

**INTERESES MORATORIOS - No se generan en las compensaciones cuando los saldos a favor son anteriores a las obligaciones vencidas / SALDO A FAVOR - Cuando es anterior a las obligaciones vencidas no se generan intereses moratorios / COMPENSACION DE SALDOS A FAVOR - No se generan intereses moratorios cuando éstos son anteriores a las obligaciones vencidas**

Ahora bien, para la compensación de deudas fiscales se parte del supuesto de la existencia en la cuenta corriente de los impuestos por pagar de cada contribuyente o responsable, de cuando menos dos saldos: uno de naturaleza crédito a favor o a cobrar y otro de naturaleza débito a cargo o a pagar, y es viable en relación con toda clase de impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones que figuren a su cargo, según lo previsto en el literal b) del artículo 815 del E. T. De acuerdo con lo anterior, cuando el saldo a favor determinado en una declaración de renta o de ventas, sea anterior a la fecha en que se hicieron exigibles las obligaciones a cargo del contribuyente o responsable, no habrá lugar a liquidar intereses por mora, pues antes de la existencia de la deuda, se consolidó el saldo a favor por concepto del impuesto. En el caso en estudio no hay lugar al cobro de intereses moratorios sobre las obligaciones tributarias de ventas del 2º bimestre de 2002 y retención de abril del mismo año [por \$499.768.000 y \$605.837.000 respectivamente], tal como lo decidió el Tribunal, dado que el saldo a favor liquidado en las declaraciones del Impuesto sobre la Renta y Complementarios del año gravable de 2001 en cuantía de \$1.105.605.000 cubría en su totalidad las deudas surgidas con posterioridad. De igual forma, con el saldo a favor arrojado en la vigencia fiscal de 2002 en la suma de \$1.221.553.000 se cancelaba lo debido por retención en la fuente de mayo de 2003 e IVA del 3er bimestre de ese año, que totalizan exactamente ese valor.

## **CONSEJO DE ESTADO**

### **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

#### **SECCIÓN CUARTA**

**Consejero ponente ( E ): HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ**

Bogotá D.C., veinticuatro (24) de septiembre de dos mil ocho (2008)

**Radicación número: 25000-23-27-000-2004-00730-01(16138)**

**Actor: SODIMAC COLOMBIA S.A.**

**Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**

**COMPENSACIÓN DE SALDOS A FAVOR**

**FALLO**

Corresponde a la Sala decidir el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la Sentencia del 17 de mayo de 2006 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que anuló parcialmente la Resolución No. 608-0999 y totalmente la No. 684-000059, calendadas 31 de julio y 27 de noviembre, ambas de 2003, expedidas por la Administración Especial de Impuestos de Grandes Contribuyentes de Bogotá D.C.

### **ANTECEDENTES**

El 9 de abril de 2002 la sociedad presentó vía electrónica la declaración de renta y complementarios del año gravable de 2001, con un saldo a favor de \$1.105.605.000.

El 15 de noviembre de 2002 la actora corrigió la declaración, sin variar el saldo a favor.

El saldo a favor registrado en el año de 2001 fue imputado al denuncia rentístico de la vigencia fiscal de 2002, presentada el 9 de abril de 2003, por lo que obtuvo un saldo a favor de \$2.353.461.000.

El 17 de junio de 2003 corrigió la declaración mencionada al disminuir el valor a su favor a \$2.327.158.000.

El 18 de junio de 2003 elevó solicitud de devolución y/o compensación del saldo a favor consignado en el período gravable de 2002, para lo cual indicó que se compensaran las obligaciones de Ventas, segundo bimestre de 2002, por \$499.768.000, Retención (abril/02 y mayo/03) de \$605.837.000 y \$729.492.000; y un reintegro de \$492.061.000.

El 31 de julio presentó petición para modificar la solicitud mencionada, para que el valor que pretendía se le devolviera [\$492.061.000], fuese compensado con la deuda fiscal de Impuesto sobre las Ventas del tercer bimestre de 2003.

El 31 de julio de 2003 con la Resolución No. 608-0999 compensó la suma de \$2.327.158.000, pero liquidó por las obligaciones tributarias intereses de \$90.068.000 y \$109.183.000, lo que redujo en \$292.810.000, la compensación de la deuda del tercer bimestre de 2003.

