayo de 2006 que el pago efectuado por la demandante en cuantía de \$159.869.000 comprendió los siguientes ítems:

Por impuesto:	\$89.570.000
Por sanción:	35.828.000
Por intereses:	34.471.000

Estando probado que la sociedad demandante pagó el total determinado por impuestos y la sanción reducida, acorde con lo dispuesto en el artículo 709 del Estatuto Tributario, por este solo hecho y sin importar si se hubiere o no pagado el interés moratorio, era procedente aceptar la solicitud del pago de la sanción reducida formulada por la sociedad.

El artículo 709 ib fija un procedimiento para reducir la imposición de una sanción, norma que no puede ser desconocida bajo el argumento que el artículo 804 ib regula la imputación de pagos, dado que procesalmente lo exigido al contribuyente para gozar de la reducción de la sanción por inexactitud es el pago de la totalidad del mayor impuesto aceptado y de la sanción por inexactitud reducida. Si el legislador hubiere exigido acreditar el pago de intereses moratorios para la reducción de la sanción así lo debió precisar dentro del texto de la norma.

Si en gracia de discusión se aceptara que debe acreditarse el pago de intereses de mora para la procedencia de la reducción de la sanción por inexactitud, se debe tener en cuenta que **la actora pagó la totalidad de los intereses de mora adeudados a la DIAN sobre el impuesto discutido.**

Por medio del Requerimiento Especial No. 31063200600013 del 2 de febrero de 2006, la DIAN propuso la modificación de la declaración presentada, en el sentido de determinar un mayor valor a cargo por concepto del impuesto para preservar la seguridad democrática de \$89.570.000, más la sanción por inexactitud.

Se debe precisar que el valor total del impuesto a cargo, establecido en el requerimiento especial fue de \$7.673.263.000, monto que comparado con el pagado por la demandante (\$7.787.573.000) arroja un exceso de pago por parte de la actora de \$114.310.000.

Según la DIAN, el contribuyente debió liquidar los intereses de mora teniendo en cuenta las fechas iniciales de vencimiento establecidas en el decreto de plazos. Así, dado que el requerimiento especial determinó como mayor valor a pagar \$89.570.000, el pago de cada una de las cuatro cuotas debió a su juicio hacerse en razón de \$22.393.000, teniendo como fecha de vencimiento las determinadas en el referido decreto.

Estimó la demandante que dicha posición vulnera los artículos 634 y 803 del Estatuto Tributario, habida cuenta que a pesar de haber ingresado el pago y el mismo ser en exceso, se pretende cobrar intereses de mora por todo el periodo, sin tener en cuenta que la actora se convierte en deudora de la DIAN solamente hasta el momento en que le otorgan la devolución del exceso de pago.

La actora cuantificó los intereses de mora así:

Valor a cargo	Tasa de Interés	No Días Mora	Valor
\$89.570.000	22.31% ¹	621 ²	\$34.471.000

La Administración a pesar de haber mantenido en sus arcas el dinero de la demandante en cuantía de \$114.310.000 y haberlo devuelto el 11 de agosto de 2004, no puede pretender que la actora pague los \$89.570.000 y liquide los intereses de mora, como si los \$114.310.000 nunca los hubiese tenido.

La obligación de pagar los intereses de mora por parte de la sociedad surge legalmente el día en que adquiere la calidad de deudora de la DIAN, esto es, el 11 de agosto de 2004, y no antes, porque de esta fecha hacia atrás, la sociedad ostenta la calidad de acreedora de la DIAN.

III) CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por intermedio de apoderado judicial, presentó escrito de contestación a la demanda, en el que se opuso a la prosperidad de las súplicas de la misma.

Señaló que se debe tener en cuenta que antes de la modificación del artículo 804 del Estatuto Tributario, por la Ley 1066 de 2006, el pago realizado por los contribuyentes se reimputaba primero a las sanciones, luego a intereses y por último al impuesto. Con la modificación legal se ordenó realizar una imputación del pago en forma proporcional tanto al impuesto, intereses y sanciones, con lo cual un pago debe solventar parte de cada uno de estos conceptos. Así las cosas, al quedar un saldo, no solo se dejó de pagar intereses como erradamente afirmó la demandante, sino también impuesto y sanción.

Conforme con el Decreto 1949 del 29 de agosto de 2002, el impuesto para preservar la seguridad democrática debió pagarse en cuatro cuotas dentro de las siguientes fechas y según el valor declarado:

¹ Tasa de interés vigente el 2 de mayo de 2006.

