

AGOTAMIENTO DE VIA GUBERNATIVA - Casos en que procede conforme al C.C.A. / HECHOS NUEVOS - La jurisdicción contencioso administrativa no puede conocer de ellos / ARGUMENTOS NUEVOS - Pueden plantearse ante la jurisdicción como mejores argumentos para solicitar la nulidad de los actos acusados

El artículo 135 del Código Contencioso Administrativo exige como requisito indispensable para acudir ante la jurisdicción a través de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho contra actos administrativos definitivos de carácter particular y concreto, que se agote previamente la vía gubernativa, lo cual acontece cuando contra los actos administrativos no procede ningún recurso, cuando los recursos interpuestos se han decidido y cuando el acto administrativo quede en firme por no haber sido interpuestos los recursos de reposición o de queja (artículos 62 y 63 ibídem). De acuerdo con lo anterior, la Jurisdicción no puede conocer hechos nuevos planteados en la demanda y no ante la Jurisdicción; pero, si como en este caso, en la reconsideración la demandante cuestionó la validez de la compensación con fundamento en la falta de título ejecutivo, los argumentos sobre la improcedencia de la compensación con intereses moratorios sobre sanciones y la falta de título ejecutivo, no son nuevos elementos fácticos ni jurídicos, sino mejores razones en que se sustenta la nulidad de los actos acusados, como quiera que desde la etapa administrativa se objetó su validez.

SANCION POR INEXACTITUD - No puede generar intereses moratorios / COMPENSACION DE SALDOS A FAVOR - No procede respecto a intereses moratorios que no han sido liquidados por la DIAN / INTERESES MORATORIOS - No proceden sobre sanciones conforme al artículo 634 del Estatuto Tributario

La sanción por inexactitud se calculó con base en el menor saldo a favor determinado oficialmente y una vez restado del saldo a favor liquidado privadamente, arrojó un total saldo a pagar de \$146.126.000, única suma, que la Sala considera que debe compensarse, pues del acto administrativo que citan los actos demandados como fundamento de la compensación no resultan más obligaciones a cargo de la sociedad. Si bien conforme con los artículos 816[parágrafo] y 861 del Estatuto Tributario, en todos los casos, la devolución de saldos a favor se efectuará una vez compensadas las deudas y obligaciones de plazo vencido del contribuyente o responsable y en el mismo acto que ordene la devolución, se compensarán las deudas y obligaciones a cargo del contribuyente o responsable, estas obligaciones deben ser claras expresas y exigibles para que presten mérito ejecutivo y pueda la DIAN obtener su satisfacción directamente [artículos 64, 66 y 68 Código Contencioso Administrativo]. En el caso bajo examen, la única obligación clara, expresa y exigible que constaba en la Resolución 89 de 2001 eran los \$146.126.000 determinados oficialmente por la DIAN y correspondían, como se precisó, a la sanción por inexactitud impuesta en la liquidación de revisión, suma que no podía causar intereses moratorios porque no lo permite el artículo 634 del Estatuto Tributario que se refiere a impuestos, anticipos y retenciones. Adicionalmente, no aparece dentro del expediente la liquidación de los mencionados intereses, que si bien, es suficiente para que preste mérito ejecutivo [artículo 828 del Estatuto Tributario], debe al menos constar que tal liquidación se efectuó, pues de lo contrario no tendría fundamento la partida y se impediría al deudor controvertirla. Como el Tribunal en la sentencia dictada dentro del Proceso 16006 anuló parcialmente los actos demandados y ordenó a la DIAN devolver o compensar a la sociedad \$388.858.000 indebidamente compensados, una vez descontado el saldo de la sanción pendiente por pagar de \$146.126.000, la compensación que efectuó la DIAN en

los actos que en este proceso se demandan perdió su fundamento, pues quedó satisfecha la obligación a cargo de la sociedad y que fue aducida en los actos acusados, razón por la cual, se modificará la sentencia dictada dentro del expediente 16126 y se ordenará la devolución de \$549.718.000, como lo solicitó la sociedad ante la DIAN. Prospera la apelación de la demandante. Como corolario de lo anterior, se declarará no probada la excepción propuesta de falta de agotamiento de la vía gubernativa, se confirmará la sentencia dictada dentro del expediente 16006 y se modificará la dictada en el expediente 16126 para anular parcialmente los actos acusados porque compensaron indebidamente \$549.718.000 del saldo a favor de la declaración de IVA del tercer bimestre de 2002, los cuales se ordenará su devolución.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ

Bogotá D.C., veinticinco (25) de septiembre de dos mil ocho (2008)

Radicación número: 25000-23-27-000-2003-92100-01(16006) con acumulación del proceso 25000-23-27-000-2003-02097-01(16126)

ACTOR: QUEBECOR WORLD BOGOTÁ S.A.