El 30 de septiembre de 2003, la sociedad interpuso recurso de reconsideración, decidido mediante la Resolución 684-000059 del 27 de noviembre de 2003, en el sentido de confirmar el acto impugnado.

## **LA DEMANDA**

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, la actora solicitó que se anulara el artículo segundo de la Resolución de compensación No. 608-0999 de julio 31 de 2003 y la nulidad total de la No. 684-000059 de noviembre 27 de 2003.

Como restablecimiento del derecho que se declare que no se causaron intereses de mora sobre los saldos a cargo por IVA del 2º Bim/2002 y Retefuente de abril del mismo año.

Invocó como normas violadas los artículos 29 de la Carta Política; 634, 803 y 815 literal b) del Estatuto Tributario; 35 y 59 del Código Contencioso Administrativo.

El concepto de violación se sintetiza así:

La inconformidad la constituye el hecho de que la DIAN compensó unas sumas no solicitadas y no causadas, en la medida que liquidó intereses de mora sobre el IVA del segundo bimestre de 2002 y la retefuente de abril de ese año por valor de \$199.251.000, lo cual ocasionó que compensara solo parcialmente el IVA del tercer bimestre de 2003, ya que los saldos a cargo de IVA y retención surgidos en mayo 15 de 2002, estaban cubiertos en su totalidad con el saldo a favor en Renta en la misma cuantía que tenía a 31 de diciembre de 2001.

Acorde con el artículo 803 del E.T. se tiene por realizado el pago desde la fecha en que los valores imputables ingresen a los bancos, aún a título distinto de pago, como es el caso de saldos a favor generados por las declaraciones tributarias, cuyo pago se entiende efectuado desde el mismo momento en que resulte el saldo a favor.

La DIAN se está lucrando de una suma que es de propiedad de la sociedad y por eso no está obligada a pagar intereses sobre las obligaciones fiscales debidas.

El hecho de que el saldo a favor arrojado en la declaración de renta del año gravable 2001, se hubiera imputado al 2002, no cambia la situación planteada, porque los

valores allí configurados ingresaron a las arcas de la DIAN, desde el momento en que se practicó las retenciones en la fuente a la sociedad desde el 2001.

La imputación no implicó el pago de impuesto de renta del año 2002, ya que ésta última declaración, también, arrojó un saldo a favor y en esas condiciones, lo que se hizo fue aumentar el valor a favor en dicho año.

Según los artículos 803 y 804 del E.T., no hay lugar a entender que los pagos de las declaraciones del IVA del II bimestre y retención en la fuente del IV período de 2002, son extemporáneos y por consiguiente no proceden los intereses moratorios.

La Administración no motiva la decisión de compensar solo parcialmente la deuda del IVA del tercer bimestre de 2003, con lo cual se vulnera el artículo 29 de la Carta.

Si la DIAN hubiera acatado la jurisprudencia del Consejo de Estado, se habría abstenido de compensar unos intereses improcedentes y a cambio habría resuelto positivamente la petición de la actora.

### **OPOSICIÓN**

La DIAN mediante apoderado judicial se opuso a las pretensiones de la demanda con siguientes argumentos:

Los contribuyentes que presenten saldos a favor en sus declaraciones tributarias pueden:

Imputarlos dentro de su declaración privada del mismo impuesto, correspondiente al siguiente período gravable, y, solicitar su compensación con deudas por concepto de impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones que figuren a su cargo.

Adicionalmente el artículo 850 del E.T. dispone la devolución de saldos a favor.

Del saldo a favor originado en una declaración tributaria, el ordenamiento permite al contribuyente hacer uso de cualquiera de las posibilidades referidas, que son excluyentes. Por ello, si el sujeto pasivo opta por imputar su saldo a favor a la declaración del período siguiente, pierde el derecho de solicitar la compensación y/o la devolución de dicho saldo a favor.

Si el contribuyente acude a compensar, debe manifestar el período y el impuesto, en caso contrario, se toma la deuda más antigua, según el orden de imputación que señala el artículo 804 del E.T., por expreso mandato del artículo 15 del Decreto 1000 de 1997.

La compensación tal como está concebida en la legislación, requiere de la solicitud del contribuyente dentro del término de dos años, mientras que la imputación no requiere solicitud expresa ante la Administración.

Al imputar un saldo a favor, aún cuando se genere un mayor saldo a favor, se ha hecho uso de una de las posibilidades previstas en la legislación tributaria para la utilización de los saldos, lo que implica que al efectuar la imputación desaparece el saldo del período y pasa a formar parte del período al cual se imputó.

Si el contribuyente imputa un saldo a favor al período siguiente del mismo impuesto y en virtud de dicha imputación se genera un nuevo saldo a favor, ese puede ser a su vez objeto de una nueva imputación, compensación o devolución, según sea, pero no es procedente en relación con los períodos cuyos saldos fueron imputados aplicar la compensación, porque las opciones son excluyentes.

El numeral 2° del artículo 857 del E.T. contempla como una de las causales de rechazo definitivo de la devolución o compensación, que el saldo a favor objeto de la solicitud haya sido compensado o imputado.

Para el caso examinado, el derecho a solicitar la compensación del saldo a favor originado del impuesto de renta del año 2001, desapareció cuando el sujeto pasivo decidió imputarlo al año siguiente 2002, de tal suerte que los saldos a cargo registrados en la declaración de retención en la fuente por el mes de abril de 2002 y ventas del segundo bimestre de ese año, causaron intereses moratorios, pues a pesar de haberse consolidado el saldo a favor con anterioridad a las deudas que se pretendían compensar, la Administración no lo podía efectuar directamente y la sociedad contribuyente no hizo uso de ese derecho y destinó ese saldo al período posterior.

La motivación del acto atacado tuvo por finalidad garantizar que no fueran producto de la arbitrariedad de los funcionarios, sino sometidos a los preceptos legales y objeto de recursos por parte de los interesados, por tanto, no le asiste razón al demandante cuando afirma una falsa motivación del acto acusado.

## **LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca en providencia de 17 de mayo de 2006, anuló el artículo segundo de la Resolución No 608-0999 de julio 31 de 2003, y la totalidad de la Resolución No 684-000059 de noviembre 27 de 2003 expedidas por la DIAN. Las razones de la decisión fueron:

La sociedad presentó declaración de renta y complementarios del año gravable de 2001 y determinó un saldo a favor de \$1.105.605.000.

Corrigió la declaración del año enunciado, pero el saldo a favor se mantuvo sin variación alguna, y lo imputó a la declaración del año 2002, para un saldo a favor de \$2.353.461.000.

La sociedad el 17 de junio de 2003 corrige su declaración del año 2002 y en ella determinó un saldo a favor de \$2.327.158.000, que no discutió la Administración y además decide compensar.

El saldo a favor de 2001 se llevó en arrastre a la declaración de renta y complementarios del período gravable siguiente, o sea el 2002, en virtud de la imputación que la sociedad realizó y que se encuentra determinada en el inciso b) del artículo 815 del E.T., actuación ejecutada por el contribuyente que se ajustó a las normas que regulan la materia.

A 31 de diciembre de 2001 se configuró un saldo a favor de \$1.105.605.000, y con posterioridad se liquidó el valor del IVA del segundo bimestre de 2002 y reafuente del cuarto período del mismo año, por ello no hay lugar a la liquidación y cobro de intereses moratorios sobre esas sumas.

Desde el momento en que surgió la obligación de pagar los impuestos respectivos, existía un saldo a favor de la actora y otro a favor de la Administración, por lo cual no procede la liquidación de intereses.

## **RECURSO DE APELACIÓN**

La DIAN a través de apoderado, impugna la sentencia del a quo, para que en su lugar declare la legalidad de la actuación de la administración, con base en lo siguiente:

El contribuyente arrastró su saldo a favor del 2001 al año 2002, en virtud de la imputación consagrada en el artículo 815 del Estatuto Tributario, y sobre éste nuevo saldo se computan los términos legales establecidos para su solicitud, dos años después del vencimiento para declarar [art. 854 ib].

Aceptar la tesis del a quo equivaldría a decir que los saldos a favor, imputados de un período a otro pueden ser solicitados de manera independiente respecto de la declaración en que se originaron y por tanto, el término es superior a los dos años, en una errónea interpretación.

El saldo a favor imputado por la actora, entra a formar uno nuevo, de tal suerte, que el valor total que solicita compensar o devolver, lo es respecto de la declaración del año gravable de 2002, computándose respecto de ella, tanto los términos para devolver o compensar, como aquellos respecto de los cuales se entiende realizado el pago para la eventual liquidación de intereses moratorios, con relación a las obligaciones a cargo.

Dividir los saldos a favor implicaría que pueda ser rechazada una compensación respecto de la parte del saldo a favor que corresponda a una imputación de períodos anteriores, pues tendría más de dos años desde el vencimiento del plazo para declarar el 2001, por lo que carecería de sentido la imputación.

### **APELACIÓN ADHESIVA**

La demandante adhiere al recurso impugnativo de la demandada, para que se estudie el argumento de la falta de motivación de la Resolución de Compensación No. 608-0999 de julio 31 de 2003, al compensar intereses y por esa causa negar la compensación total del IVA del tercer bimestre de 2003.

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La demandante reiteró lo dicho en las distintas etapas procesales y transcribió apartes de sentencias del Consejo de Estado que respaldan su argumentación.

La demandada insiste en que las opciones de imputación, compensación y devolución son excluyentes, por lo que al utilizar la primera desaparece el saldo del período y pasa a formar parte del que lo imputó, punto que ha sido reconocido por la Alta Corporación en pronunciamientos recientes, como el proferido el 29 de junio de 2006.

## **MINISTERIO PÚBLICO**

Solicitó confirmar la sentencia atacada, porque no es procedente cobrar por parte del Estado, intereses de mora al contribuyente, siempre que en las arcas de la Administración existan saldos a favor de éste.

Dentro del plenario está demostrado que el saldo a favor de SODIMAC S.A. del año 2002 de \$2.327.158.000, se produjo como consecuencia del arrastre del saldo a favor liquidado en la declaración de renta de 2001 en cuantía de \$1.105'605.000, cifra que la Administración consideró real y reconoció a favor de la sociedad, compensándola con los impuestos aludidos y con los intereses moratorios, indebidamente tasados.

El saldo a favor reclamado por la actora a partir de 31 de diciembre de 2001 y en la misma fecha para 2002; el cual la sociedad el 18 de junio de 2003 solicitó compensarlo con el IVA del segundo bimestre de 2002 y 3° de 2003, y la retención de abril de 2002 y mayo de 2003, no causaba intereses moratorios, a menos que el saldo existente fuera inferior al monto de los impuestos cuyo pago se solicitó compensar, en éste caso se podría generar sólo respecto de esa diferencia.

Con la sentencia de mayo 15 de 2003, M.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié se resuelve la apelación adhesiva.

## **CONSIDERACIONES**

El proyecto de sentencia elaborado por la Consejera a quien se repartió el negocio fue negado en Sala del 10 de abril de 2008. Al haberse reestudiado el caso, la Sala vuelve por mayoría a la ponencia inicial.

Corresponde decidir la legalidad de los actos administrativos que accedieron a compensar la suma de \$2.327.158.000 registrado como saldo a favor en la declaración de renta y complementarios del año gravable de 2002, con deudas fiscales de IVA del II bimestre de 2002, III bimestre de 2003 y Retención de abril de 2002 y mayo de 2003.

Antes de entrar a dilucidar el fondo de la controversia, la Sala encuentra infundado el cargo aducido en la apelación adhesiva, relacionado con la falta de motivación de la Resolución que ordenó la compensación, toda vez que contiene en forma sumaria, los

elementos fáctico – jurídicos que permiten el cálculo de intereses sobre las obligaciones objeto de compensación, de tal manera, que se cumple con el presupuesto ordenado en el artículo 35 del Código Contencioso Administrativo.

Por tanto, el problema jurídico versa en la procedencia de liquidar intereses moratorios por obligaciones tributarias, en el evento en que el contribuyente acuda a la figura de la compensación con saldos a favor de un período fiscal, provenientes de la aplicación del arrastre o imputación.

Para la DIAN cuando se imputa un saldo a favor al período subsiguiente, el contribuyente dispuso de él, y en consecuencia, ello excluye las demás posibilidades, pues no es procedente pretender compensarlo con deudas a cargo del contribuyente ni solicitar su devolución.