² Número de días comprendidos entre el 11 de agosto de 2004 y el 2 de mayo de 2006

- Cuota 1 \$1.946.893.000 26 de septiembre de 2002
- Cuota 2 \$1.946.893.000 7 de noviembre de 2002
- Cuota 3 \$1.946.893.000 6 de febrero de 2003
- Cuota 4 \$1.946.893.000 6 de junio de 2003.

No obstante, aunque el contribuyente efectuó los pagos de la manera antes indicada, con base en la declaración presentada inicialmente, teniendo en cuenta que la sociedad solicitó la disminución del saldo a pagar mediante proyecto de corrección que fue oficializado con la Liquidación Oficial de Corrección No. 900006 del 3 de febrero de 2004, en la que quedó registrado el total del saldo a pagar por \$ 7.583.693.000 implica que frente al valor consignado en la declaración inicial del 26 de septiembre de 2002 por \$7.787.573.000 resulta un pago en exceso de \$203.880.000 los cuales fueron solicitados en devolución y reconocidos mediante la Resolución 608-1200 del 11 de agosto de 2004.

Sin embargo, el hecho de que el valor que ahora debía distribuirse en cuatro cuotas iguales, sea el registrado en la Liquidación Oficial de Corrección No. 900006 del 3 de febrero de 2004 correspondiente a la suma de \$7.583.693.000, aquellas equivalían cada una a \$1.946.893.000 lo que generó una reimputación de los pagos; calculando una nueva cifra para las cuotas así:

Cuota 1 por \$1.895.923.000 pagada mediante declaración con pago de fecha 26 de septiembre de 2002 por \$1.946.893.000, de la que surgió un pago en exceso en cuantía de \$50.970.000.

Cuota 2 por \$1.895.923.000 a la que se le restó el exceso de pago de \$50.970.000 de fecha 26 de septiembre de 2002, quedando un saldo a pagar de \$1.844.953.000, este saldo fue pagado el 7 de noviembre de 2002 por \$1.946.893.000, lo que generó un pago en exceso de \$101.940.000.

Cuota 3 por valor de \$1.895.923.000 a dicho pago se le restó el valor pagado en exceso de \$101.940.000 del 7 de noviembre de 2002, quedando un saldo a pagar de \$1.793.893.000. Este rubro fue sufragado el 6 de febrero de 2003 por valor de \$1.946.893.000, lo que generó un pago en exceso de \$152.910.000.

Cuota 4 por valor de \$1.895.924.000, a esta suma se le sustrajo el exceso de pago por \$152.910.000, quedando un saldo a pagar de \$1.743.014.000, suma que fue pagada el 6 de junio de 2003 mediante recibo oficial de pago por \$1.946.894.000, lo que generó un pago en exceso de \$203.880.000, cantidad que fue solicitada en devolución reconocida mediante la Resolución No. 608-1200 del 11 de agosto de 2004.

En el requerimiento especial se propuso la modificación de la liquidación oficial de corrección, con el desconocimiento de la suma de \$7.464.190.000 consignada en el renglón base del impuesto, lo que implicó un mayor gravamen de \$89.570.000 que junto con la sanción por inexactitud de \$143.312.000 arrojó un saldo a pagar de \$7.816.575.000, que confrontado con el determinado en la liquidación oficial de corrección de \$7.583.693.000 generó una diferencia de \$232.882.000.

Teniendo en cuenta que con la respuesta al requerimiento especial la sociedad actora aceptó las modificaciones propuestas y solicitó la reducción de la sanción por inexactitud a una cuarta parte, fue preciso reimputar los pagos de acuerdo con las glosas aceptadas conforme al artículo 804 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 6º de la Ley 1066 de 2006, según el cual, a partir del 1º de enero de 2006 los pagos que por cualquier concepto hagan los contribuyentes, responsables, agentes de retención o usuarios aduaneros en relación con deudas

vencidas a su cargo, deberán imputarse al periodo e impuesto que estos indiquen en las mismas proporciones con que participan las sanciones actualizadas, intereses, anticipos, impuestos y retenciones, dentro de la obligación total al momento del pago.

Así las cosas, el incremento del impuesto propuesto en el requerimiento fue de \$89.570.000 que dividido en 4 cuotas equivale a \$22.392.500 y que ajustado al múltiplo de mil es igual a \$22.393.000.