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -DIAN

F A L L O

Se decide la apelación de la demandada contra la sentencia de 15 de marzo de 2006 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca y la apelación de la demandada y la apelación adhesiva de la demandante contra la sentencia de 7 de junio de 2006 del mismo Tribunal, la primera estimatoria de las súplicas de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho de QUEBECOR WORLD BOGOTÁ S.A., contra los actos administrativos que decidieron la devolución del saldo a favor de la declaración de ventas del segundo bimestre de 2002 (Exp. 16006) y la segunda, parcialmente estimatoria de las súplicas de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho de la actora contra los actos administrativos que decidieron la devolución del saldo a favor de la declaración de ventas del tercer bimestre de 2002 (Exp. 16126).

ANTECEDENTES

Proceso 16006:

El 28 de mayo de 2002 QUEBECOR WORLD BOGOTÁ S.A. solicitó la devolución de \$640.810.000 correspondiente al saldo a favor de la declaración de IVA por el segundo bimestre de 2002.

El 9 de agosto de 2002 la DIAN mediante Resolución 608-01187 reconoció a favor de la sociedad la mencionada suma, pero ordenó su compensación con las deudas por retención en la fuente de abril de 2002 por \$251.952.000 y por intereses del impuesto a las ventas del sexto bimestre de 1997 por \$388.858.000 en virtud de la resolución de reconsideración 89 de 26 de septiembre de 2001. La decisión fue confirmada mediante Resolución 684-000020 de 1 de julio de 2003 que resolvió la reconsideración.

Proceso 16126:

El 23 de julio de 2002 QUEBECOR WORLD BOGOTÁ S.A. solicitó la devolución de \$714.133.000 correspondiente al saldo a favor de la declaración de IVA por el tercer bimestre de 2002.

El 1 de agosto de 2002 la DIAN mediante Resolución 608-01128 reconoció a favor de la sociedad la mencionada suma, pero ordenó su compensación con las deudas por retención en la fuente de junio de 2002 por \$164.415.000 y por sanción e intereses del impuesto a las ventas del sexto bimestre de 1997 por \$378.178.000 y \$171.540.000, respectivamente, en virtud de la resolución de reconsideración 89 de 26 de septiembre de 2001. La decisión fue confirmada mediante Resolución 684-00019 de 1 de julio de 2003 que resolvió la reconsideración.

LAS DEMANDAS

Proceso 16006

QUEBECOR WORLD BOGOTÁ S.A., demandó la nulidad parcial de la resolución que decidió la solicitud de devolución del saldo a favor del IVA del segundo bimestre de 2002 y de la que la confirmó, en cuanto la DIAN imputó parte del saldo a favor al pago de intereses por \$388.858.000 causados sobre los montos a pagar de la liquidación oficial de revisión practicada a la declaración del IVA por el sexto bimestre de 1997; en consecuencia, pidió que se confirmara la

compensación de \$251.952.000 efectuada en los actos acusados y se ordenara la devolución del saldo a favor indebidamente imputado.

Proceso 16126

QUEBECOR WORLD BOGOTÁ S.A., demandó la nulidad parcial de la resolución que decidió la solicitud de devolución del saldo a favor de la declaración del IVA por el tercer bimestre de 2002 y de la que la confirmó, en cuanto la DIAN imputó parte del saldo a favor al pago de sanciones por \$378.178.000 y de intereses por \$171.540.000 derivados de la liquidación oficial de revisión practicada a la declaración del impuesto sobre las ventas por el sexto bimestre de 1997; en consecuencia, pidió que se confirmara la compensación a las retenciones en la fuente por \$164.415.000 efectuada en los actos demandados; se imputaran \$146.126.000 con el saldo a pagar que adeuda la sociedad por impuesto a las ventas por el sexto bimestre de 1997 y se ordenara la devolución del saldo a favor indebidamente imputado por \$403.592.000.

Las demandas coinciden en invocar como normas violadas los artículos 634, 828 y 861 del Estatuto Tributario y 13 del Decreto 1725 de 1995. El concepto de violación se sintetiza así:

1. Obligación de la compañía de pagar el saldo de la sanción por inexactitud

La liquidación de revisión del IVA de la sociedad por el sexto bimestre de 1997 y confirmada en reconsideración, redujo el saldo a favor declarado de \$468.413.000 a \$232.052.000 y el cargo adicional que incluye la liquidación oficial es la sanción por inexactitud de \$378.178.000 que origina un saldo a pagar de \$146.126.000. En consecuencia la motivación de los actos demandados para imputar el saldo a favor a intereses que no se han causado, es errada porque la liquidación de revisión no determinó un saldo a pagar por \$614.539.000, como lo señalan los actos acusados. Además la sociedad sólo debía parte de la sanción por inexactitud por el sexto bimestre de 1997 y éstas no causan intereses.

2. El pago de sanciones no genera la obligación de pagar intereses

El artículo 634 del Estatuto Tributario define cuáles son los conceptos sobre los que se liquidan los intereses moratorios y son únicamente los impuestos, los anticipos y las retenciones en la fuente, sin que puedan extenderse a otros.

Así lo confirma el Concepto 029495 de 20 de mayo de 2002 emitido por la DIAN que establece expresamente que las sanciones tributarias no son objeto de intereses moratorios.

3. Las imputaciones realizadas en las resoluciones demandadas son improcedentes.

Visto como está que las sanciones no generan intereses moratorios, la imputación efectuada por la DIAN por este concepto es infundada, pues, la obligación de pagar intereses sobre la sanción por inexactitud impuesta en la liquidación de revisión del sexto bimestre de 1997 no es exigible y tampoco está fundamentada en impuestos, anticipos o retenciones que figuren en un título ejecutivo conforme al artículo 828 del Estatuto Tributario.

De otra parte, dentro del expediente no figura una liquidación de intereses sobre el saldo a pagar de la liquidación de revisión contra la cual se compensó; por el contrario, la DIAN certificó el 17 de julio de 2003 que los actos que modificaron el IVA del sexto bimestre de 1997 determinaron un saldo a pagar de \$146.126.000 y que ese era el valor de la obligación según la resolución de reconsideración.

Por lo anterior, los intereses que imputaron los actos acusados no surgen de una obligación que se le hubiera notificado a la sociedad ni de la liquidación de revisión contra la que se imputó el saldo a favor.

CONTESTACIÓN DE LAS DEMANDAS

Proceso 16006

La DIAN contestó la demanda en los siguientes términos:

La liquidación de revisión del sexto bimestre de 1997 sí incluye un mayor valor por impuestos a cargo. Las modificaciones efectuadas a la declaración privada están contenidas en los siguientes renglones:

- BB Ingresos Brutos por operaciones exentas disminuyó de \$1.477.254.000 a 0.
- BD Ingresos Brutos por operaciones gravadas aumentó de \$225.220.000 a \$1.702.474.000
- FU impuesto a cargo/impuesto generado por operaciones gravadas aumentó de \$36.035.000 a 272.396.000,

- HC saldo a favor del período fiscal disminuyó de \$468.413.000 a \$232.052.000,
- VS sanciones por \$378.178.000,
- HA total saldo a pagar pasó de 0 a \$146.126.000 y
- HB total saldo a favor pasó de \$468.413.000 a 0.

Los actos demandados no pretenden cubrir el pago de intereses moratorios liquidados sobre la sanción, sino el pago de una suma adeudada al Estado como resultado de una determinación oficial del impuesto.

El título ejecutivo para el cobro de intereses, son los actos que liquidaron el IVA por el sexto bimestre de 1997 que están debidamente ejecutoriados y prestan mérito ejecutivo (artículo 68[3] del Código Contencioso Administrativo y 828 [2] del Estatuto Tributario).

El artículo 816 del Estatuto Tributario en concordancia con el 861 ibídem autoriza a la Administración para compensar de oficio previo a la devolución, de manera, que es un mecanismo para cubrir las obligaciones de plazo vencido a cargo de los contribuyentes y a favor de la Nación que no se han cancelado oportunamente.

Proceso 16626

La DIAN propuso la excepción de no agotamiento de la vía gubernativa porque el cargo de la demanda, de que las sanciones no causan intereses no fue propuesto en la reconsideración contra la Resolución que decidió la Compensación, sino la ausencia de título ejecutivo para compensar.

El título ejecutivo que facultó a la DIAN para compensar fue la liquidación de revisión del IVA por el sexto bimestre de 1997 y la Resolución que la confirmó, pues determinaron a cargo de la sociedad un saldo a pagar de \$146.126.000. De manera que la obligación de la actora no se limitó a pagar el saldo de la sanción por inexactitud.

LAS SENTENCIAS APELADAS

Proceso 16006

El Tribunal anuló parcialmente los actos demandados y ordenó a la DIAN devolver o compensar a la sociedad \$388.858.000 indebidamente compensados,

una vez descontado el saldo de la sanción pendiente por pagar de \$146.126.000 el cual no genera intereses. Las razones de la decisión se pueden sintetizar así:

De acuerdo con la liquidación de revisión del IVA del sexto bimestre de 1997 y la resolución que la confirmó, es evidente que se hicieron modificaciones a varios renglones de la declaración así: se aumentaron los ingresos por operaciones gravadas y se disminuyeron los ingresos por operaciones exentas, se disminuyó el saldo a favor de \$468.413.000 a \$232.052.000 y se impuso sanción por inexactitud por \$378.178.000, lo cual generó un saldo a pagar de \$146.126.000.

Parte de la sanción impuesta de \$378.178.000 se imputó con el nuevo saldo a favor por \$232.052.000, en consecuencia, quedó un saldo de la sanción por pagar de \$146.126.000, el cual no genera intereses conforme con el artículo 634 del Estatuto Tributario.

Proceso 16126

El Tribunal declaró no probada la excepción de falta de agotamiento de la vía gubernativa porque los cargos de la demanda son mejores argumentos de ilegalidad y no puntos nuevos no discutidos ante la DIAN.

En lo de fondo, anuló parcialmente los actos demandados y ordenó la devolución de \$171.540.000 porque no estaban soportados en la resolución de reconsideración contra la liquidación de revisión del IVA del sexto bimestre de 1997 y porque no eran procedentes los intereses moratorios sobre la sanción por inexactitud [artículo 634 del Estatuto Tributario].

Como los actos que modificaron el impuesto a las ventas por el sexto bimestre de 1997 determinaron una sanción por inexactitud de \$378.178.000, es una deuda que consta en un título ejecutivo y respecto de la cual sí procede la compensación.

RECURSOS DE APELACIÓN

La DIAN en ambos procesos solicitó revocar las decisiones, pues, el Tribunal incurrió en un error de apreciación de los hechos conforme a lo siguiente:

El 22 de enero de 1998 la actora declaró IVA por el sexto bimestre de 1997 con un saldo a favor de \$468.413.000, de los cuales se devolvieron a la sociedad

\$411.196.000, previa la compensación de \$57.217.000 por retención en la fuente de diciembre de 1997¹.

Posteriormente, la DIAN expidió la liquidación oficial de revisión y la resolución confirmatoria que modificaron el impuesto a las ventas por el sexto bimestre de 1997, sin embargo, estos actos no fueron demandados y quedaron en firme, ejecutoriados y prestaban mérito ejecutivo.

Es cierto como lo dice el Tribunal que el valor a pagar por impuesto a las ventas por el sexto bimestre de 1997 son \$146.126.000. Sin embargo, los intereses compensados en el acto demandado no se basaron en los \$146.126.000 sino en el total del saldo a favor registrado en la declaración privada de 1997 por \$468.413.000 que habían sido devueltos el 9 de febrero de 1998, esto es, antes de la expedición de los actos demandados.

Significa lo anterior que los intereses no fueron calculados y compensados sobre un saldo pendiente de sanción como concluye el Tribunal, sino sobre obligaciones adeudadas desde tiempo atrás, es decir, por concepto de impuesto sobre las ventas del sexto bimestre de 1997.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

Proceso 16006

La **demandante** señaló que la DIAN en la apelación invocó un hecho que no fue aducido ni probado en primera instancia, es decir, pretendió subsanar su incumpliendo al deber procesal de traer a juicio ciertos hechos que conocía y que debía plantearlos ante el Tribunal en la oportunidad procesal correspondiente.

Este proceder no sólo quebranta el principio de lealtad procesal, sino que atenta contra el artículo 214 del Código Contencioso Administrativo relativo a las pruebas en segunda instancia.

Tampoco es cierto que la DIAN hubiera compensado \$388.858.000 contra los supuestos intereses por mora en el reintegro a la Administración del saldo a favor indebidamente devuelto a la sociedad, pues esa obligación habría sido establecida mediante la Resolución 31064200200075 de 28 de agosto de 2002 la cual nunca fue notificada ni recurrida, ni podía servir de título ejecutivo para la

¹ Resolución 00202 de 9 de febrero de 1998 de la DIAN.

compensación, pues tiene fecha posterior a la resolución que hizo la imputación. Por tanto, si a la fecha de la compensación no existía la obligación de reintegrar el saldo a favor del IVA del sexto bimestre de 1997, la DIAN no podía imputar el saldo a favor del IVA de 2002 a los intereses moratorios de esa deuda, lo cual confirma que la imputación se realizó a los intereses moratorios del saldo por pagar de la sanción por inexactitud.

La **demandada** reiteró lo expuesto en el recurso de apelación.

Proceso 16126

La **demandante** alegó de conclusión y **apeló adhesivamente** la sentencia para que se revocara la compensación de \$378.178.000 del saldo a favor del IVA del tercer bimestre de 2002, con la sanción por inexactitud impuesta en la liquidación de revisión del IVA del sexto bimestre de 1997, pues la sanción fue totalmente compensada así: \$232.052.000 con el saldo a favor que la misma liquidación de revisión estableció y, el remanente, \$146.126.000, con el saldo a favor del IVA del segundo bimestre de 2002, según lo indicó el Tribunal Administrativo de Cundinamarca en sentencia de 15 de marzo de 2006 que decidió la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho contra las Resoluciones 608-011187 de 2002 y 684-000020 de 2003 correspondientes al proceso 16006.

En lo demás solicitó que se confirmara la nulidad parcial de los actos demandados en cuanto compensaron \$174.540.000 con intereses generados en el saldo por pagar de la sanción por inexactitud impuesta en la liquidación de revisión del IVA del sexto bimestre de 1997.

La **demandada** insistió en que debe preferirse fallo inhibitorio por falta de agotamiento de la vía gubernativa.

En lo de fondo, señaló que la sentencia recurrida fue el resultado de una demanda que omitió hechos relacionados con el saldo a favor del IVA del 6 bimestre de 1997 de \$468.413.000, compensados parcialmente y devueltos a la sociedad, pero posteriormente se estableció su improcedencia con la liquidación de revisión, por lo que se ordenó su reintegro con los intereses moratorios aumentados en un 50%.

En consecuencia, cuando la sociedad solicitó la devolución del saldo a favor del IVA de tercer bimestre de 2002 tenía las siguientes deudas por el IVA del sexto bimestre de 1997: \$146.126.000 del saldo de la sanción por inexactitud impuesta en la liquidación de revisión y \$468.413.000 del saldo a favor de la declaración indebidamente devuelto el 9 de febrero de 1999, fecha desde la cual se causaron intereses moratorios y a ellos son los que se refieren los actos acusados.

El Tribunal ordenó devolver \$ 171.540.000 por falta de título ejecutivo, lo cual desconoce que según el artículo 288[parágrafo] del Estatuto Tributario, para el cobro de intereses será suficiente la liquidación que de ellos haya efectuado el funcionario competente, como en este caso, que se liquidaron sobre la suma devuelta en forma improcedente y según el artículo 670[2] del Estatuto Tributario.

EL MINISTERIO PÚBLICO

Proceso 16006

El *Ministerio Público* no conceptuó.

Proceso 16126

Solicitó que se confirmara la sentencia apelada porque la DIAN compensó \$171.540.000 sin especificar la obligación de la sociedad que estaba pendiente de pago, lo cual violó el derecho de defensa de la actora e hizo asumir que correspondían a intereses sobre la sanción de inexactitud pendiente de pago, que legalmente no proceden.

A pesar de que el Consejo de Estado por auto de 16 de noviembre de 2006, tuvo como pruebas en segunda instancia, la Resolución 00202 de 9 de febrero de 1998 que ordenó la devolución del saldo a favor del sexto bimestre de 1997 por \$468.413.000 y la 00075 de 28 de agosto de 2002 que impuso sanción por devolución improcedente y ordenó el reintegro más los intereses moratorios incrementados en el 50%; tales documentos no prueban la legalidad de los actos demandados, pues, no se discriminan los intereses que se cobran, ni se puede establecer que \$171.540.000 pertenecen a tal concepto. Además, el Tribunal no tuvo la oportunidad de conocerlas ni de analizarlas al momento del fallo.

ACUMULACIÓN DE PROCESOS

El Consejo de Estado por auto de 1 de julio de 2007 accedió a la solicitud de la demandante de acumular el proceso 16126 al 16006, por cuanto se cumplen los requisitos legales [157 Código de Procedimiento Civil].

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos de los recursos de apelación interpuestos por la demandada contra las sentencias dictadas por el Tribunal Administrativo en los procesos acumulados y adhesivamente por la demandante contra la sentencia dictada dentro del proceso 16126, la Sala decide si se ajustó a derecho la compensación efectuada por la DIAN en los actos acusados, previa a la devolución del saldo a favor de las declaraciones de IVA por los bimestres segundo y tercero de 2002.

Antes de estudiar el asunto de fondo, la Sala deniega la solicitud de la demandada en el proceso 16126 de que se profiera fallo inhibitorio porque no se agotó la vía gubernativa en relación con los cargos de la demanda, pues, ha sido criterio reiterado de la Sección que es viable invocar nuevos argumentos para obtener la nulidad de la actuación oficial, ya que en el análisis de su legalidad se estudian los fundamentos de derecho que comprenden las causales de nulidad previstas en el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo².

El artículo 135 del Código Contencioso Administrativo exige como requisito indispensable para acudir ante la jurisdicción a través de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho contra actos administrativos definitivos de carácter particular y concreto, que se agote previamente la vía gubernativa, lo cual acontece cuando contra los actos administrativos no procede ningún recurso, cuando los recursos interpuestos se han decidido y cuando el acto administrativo quede en firme por no haber sido interpuestos los recursos de reposición o de queja (artículos 62 y 63 ibídem).

De acuerdo con lo anterior, la Jurisdicción no puede conocer hechos nuevos planteados en la demanda y no ante la Jurisdicción; pero, si como en este caso, en la reconsideración la demandante cuestionó la validez de la compensación con fundamento en la falta de título ejecutivo, los argumentos sobre la improcedencia de la compensación con intereses moratorios sobre sanciones y la falta de título ejecutivo, no son nuevos elementos fácticos ni jurídicos, sino mejores razones en que

² Sentencia de 19 de octubre de 2006, Expediente 15147, C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa.

se sustenta la nulidad de los actos acusados, como quiera que desde la etapa administrativa se objetó su validez.

Dilucidado lo anterior, la Sala abordará el asunto de fondo, que se concreta en establecer la legalidad de la compensación ordenada por la DIAN en los actos acusados en ambos procesos y que se acumularon para fallarlos bajo una misma cuerda en atención a que las actuaciones administrativas compensaron los saldos a favor de las declaraciones de ventas de la sociedad por los bimestres segundo y tercero de 2002, contra intereses y sanciones del IVA por el sexto bimestre de 1997 según la determinación oficial de la DIAN mediante la liquidación de revisión 00167 de 27 de septiembre de 2000, confirmada por la Resolución de reconsideración 089 de 26 de septiembre de 2001.

La Sala encuentra necesario precisar que las actuaciones demandadas en estos procesos señalaron expresamente que las compensaciones se efectuaron con las deudas a cargo de la sociedad fijadas según Resolución de Reconsideración 89 de 26 de septiembre de 2001, notificada por edicto desfijado el 26 de octubre de ese año y no se tendrán en cuenta los argumentos planteados por la demandada en los recursos de apelación sobre el origen y fundamento de la compensación, por las siguientes razones:

La demandada señala que la declaración de IVA del sexto bimestre de 1997 arrojó un saldo a favor que fue devuelto a la sociedad, pero como la declaración fue modificada por liquidación de revisión y confirmada por resolución de reconsideración, el saldo a favor desapareció y la devolución se tornó improcedente, razón por la cual la actora debía reintegrar la suma devuelta con los intereses moratorios incrementados en el 50%, conforme a la Resolución 075 de **22 de agosto de 2002** que allegó en el recurso de apelación. De manera que las sumas compensadas en los actos acusados correspondían a este reintegro y sus intereses moratorios; sin embargo, ninguna de estas razones fueron expuestas por la DIAN en los actos acusados ni en el debate en primera instancia, además, que no podían serlo toda vez que el acto administrativo que ordenó el reintegro fue posterior a las compensaciones demandadas (**1 y 9 de agosto de 2002**).

De acuerdo con lo anterior, el debate de la demandada en segunda instancia escapa del propósito del recurso de apelación [artículo 350 Código de Procedimiento Civil], pues, no controvertió la sentencia según los hechos que rodearon la expedición de los actos y que fueron expuestos y probados en primera instancia conforme a las reglas del debido proceso, sino que pretende, no sólo

traer hechos que no se plantearon en primera instancia, sino que modifica la motivación de la actuación demandada con actos administrativos expedidos con posterioridad y que de ninguna manera pueden servir de fundamento para defender la legalidad cuestionada por la sociedad.

Las anteriores razones son suficientes para negar los recursos de apelación de la demandada, por lo que se confirmará la sentencia dictada dentro del proceso 16006 estimatoria de las pretensiones de la demanda y no se modificará en el sentido expuesto el fallo dictado dentro del proceso 16126 que accedió parcialmente a las súplicas de la actora. En consecuencia, se procederá al estudio de la apelación adhesiva de la demandante dentro del proceso 16126.

La actora solicita que se revoque la compensación de \$378.178.000 del saldo a favor del IVA del tercer bimestre de 2002 efectuada con la sanción por inexactitud de la liquidación de revisión del IVA del sexto bimestre de 1997, pues la sanción fue totalmente compensada así: \$232.052.000 con el saldo a favor de la misma liquidación de revisión y, el remanente, \$146.126.000, con el saldo a favor del IVA del segundo bimestre de 2002, según lo ordenó el Tribunal Administrativo de Cundinamarca en sentencia de 15 de marzo de 2006 que decidió la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho contra las Resoluciones 608-011187 de 2002 y 684-000020 de 2003 correspondientes al proceso 16006.

En el proceso 16126 se discute la legalidad de los actos que ordenaron la compensación del saldo a favor de la sociedad del impuesto a las ventas del tercer bimestre de 2002 con sanción de \$378.178.000 e intereses de \$171.540.000 por el impuesto a las ventas del 6º bimestre de 1997 según Resolución Recurso de Reconsideración 89 de 2001.

La Resolución 89 de 2001 confirmó la liquidación de revisión 310-64200000167 de 27 de septiembre de 2000 que modificó la declaración de ventas del sexto bimestre de 1997, así:

Conceptos		Valor privada	Valor determinado
Ingresos brutos por exportaciones	BM	6.288.226.000	6.288.226.000
Ingresos brutos operaciones exentas territorio nacional	BB	1.477.254.000	-0-
Ingresos brutos por operaciones gravadas	BD	225.220.000	1.702.474.000
Total ingresos recibidos durante el período	BA	7.993.054.000	7.933.054.000
Total compras realizadas durante	BO	3.152.800.000	3.152.800.000

el período			
Total impuesto a cargo generado por operaciones gravadas	FU	36.035.000	272.396.000
Impuestos descontables	GR	504.448.000	\$504.448.000
Saldo a pagar del período fiscal	FA	-0-	-0-
Saldo a favor del período fiscal	HC	468.413.000	232.052.000
Menos saldo fvr so dev o comp/saldo a fvr per sis ant	GN	-0-	-0-
Retenciones por IVA que le practicaron	GT	-0-	-0-
Más sanciones	VS	-0-	378.178.000
Total saldo a pagar	HA	-0-	146.126.000
Total saldo a favor	HB	468.413.000	-0-

De acuerdo con lo anterior, el saldo a favor declarado en \$468.413.000 se redujo a \$232.052.000 como consecuencia de la sanción por inexactitud impuesta, pues no hubo impuesto a cargo en atención a que los impuestos descontables eran mayores que el impuesto generado por las operaciones gravadas. La sanción por inexactitud se calculó con base en el menor saldo a favor determinado oficialmente y una vez restado del saldo a favor liquidado privadamente, arrojó un total saldo a pagar de \$146.126.000, única suma, que la Sala considera que debe compensarse, pues del acto administrativo que citan los actos demandados como fundamento de la compensación no resultan más obligaciones a cargo de la sociedad.

Si bien conforme con los artículos 816[parágrafo] y 861 del Estatuto Tributario, en todos los casos, la devolución de saldos a favor se efectuará una vez compensadas las deudas y obligaciones de plazo vencido del contribuyente o responsable y en el mismo acto que ordene la devolución, se compensarán las deudas y obligaciones a cargo del contribuyente o responsable, estas obligaciones deben ser claras expresas y exigibles para que presten mérito ejecutivo y pueda la DIAN obtener su satisfacción directamente [artículos 64, 66 y 68 Código Contencioso Administrativo].

En el caso bajo examen, la única obligación clara, expresa y exigible que constaba en la Resolución 89 de 2001 eran los \$146.126.000 determinados oficialmente por la DIAN y correspondían, como se precisó, a la sanción por inexactitud impuesta en la liquidación de revisión, suma que no podía causar intereses moratorios porque no lo permite el artículo 634 del Estatuto Tributario que se refiere a **impuestos, anticipos y retenciones**.

Adicionalmente, no aparece dentro del expediente la liquidación de los mencionados intereses, que si bien, es suficiente para que preste mérito ejecutivo [artículo 828 del Estatuto Tributario], debe al menos constar que tal liquidación se efectuó, pues de lo contrario no tendría fundamento la partida y se impediría al deudor controvertirla.

Como el Tribunal en la sentencia dictada dentro del Proceso 16006 anuló parcialmente los actos demandados y ordenó a la DIAN devolver o compensar a la sociedad \$388.858.000 indebidamente compensados, **una vez descontado el saldo de la sanción pendiente por pagar de \$146.126.000**, la compensación que efectuó la DIAN en los actos que en este proceso se demandan perdió su fundamento, pues quedó satisfecha la obligación a cargo de la sociedad y que fue aducida en los actos acusados, razón por la cual, se modificará la sentencia dictada dentro del expediente 16126 y se ordenará la devolución de \$549.718.000, como lo solicitó la sociedad ante la DIAN. Prospera la apelación de la demandante.

Como corolario de lo anterior, se declarará no probada la excepción propuesta de falta de agotamiento de la vía gubernativa, se confirmará la sentencia dictada dentro del expediente 16006 y se modificará la dictada en el expediente 16126 para anular parcialmente los actos acusados porque compensaron indebidamente \$549.718.000 del saldo a favor de la declaración de IVA del tercer bimestre de 2002, los cuales se ordenará su devolución.

En mérito a 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

1. DECLÁRASE no probada la excepción de falta de agotamiento de la vía gubernativa.

2. CONFÍRMASE la sentencia de 15 de marzo de 2006 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca dictada dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho de QUEBECOR WORLD BOGOTÁ S.A. contra los actos administrativos que decidieron la devolución del saldo a favor de la declaración de ventas del segundo bimestre de 2002 (Exp. 16006).

3. MODIFÍCANSE los numerales 2 y 3 de la sentencia de 7 de junio de 2006 dictada por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho de la actora contra los actos administrativos que decidieron la devolución del saldo a favor de la declaración de ventas del tercer bimestre de 2002 (Exp. 16126); los cuales quedarán así:

“DECLÁRASE la nulidad parcial de las Resoluciones 60801128 de 2002 y 684-00019 de 2003 por medio de las cuales la DIAN compensó \$549.718.000 del saldo a favor de la declaración del impuesto a las ventas del tercer bimestre de 2002 con sanción e intereses según Resolución Recurso de Reconsideración 89 de 2001.

En consecuencia y a título de restablecimiento del derecho, **ORDÉNASE** a la DIAN devolver a QUEBECOR WORLD BOGOTÁ S.A., QUINIENTOS CUARENTA Y NUEVE MILLONES SETECIENTOS DIECIOCHO MIL PESOS MONEDA LEGAL (\$549.718.000 M/L), con los intereses a que hubiere lugar”.

4. CONFÍRMASE en lo demás la sentencia apelada.

RECONÓCESE al abogado Juan Manuel Idrovo como apoderado de la demandante.

RECONÓCESE a la abogada Sandra Patricia Moreno Serrano como apoderada de la demandada.

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

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

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ
PRESIDENTE

LIGIA LÓPEZ DÍAZ

MARÍA INÉS ORTIZ BARBOSA