De acuerdo con los términos del artículo 803 del Estatuto Tributario, se tiene por realizado el pago del impuesto, desde la fecha en que los valores imputables ingresen a las oficinas de impuestos nacionales o a las entidades autorizadas para el recaudo, aun a título distinto del pago, como los depósitos, buenas cuentas, retenciones en la fuente, o que resulten como saldos a favor por cualquier concepto.

En este sentido se ha pronunciado en forma reiterada la jurisprudencia del Consejo de Estado (cfr. entre otras, las sentencias de 24 de abril de 1998, radicación 8744, actor: Inversiones Cromos S.A.; de 12 de junio de 1998, radicación 8817, actor: Colcordes Ltda.; de 27 de febrero de 2003, radicación 2000-0631, No interno: 12862; actor: Plastihogar Ltda; de 15 de mayo de 2003, radicación 2000-05778, No. interno 13384, actor: Arotec Colombia S.A.).

La compensación como modo de extinguir las obligaciones, obra ipso iure, no obstante, la ley exige que sea invocada o solicitada por quien la pretende hacer valer [arts. 1719 del C. C., 306 del C.P.C]. En materia tributaria, además debe cumplirse los requisitos fijados de manera especial por el legislador [arts. 815, 816, 850, 856 y 857 s.s. del E.T.].

Así, surtido el trámite legal, verificada por parte de la Administración la existencia de obligaciones pendientes de pago y a cargo del contribuyente, hay lugar a la compensación sin perjuicio de la posterior aprobación por la Administración.

Ahora bien, para la compensación de deudas fiscales se parte del supuesto de la existencia en la cuenta corriente de los impuestos por pagar de cada contribuyente o responsable, de cuando menos dos saldos: uno de naturaleza crédito a favor o a cobrar y otro de naturaleza débito a cargo o a pagar, y es viable en relación con toda clase de impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones que figuren a su cargo, según lo previsto en el literal b) del artículo 815 del E. T.

De acuerdo con lo anterior, cuando el saldo a favor determinado en una declaración de renta o de ventas, sea anterior a la fecha en que se hicieron exigibles las obligaciones a cargo del contribuyente o responsable, no habrá lugar a liquidar intereses por mora, pues antes de la existencia de la deuda, se consolidó el saldo a favor por concepto del impuesto.

En el caso en estudio no hay lugar al cobro de intereses moratorios sobre las obligaciones tributarias de ventas del 2° bimestre de 2002 y retención de abril del mismo año [por \$499.768.000 y \$605.837.000 respectivamente], tal como lo decidió el Tribunal, dado que el saldo a favor liquidado en las declaración del Impuesto sobre la Renta y Complementarios del año gravable de 2001 en cuantía de \$1.105.605.000 (fl. 184 c.a.), cubría en su totalidad las deudas surgidas con posterioridad.

De igual forma, con el saldo a favor arrojado en la vigencia fiscal de 2002 en la suma de \$1.221.553.000 se cancelaba lo debido por retención en la fuente de mayo de 2003 e IVA del 3er bimestre de ese año, que totalizan exactamente ese valor.

Conforme a lo anterior, no hay lugar a la liquidar intereses moratorios de \$90.068.000 por la obligación de IVA, segundo bimestre de 2002, ni de \$109.183.000 por la de retención en la fuente de abril del mismo año, de ahí que es procedente compensar en su totalidad la deuda de Impuesto sobre las Ventas del tercer bimestre de 2003, tal como se muestra en el siguiente cuadro:

CONCEPTO	PERÍODO	SALDO A FAVOR	IMPUESTO
RENTA	2001	1.105.605.000	
IVA	2°/BIM/02		499.768.000
RETEFUENTE	ABRIL/02		605.837.000
RENTA	2002	1.221.553.000	
RETEFUENTE	MAYO/03		729.492.000
IVA	3°/BIM/03		492.061.000
<b>TOTAL</b>		2.327.158.000	2.327.158.000

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,

**FALLA**

**1. CONFÍRMASE** la sentencia apelada

**2. RECONÓCESE** personería a la abogada SANDRA PATRICIA MORENO SERRANO en los términos del poder a ella conferido.

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

La anterior providencia fue discutida y aprobada en la sesión de la fecha.

**HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ**  
Presidente de la Sección

**LIGIA LÓPEZ DÍAZ**  
Salva Voto

**MARÍA INÉS ORTIZ BARBOSA**

**DANIEL MANRIQUE GUZMÁN**  
Conjuez