Los intereses se liquidan desde la fecha de vencimiento de cada una de las cuotas antes mencionadas, por ser la fecha en que se ha debido realizar el pago, según el Decreto 1949 del 29 de agosto de 2002 y hasta el 2 de mayo de 2006 a la tasa vigente al momento de efectuarse el mismo, lo que da como resultado la suma de \$66.082.000 según la siguiente liquidación:

Cuota 1	\$22.393.000	tasa 22.31%	días 1.314	valor \$17.985.000
Cuota 2	\$22.393.000	tasa 22.31%	días 1.272	valor \$17.410.000
Cuota 3	\$22.393.000	tasa 22.31%	días 1.181	valor \$16.195.000
Cuota 4	\$22.393.000	tasa 22.31%	días 1.061	valor \$14.522.000

Total intereses \$66.082.000

La proporcionalidad obedece a la aplicación de la ley respecto del pago que efectuó la sociedad en la declaración de corrección No. 712630001938 del 2 de mayo de 2006 como sigue:

Deuda impuesto	\$89.570.000
Deuda sanción	35.828.000
Deuda intereses	66.082.000
Total deuda	191.480.000

El pago fue aplicado de la siguiente forma:

Abono impuesto	\$74.783.000
Abono sanción	29.913.000
Abono intereses	55.173.000
Total aplicado	159.869.000

Lo anterior teniendo en cuenta los porcentajes de proporcionalidad por impuesto de 46.78%, por sanción del 18.71% y por intereses del 34.51%, de lo que resulta un saldo de \$31.611.000 discriminado así:

Saldo impuesto	\$14.787.000
Saldo sanción	5.915.000
Saldo intereses	10.909.000
Total	31.611.000

Señaló la demandada que la liquidación efectuada obedece a lo dispuesto en el artículo 6º de la Ley 1066 de 2006 y al quedar un saldo por impuesto y por sanción no es posible acceder al beneficio de reducción de la sanción que establece el artículo 709 del Estatuto Tributario, y por lo tanto, la liquidación oficial y la Resolución que falló el recurso de reconsideración contra la misma fueron expedidos ajustados a derecho.

IV) SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B", mediante sentencia del 26 de febrero de 2009 declaró la nulidad de los actos administrativos demandados. Los fundamentos de la decisión se resumen así:

Cuando la sociedad contribuyente optó por acogerse a las correcciones propuestas por la DIAN dentro del requerimiento especial no podía omitir la liquidación y el pago de los intereses de mora causados sobre el mayor valor determinado, toda vez que se trata de una sanción que debe ser pagada y acreditada, según el artículo 709 del Estatuto Tributario que señala que para acceder a la reducción de la sanción por inexactitud se debe: "*adjuntar a la respuesta al requerimiento, copia o fotocopia de la respectiva corrección y de la prueba del pago o acuerdo de pago, de los impuestos, retenciones y sanciones, incluida la de inexactitud reducida*".

Para acceder a la reducción de la sanción por inexactitud por acogerse total o parcialmente a las modificaciones propuestas por la DIAN en el requerimiento especial, se deben liquidar y pagar los intereses de mora causados.

El artículo 804 del Estatuto Tributario indica la forma como deben imputarse los pagos hechos por los contribuyentes a partir del 1º de enero de 2006, así:

- Al período e impuesto que aquéllos indiquen, en las mismas proporciones con que participan las sanciones actualizadas, intereses, anticipos, impuestos y retenciones, dentro de la obligación total al momento del pago.
- En el evento que el contribuyente, responsable o agente de retención impute el pago en forma diferente, la Administración lo reimputará en el orden señalado sin que se requiera de acto administrativo previo.

Al aplicar las citadas premisas normativas al caso concreto se tiene que de conformidad con la declaración privada inicial, el valor sufragado por la actora fue de \$7.787.573.000 mediante 4 cuotas en las fechas legalmente establecidas; posteriormente, con base en la liquidación oficial de corrección, el valor del impuesto a pagar disminuyó a \$7.583.693.000, lo que generó un saldo a favor de \$203.880.000 que fue devuelto el 11 de agosto de 2004; es decir, hasta esa fecha los valores hicieron parte de la cuenta corriente de la sociedad y atendiendo al artículo 803 del Estatuto Tributario el impuesto debe tenerse como pagado desde la fecha en que los valores ingresaron a la Administración o banco autorizados aún cuando éstos resultaron en saldo a favor.

Así las cosas, si bien con la expedición de la liquidación oficial se modificó el valor del impuesto a la suma de \$7.673.263.000 y se generó una diferencia o saldo por pagar de \$89.570.000, no debe desconocerse que dicho valor es adeudado por la sociedad desde la fecha en que se hizo la devolución del saldo a favor y no antes, por cuanto la actora pagó las cuotas oportunamente, así:

- Cuota 1 \$1.946.893.000 el 26 de septiembre de 2002
- Cuota 2 \$1.946.893.000 el 7 de noviembre de 2002
- Cuota 3 \$1.946.893.000 el 6 de febrero de 2003
- Cuota 4 \$1.946.893.000 el 6 de junio de 2003

De conformidad con el valor del impuesto determinado en la liquidación oficial, las cuotas que debió pagar la sociedad son las siguientes:

- Cuota 1 \$1.918.316.000

- Cuota 2 \$1.918.316.000
- Cuota 3 \$1.918.316.000
- Cuota 4 \$1.918.316.000

Señaló el a quo que según el pago hecho por la sociedad al momento de presentar las declaraciones iniciales se cubrió el valor del impuesto determinado oficialmente y sólo hasta el momento en que se devolvió el saldo a favor requerido por la sociedad (11 de agosto de 2004) ésta pasó a ser deudora de la Administración, lo que significa que los intereses moratorios se causan desde esa fecha hasta el 2 de mayo de 2006, fecha en la que la sociedad demandante hizo el pago en atención a las modificaciones propuestas en el requerimiento especial así:

- Valor por concepto de impuesto adeudado por la sociedad \$89.570.000.
- El tiempo de mora desde el 11 de agosto de 2004 hasta el 2 de mayo de 2006 es de 621 días.
- La tasa vigente para la fecha del pago era del 22.31% anual (0.0619722% diario)

Cálculo de los intereses moratorios

Intereses de mora = capital X tiempo X tasa

Intereses de mora = \$89.570.000 X 621 X 0.0619722 = \$34.470.788

Intereses de mora ajustado a miles \$34.471.000

Con base en lo anterior y al aplicar lo dispuesto por el artículo 804 del Estatuto Tributario tenemos lo siguiente:

- Valor pagado el 2 de mayo de 2006 \$159.869.000
- Valores adeudados:

Mayor Impuesto	\$89.570.000
Sanción reducida a la cuarta parte	\$35.828.000
Intereses de mora	\$34.471.000
Total a pagar	\$159.869.000

Toda vez que el valor adeudado y el valor pagado son equivalentes, se aplica el pago según la proporción de cada monto, sin que resulte un saldo pendiente de pago, lo cual deviene en el cumplimiento por parte de la accionante de todos los requisitos del artículo 709 del Estatuto Tributario que le permiten acceder a la reducción de la sanción por inexactitud a una cuarta parte.

La actuación de la sociedad demandante se ajustó a los presupuestos legales, por cuanto las modificaciones propuestas en el requerimiento especial fueron aceptadas en su totalidad por la sociedad dentro de la declaración de corrección privada presentada el 2 de mayo de 2006 con la que se acreditó el pago del impuesto, la sanción reducida y los intereses moratorios causados.

V) RECURSO DE APELACIÓN

Inconforme con la decisión de primera instancia, la parte demandada apeló. Los fundamentos del recurso se resumen así:

Independientemente de que previo al acto oficial el contribuyente haya obtenido en devolución un saldo a favor, conforme con el artículo 634 del Estatuto Tributario, los intereses sobre el mayor valor determinado deben liquidarse desde las fechas en que debía efectuarse el pago de cada una de las alícuotas del impuesto.

El artículo 634 ib señala que los mayores valores determinados por la Administración de Impuestos causarán intereses de mora, a partir del vencimiento del término en que **debieron haberse pagado**, de acuerdo con los plazos del respectivo año o periodo gravable al que se refiera la liquidación oficial.

VI) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** señaló que los intereses moratorios se causan desde la fecha en que la DIAN ordenó la devolución del saldo a favor, es decir, el 11 de agosto de 2004, momento a partir del cual la actora pasó a ser deudora de la DIAN y hasta el 2 de mayo de 2006, fecha en que la sociedad reintegró el pago en exceso, todo ello con fundamento en las modificaciones propuestas en el requerimiento especial.

La **demandada** no presentó alegatos de conclusión

El **Ministerio Público** no intervino en esta etapa procesal.

VII) CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la entidad demandada contra la sentencia del 26 de febrero de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sub Sección "B".

En el presente caso, la apelante limitó su intervención contra la sentencia de primera instancia, a señalar que los intereses sobre el mayor valor determinado deben liquidarse desde las fechas en que debía efectuarse el pago de cada una de las alícuotas del impuesto.

Dicha posición a juicio de la Sala no tiene asidero jurídico, por las siguientes razones:

Señala el artículo 634 del Estatuto Tributario (vigente):

*Artículo 634: **Sanción por mora en el pago de impuestos, anticipos y retenciones.***

*INC 1º Modificado L. 788/2002, art. 3º. 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.*

INC 2º Modificado L. 788/2002, art. 3º. 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.

INC 3º 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 se 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”.

Según el apelante, el artículo 634 ib señala que los mayores valores determinados por la Administración de Impuestos causarán intereses de mora, a partir del vencimiento del término en que **debieron haberse pagado, de acuerdo con los plazos del respectivo año o periodo gravable al que se refiera la liquidación oficial.**

Observa la Sala que, en el caso concreto, se debe tener en cuenta que contrario a lo afirmado por la entidad apelante, los intereses moratorios no se generan teniendo en cuenta los plazos del respectivo año o período gravable al que se refiera la liquidación oficial, toda vez que en el *sub lite* existían saldos a favor del contribuyente, que permanecieron en poder de la administración hasta cuando la demandante efectuó la respectiva devolución (11 de agosto de 2004 por \$203.880.000).

El siguiente cuadro refleja las modificaciones efectuadas a la declaración inicialmente presentada:

CONCEPTO		LIQUIDACIÓN PRIVADA	LIQUIDACIÓN OFICIAL DE CORRECCIÓN	LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN
TOTAL PATRIMONIO BRUTO	PG	1.049.120.436.000	982.564.825.000	982.564.825.000
MENOS: TOTAL PASIVOS	PH	306.613.652.000	295.246.557.000	295.246.557.000
PATRIMONIO LIQUIDO	PI	742.506.784.000	687.318.268.000	687.318.268.000
Menos: Valor patrimonio neto acciones o aportes poseídos en sociedades nacionales	VN	93.542.409.000	55.343.855.000	47.879.665.000
Menos: Aportes obligatorios a fondos de pensiones (sólo para personas naturales)	AV	0	0	0
Base para el impuesto	VI	648.964.375.000	631.974.413.000	639.438.603.000
Impuesto para preservar la seguridad democrática (x1.2%)	SD	7.787.573.000	7.583.693.000	7.673.263.000
Sanciones	VS	0	0	143.312.000
TOTAL A PAGAR	HA	7.787.573.000	7.583.693.000	7.816.575.000

Se debe tener en cuenta lo siguiente:

- La sociedad actora presentó la declaración inicial el 26 de septiembre de 2002 con saldo a pagar de \$7.787.573.000, los que pagó en 4 cuotas

dentro de las fechas establecidas (26 de noviembre de 2002, 7 de noviembre de 2002, 6 de febrero de 2003 y 6 de junio de 2003; cada una de \$1.946.893.000).

- El 24 de septiembre la demandante corrigió la declaración presentada disminuyendo el saldo a pagar a \$7.583.693.000. La Administración profirió la Liquidación Oficial de Corrección No. 900006 en los términos propuestos por el contribuyente.
- Toda vez que se generó un saldo a favor de \$203.880.000 previa solicitud la DIAN por medio de la Resolución No. 608-1200 del 11 de agosto de 2004 ordenó su devolución.
- El 2 de febrero de 2006 la DIAN notificó al demandante el Requerimiento Especial No. 310632006000013 en el que propuso modificar la declaración presentada aumentando la base del impuesto en \$89.570.000 e imponer una sanción por inexactitud de \$143.312.000 (160% de \$89.570.000).
- La actora presentó un memorial de aceptación de los hechos planteados en el requerimiento especial y radicó la declaración de corrección en los términos propuestos por la DIAN, para el efecto pagó la suma de \$159.869.000 así: impuesto: \$89.570.000; sanción \$35.828.000; intereses de mora: \$34.471.000.
- La Administración en los actos demandados cuestionó sólo el valor por concepto de intereses de mora declarado (\$34.471.000) por estimar que el valor correcto es \$66.082.000 calculado **desde la fecha de vencimiento de cada cuota sobre el mayor valor declarado.**

Observa la Sala que acorde con lo señalado por el a quo, la sociedad demandante se convirtió en deudora de la Administración hasta el momento en que la DIAN devolvió el saldo a favor solicitado, toda vez que las cuotas del impuesto se pagaron en su totalidad, en los plazos legalmente establecidos.

Los intereses de mora no se generan desde la fecha de vencimiento de cada cuota sobre el mayor valor declarado, por cuanto no se cumplen los supuestos del artículo 634 del Estatuto Tributario, toda vez que no existió extemporaneidad en el pago del tributo, adicionalmente, en virtud del artículo 803 ib, el impuesto debe tenerse como pagado desde la fecha en que los valores ingresaron a la Administración o banco autorizados aún cuando éstos resultaron en saldo a favor. En el caso concreto, a pesar de haber ingresado el pago y el mismo ser en exceso, se pretende cobrar intereses de mora por todo el periodo, sin tener en cuenta que la actora se convierte en deudora de la DIAN solamente hasta el momento en que le otorgan la devolución del exceso de pago.

En consecuencia, los intereses moratorios se causan desde el 11 de agosto de 2004 hasta el 2 de mayo de 2006, fecha en que la sociedad aceptó las modificaciones planteadas en el requerimiento especial y realizó el pago correspondiente (\$159.869.000), valor que cubre los intereses de mora a que legalmente estaba obligado así:

Intereses de mora = capital X tiempo X tasa

Intereses de mora = \$89.570.000³ X 621⁴ X 0.0619722%⁵ = \$34.470.788

Intereses de mora ajustado = \$34.471.000

³ Valor por impuesto adeudado

⁴ Tiempo de mora desde el 11 de agosto de 2004 hasta el 2 de mayo de 2006

⁵ Tasa vigente para la fecha del pago (22.31% anual, 0.0619722% diario)

Conforme se observa en el folio 134 del cuaderno No. 2 de antecedentes este valor coincide con el declarado y pagado por el contribuyente en la corrección presentada el 2 de mayo de 2006.

Toda vez que la Administración rechazó la procedencia de la sanción por inexactitud reducida con fundamento en la determinación de los intereses de mora, argumento que quedó desvirtuado conforme a lo expuesto, la Sala encuentra procedente el beneficio reclamado, toda vez que la sociedad actora cumplió con los presupuestos establecidos en el artículo 709 del Estatuto Tributario.⁶

En consecuencia, se confirmará la sentencia apelada que acogió las súplicas de la demanda.

Advierte la Sala que mediante auto del 6 de agosto de 2009 la Sala aceptó el impedimento manifestado por la Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia y la declaró separada del conocimiento del proceso, sin embargo, como a la fecha la causal de impedimento ha desaparecido, asume el conocimiento del proceso. Así, los conjuces sorteados para integrar el quórum decisorio quedan desplazados.

Finalmente es preciso señalar que la Consejera doctora Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez manifestó estar impedida para conocer de este negocio, con base en el artículo 150 [5] del Código de Procedimiento Civil, porque una de sus magistradas auxiliares actuó como apoderada de la parte demandada.

La Sala encuentra probado el impedimento manifestado. En consecuencia, lo aceptará; y como existe quórum decisorio, no se ordenará el sorteo de conjuces.

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

F A L L A

PRIMERO.- ACÉPTASE el impedimento manifestado por la doctora Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez. En consecuencia, queda separada del conocimiento del presente proceso,

SEGUNDO.- CONFÍRMASE la sentencia de 26 de febrero de 2009, dictada por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sub Sección "B" dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho de la Sociedad INDUSTRIA NACIONAL DE GASEOSAS S.A. contra la DIAN.

⁶ ARTICULO 709. CORRECCIÓN PROVOCADA POR EL REQUERIMIENTO ESPECIAL. Si con ocasión de la respuesta al pliego de cargos, al requerimiento o a su ampliación, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, acepta total o parcialmente los hechos planteados en el requerimiento, la sanción por inexactitud de que trata el artículo 647, se reducirá a la cuarta parte de la planteada por la Administración, en relación con los hechos aceptados. Para tal efecto, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, deberá corregir su liquidación privada, incluyendo los mayores valores aceptados y la sanción por inexactitud reducida, y adjuntar a la respuesta al requerimiento, copia o fotocopia de la respectiva corrección y de la prueba del pago o acuerdo de pago, de los impuestos, retenciones y sanciones, incluida la de inexactitud reducida.

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO