

INTERESES A FAVOR DEL CONTRIBUYENTE - No proceden intereses moratorios adicionales sobre la mora

La DIAN reconoció los intereses moratorios desde el vencimiento del término para devolver (ejecutoria de la sentencia del Consejo de Estado, 5 de junio de 2003) hasta la fecha de emisión del título o cheque respectivo (16 de julio de 2003, fecha de la emisión de los TIDIS por \$7.064.548.000). Como lo que se pretende a través de esta demanda es que se reconozcan intereses moratorios adicionales por la mora en el pago de los intereses señalados, a juicio de la Sala no resulta aplicable el artículo 863 del Estatuto Tributario, como se advirtió.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 863

TITULO EJECUTIVO - Lo es la certificación de la División de recaudación / LIQUIDACION PRIVADA - Es título ejecutivo

La Sala puntualiza que el tema que se controvierte, ya fue objeto de pronunciamiento en un proceso similar, en el que se consideró que la certificación de la División de Recaudación era suficiente para hacer la imputación, conforme con el numeral 1 del artículo 828 del Estatuto Tributario. En el proceso anterior, si bien no se discutía el valor determinado como saldo a pagar en la declaración privada, en ese caso del impuesto de renta del año 2004, la deuda a que hacía referencia la certificación se derivaba de la reimputación de los pagos que se hicieron por cuotas, de la suma liquidada en la declaración del impuesto y, por lo tanto, la actuación de cobro se fundamentó en el saldo insoluto de la liquidación privada, que presta mérito ejecutivo de conformidad con el numeral 1° del artículo 828 del Estatuto Tributario. En el presente caso la imputación en los actos demandados se efectuó con base en las certificaciones del 4 y 14 de octubre de 2004 del Grupo de Registro y Cumplimiento Voluntario de la División de Recaudación de la Administración de Grandes Contribuyentes de Bogotá (el extracto detallado de la cuenta corriente del impuesto de renta que informa el valor pendiente de pago obra a folio 70 del cuaderno de antecedentes). Como la deuda se derivó de la reimputación de los pagos de la suma liquidada en la declaración del impuesto de renta de 2003, que se hicieron por cuotas, el título ejecutivo, indudablemente, es la liquidación privada del impuesto que, como se dijo, presta mérito ejecutivo de conformidad con el numeral 1° del artículo 828 del Estatuto Tributario, para lo cual es suficiente la certificación sobre la existencia y el valor de la liquidación privada.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 828 NUMERAL 1

SOBRETASA DEL IMPUESTO DE RENTA - No es un tributo independiente del impuesto de renta sino un porcentaje adicional / PRIMERA CUOTA DEL IMPORRENTA PARA GRANDES CONTRIBUYENTES - Su cálculo se hace sobre el Total Saldo a Pagar que incluye el anticipo de la sobretasa

Ahora bien, en relación con la discusión sobre la inexistencia de la obligación, la Sala advierte que no es correcto lo que afirma la demandante sobre el entendimiento que debe dársele al artículo 13 del Decreto 3805 de 2003, pues como lo señaló en la sentencia que decidió sobre la legalidad del Concepto 007600 del 10 de febrero de 2004, si en el Decreto 3805 de 2003 el Gobierno Nacional estableció que el valor de la primera cuota del impuesto de renta, calculado para el año gravable 2003, no podía ser inferior al 20% del saldo a pagar del año gravable de 2002, no existe razón válida para excluir el anticipo de la sobretasa del 2003, pues es un factor que hace parte del impuesto de renta, y

aunque su pago se efectúe en fechas distintas a las del impuesto, no cambia su naturaleza y su inescindibilidad del mismo. En esa sentencia se explicó que la creación de la sobretasa del 10% sobre el impuesto de renta, llamada inicialmente contribución especial, tuvo por finalidad mejorar el recaudo "Como una medida excepcional, y sólo para el período gravable 2003 [...] que recaería sobre los contribuyentes obligados a declarar". Por lo tanto, la sobretasa del impuesto de renta, creada por la Ley 788 de 2002 y modificada por la Ley 863 de 2003, no es un tributo independiente del impuesto, pues es un porcentaje adicional, cuyo pago recae en los contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta, equivalente al 10% del impuesto neto de renta determinado por los años gravables del 2003 al 2006. Por los anteriores argumentos, como lo determinó el a quo, no le asiste razón a la demandante cuando desconoce la deuda por el pago de la primera cuota del impuesto de renta del año gravable 2003, pues para determinar la base y efectuar el cálculo debió incluir tanto la sobretasa como el anticipo pagado en la declaración del impuesto de renta del período 2002. Como así no lo hizo, se generó un saldo insoluto de \$712.678.000 que debía ser compensado con las sumas reconocidas a favor de ECOPETROL.

PAGO DEL IMPUESTO - Fecha en que se entiende pagado / COMPENSACION DE SALDOS A FAVOR - No obstante que opera ipso jure se requiere que sea solicitada por quien pretende hacerla valer / COMPENSACION DE SALDOS A FAVOR - No se causan intereses de mora si las obligaciones se hicieron exigibles con posterioridad a la fecha en la que se originó el saldo a favor objeto de la imputación / INTERESES MORATORIOS - Causación en saldos a favor / INTERES MORATORIO EN COMPENSACIONES DE SALDO A FAVOR - Se acusan desde que los valores imputables ingresen a la oficina de impuestos

Para esta Corporación, según el artículo 803 del Estatuto Tributario, se tiene como fecha de pago del impuesto, respecto de cada contribuyente, aquélla en que los valores imputables hayan ingresado a las oficinas de Impuestos Nacionales o a los Bancos autorizados, aún en los casos en que se hayan recibido inicialmente como simples depósitos, buenas cuentas, retenciones en la fuente, o que resulten como saldos a su favor por cualquier concepto. Como lo señaló la Sala en sentencia del 2 de abril de 2009, la compensación como modo de extinguir las obligaciones obra ipso iure, pero 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 deben cumplirse los requisitos fijados de manera especial por el legislador [arts. 815, 816, 850, 856 y 857 s.s. del E.T.]. También debe verificarse la existencia de las obligaciones pendientes de pago y a cargo del contribuyente, con miras a impedir los posibles fraudes que podrían cometerse en caso de que todas las obligaciones o algunas de ellas fueran inexistentes, esto es, que no se dieran los requisitos legales de la compensación (arts. 856 y 857 del Estatuto Tributario). En sentencia del 27 de febrero de 2003, Exp. 12862, reiterada en diferentes oportunidades, la Sala señaló que cuando se solicita compensación de saldos a favor que resulten de la imputación de saldos anteriores, no se causan intereses de mora si las obligaciones se hicieron exigibles con posterioridad a la fecha en la que se originó el saldo a favor objeto de la imputación. Lo anterior porque " ... se considera que el saldo crédito del contribuyente tiene como parámetro para efectos de la causación de intereses, el criterio de pago dispuesto en el artículo 803 del Estatuto Tributario, según el cual 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 o retenciones en la fuente, o que resulten como saldos a favor

por cualquier concepto". En el presente caso los valores pagados en exceso ingresaron a los bancos en 1996, cuando ECOPETROL declaró y pagó el impuesto de renta y complementarios de 1995, de manera que desde esta fecha dichos valores, en términos del artículo 803 del Estatuto Tributario, eran imputables para el pago de impuestos cuya obligación naciera con posterioridad a esa fecha. Cuestión diferente es que, sólo con ocasión de la sentencia del Consejo de Estado, se hubiera consolidado ese pago en exceso. En todo caso el pago estaba desde 1996. La Sala advierte que el mismo artículo 803 del Estatuto Tributario se refiere al ingreso a las arcas del Estado, aún como simples depósitos, retenciones o saldos a favor por cualquier concepto, que son aptos para ser imputables a favor del mismo contribuyente por concepto de cualquier impuesto. Bajo el anterior criterio, para la Sala no es acertado lo señalado por la DIAN en los actos acusados, en el sentido de que en este caso las contribuciones especiales de septiembre de 1998 y febrero de 1999, para la fecha en que se realizó la compensación (19 de octubre de 2004), no se habían pagado, pues tal determinación surgió de la liquidación de intereses moratorios calculados entre el 22 de octubre de 1998 y el 28 de octubre del mismo año (1 mes), y entre el 2 de abril de 1999 y el 9 de abril de 1999 (1 mes), cuando en virtud del artículo 803 del Estatuto Tributario, y teniendo en cuenta el pago en exceso realizado en 1996, no era dable liquidar los intereses moratorios

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 803

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO

Bogotá, DC., febrero veintitrés (23) de dos mil once (2011)

Radicación número: 25000-23-27-000-2005-00560-01(16578)

Actor: ECOPETROL S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Referencia: FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 14 de marzo de 2007, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que denegó las pretensiones¹ de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho de ECOPETROL S.A. contra los actos

¹ Dispuso la sentencia:

"1. DENIEGANSE las pretensiones de la demanda.

2. En firme el presente proveído, y hechas las anotaciones correspondientes, devuélvanse los antecedentes administrativos a la oficina de origen y archívese el expediente. Por secretaría devuélvase al demandante y/o su apoderado el remanente de lo consignado para gastos del proceso. "

administrativos que reconocieron a favor de la sociedad intereses corrientes y moratorios por el pago en exceso del impuesto de renta y complementarios de 1995, y decidieron una compensación con deudas a cargo de la actora por retenciones en la fuente de 1996 y 1997, impuesto de renta 2003, contribución especial de 1998 y 1999 e impuesto a las ventas por el VI bimestre de 2003.

I) ANTECEDENTES

ECOPETROL S.A. presentó la declaración del impuesto de renta y complementarios por el año gravable 1995, con un saldo a pagar de \$46.215.976.000.

Previa solicitud de la demandante, la DIAN practicó la Liquidación Oficial de Corrección No. 088 del 16 de abril de 1998, en la que determinó un saldo a pagar de \$19.582.719.000. En consecuencia, se originó un pago en exceso a favor de ECOPETROL por \$26.633.257.000.

ECOPETROL solicitó la devolución del pago en exceso por valor de \$26.574.834.000, teniendo en cuenta que, previamente, la DIAN le había devuelto \$58.423.000. De la suma solicitada en devolución la DIAN mediante Resolución No. 00376 del 5 de mayo de 2000 devolvió \$8.314.821.000. Por lo tanto, quedó un saldo pendiente por devolver de \$18.260.013.000, que fue declarado improcedente, provisionalmente, mediante Auto No. 002 del 5 de mayo de 2000.

Previo requerimiento especial, la DIAN mediante la Liquidación de Revisión No. 90019 del 6 de abril de 1999, modificó la liquidación de corrección y aumentó el impuesto a pagar de \$19.582.719.000 a \$37.842.732.000.

Agotada la vía gubernativa e instaurada la acción de nulidad y restablecimiento del derecho contra la liquidación de revisión y la resolución del recurso de reconsideración, el Consejo de Estado, mediante sentencia del 13 de marzo de 2003, aclarada por auto del 21 de mayo de ese mismo año, anuló parcialmente los actos demandados y determinó como saldo a pagar por impuesto de renta de 1995 a cargo de ECOPETROL la suma de \$30.778.184.000. El fallo quedó ejecutoriado el 5 de junio de 2003.

Como consecuencia del fallo se generó un pago en exceso a favor de ECOPETROL por \$15.437.792.000, correspondiente a la diferencia entre el saldo a pagar declarado y efectivamente pagado por ECOPETROL, y el saldo a pagar establecido por el Consejo de Estado.

Como la DIAN había devuelto a ECOPETROL \$8.373.244.000, resultaba un saldo por devolver de \$7.064.548.000 más los intereses corrientes y moratorios generados conforme con el artículo 863 del Estatuto Tributario.

El 16 de julio de 2003 la DIAN mediante Resolución 608-0876 reconoció a favor de ECOPETROL la devolución de la suma de \$7.064.548.000, así como la causación de los intereses de que trata el artículo 863 del Estatuto Tributario. Los intereses no fueron compensados ni devueltos porque no existía apropiación presupuestal².

² En el encabezado de la primera hoja de la Resolución No. 608-0876 aparece como fecha del acto el 16 de junio de 2003, sin embargo, en las siguientes hojas y conforme al texto del acto administrativo, la fecha correcta es 16 de julio de 2003 (folio 106 c.ppal.)

El 6 de agosto de 2004 el Grupo de Sentencias y Devoluciones de la Secretaría General de la DIAN solicitó a la División de Recaudación que efectuara la correspondiente Resolución de Compensación de Intereses.

El 19 de octubre de 2004 la DIAN mediante Resolución No. 608-1705 reconoció a favor de ECOPETROL la suma de \$5.570.108.000; por concepto de intereses corrientes (\$5.360.610.000) y moratorios (\$209.498.000) sobre la suma devuelta mediante Resolución No. 608-0876 del 16 de julio de 2003 (\$7.064.548.000). Los intereses corrientes los calculó desde el 5 de mayo de 2000 (Auto 002 de improcedencia de la devolución) hasta el 13 de marzo de 2003 (sentencia del Consejo de Estado), y los intereses moratorios desde el 5 de junio de 2003 (ejecutoria de la sentencia del Consejo de Estado) hasta el 16 de julio de 2003 (fecha de la resolución de devolución 608-0876). En ese acto administrativo ordenó compensar la suma de \$2.195.862.873 con deudas a cargo de la demandante, y que se devolviera la suma de \$3.374.245.127.

Interpuestos los recursos de reposición y en subsidio de apelación contra la Resolución No. 608-1705, la DIAN mediante Resolución No. 311-00004, del 9 de noviembre de 2004, decidió la reposición y modificó la resolución impugnada en el sentido de reconocer la suma de \$6.002.249.000; por concepto de intereses corrientes (\$5.792.751.000) y moratorios (\$209.498.000). Los intereses corrientes los calculó desde el 5 de mayo de 2000 (fecha de la Resolución No. 00376) hasta el 5 de junio de 2003 (fecha de notificación de la sentencia del Consejo de Estado), y los intereses moratorios no los modificó. En consecuencia, ordenó compensar la suma de \$2.303.745.873 con deudas a cargo de la demandante y que se devolviera la suma de \$3.698.503.127.

El 26 de noviembre de 2004 la DIAN mediante la Resolución No. 200.007 decidió el recurso de apelación y confirmó la Resolución No. 311-00004 del 9 de noviembre de 2004.

II) DEMANDA

ECOPETROL S.A. solicitó la nulidad de las Resoluciones Nos. 608-1705, del 19 de octubre de 2004; 311-00004, del 9 de noviembre de 2004; y 200.007, del 26 de noviembre de 2004, y a título de restablecimiento del derecho pidió que, adicionalmente a los intereses corrientes y moratorios reconocidos en la Resolución No. 311-00004, del 9 de noviembre de 2004, se reconocieran los intereses moratorios generados sobre el valor pendiente de pago efectivo a la fecha, es decir, respecto de \$4.560.442.141, suma que resulta de restar al valor total reconocido por la DIAN de \$6.002.249.014 el valor de las compensaciones aceptadas por ECOPETROL por \$1.441.806.873. Estos intereses se deberán liquidar desde el 16 de julio de 2003 (fecha de la Resolución de devolución 608-0876) hasta su giro efectivo, que a la fecha de presentación de la demanda ascendían a \$2.029.294.298.

Solicitó igualmente que se ordenara la compensación únicamente de la suma de \$1.441.806.873 con las obligaciones fiscales a cargo de ECOPETROL por concepto de retención en la fuente de los meses de marzo a diciembre de 1996 y marzo a junio de 1997, de la contribución especial de septiembre de 1998 y febrero de 1999, e IVA por el sexto bimestre de 2003. Pidió que se devolviera el saldo por la suma de \$4.560.442.141 más los intereses moratorios generados, conforme lo requirió anteriormente. Solicitó, también, que se ordenara al Grupo de Sentencias y Devoluciones de la Secretaría General de la Dirección de Impuestos

y Aduanas Nacionales seguir con el proceso de devolución del valor indicado precedentemente.

Como petición subsidiaria formuló la consistente en que en caso de que no se reconocieran los intereses moratorios señalados, se ordenara el reconocimiento de la actualización de la suma de \$4.560.442.141 con el IPC, desde el 16 de julio de 2003 (fecha de la compensación correcta) hasta el pago efectivo a favor de ECOPETROL de los intereses de que trata el artículo 863 del Estatuto Tributario.

Citó como normas violadas los artículos 13, 29 y 363 de la Constitución Política; 683, 742, 803, 828 y 863 del Estatuto Tributario; 1653 del Código Civil y 264 de la Ley 223 de 1995, y al desarrollar el concepto de la violación formuló los siguientes cargos:

1. Violación del artículo 863 del Estatuto Tributario. El artículo 863 del Estatuto Tributario establece que se causan intereses moratorios a partir del vencimiento del término para devolver y hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación. Señaló que en este caso la DIAN liquidó los intereses moratorios desde la providencia que reconoció el pago en exceso hasta la fecha de la resolución que ordenó el pago del capital adeudado y los intereses que se causarían de conformidad con el artículo 863 del Estatuto Tributario, pero olvidó que para esa fecha, e inclusive a la de presentación de esta demanda, la Administración sólo había reconocido, a través de giro efectivo (TIDIS), el capital adeudado. Como quedaba pendiente el giro efectivo de \$6.002.249.014 (\$5.792.751.295 por intereses corrientes y \$209.497.719 por intereses moratorios), la DIAN debió reconocer sobre estas sumas la causación de intereses moratorios en el mismo acto en que se reconocieron (Resolución No.31100004 del 9 de noviembre de 2004).

Anotó que no tenía justificación que la DIAN hubiera determinado sólo 41 días de mora, pues olvidó que desde 1996 ECOPETROL le pagó en exceso la suma de \$15.437.792.000, los cuales se devolvieron en forma fraccionada, y la suma de \$7.064.548.000 fue devuelta sólo hasta el 2003, es decir, 7 años después de que fue recibida de forma improcedente, período dentro del cual la DIAN se lucró con ella. Esta suma debió ser devuelta el 5 de mayo de 2000. Olvidó, además, que cuando se reconoció ese valor se debió girar en su totalidad, es decir, la suma de \$7.064.548.000 más \$5.792.751.000 por intereses corrientes y \$209.497.719 por intereses moratorios.

Consideró que se deben tener en cuenta los siguientes hechos para el reconocimiento de intereses de mora:

- Solicitud de devolución del pago en exceso: 21 de marzo de 2000.
- El vencimiento del plazo para devolver el total adeudado (\$7.064.548.000 más \$5.792.751.000 por intereses corrientes y \$209.497.719 por intereses moratorios): 16 de julio de 2003.
- Fecha de emisión de TIDIS por \$7.064.548.000: 16 de julio de 2003.
- Saldo pendiente por pagar de \$6.002.249.014, desde el 16 de junio de 2003 (sic).
- Deudas pendientes de pago el 16 de junio de 2003 (sic) \$1.441.806.873, por retenciones, contribución especial, e IVA.
- Valor pendiente de pago a la fecha de la demanda (20 de abril de 2005): \$4.560.442.141 (valor que resulta de \$6.002.249.014, pendientes de pago, menos las compensaciones aceptadas por ECOPETROL por \$1.441.806.873).

Sobre ese valor se deben liquidar 644 días de intereses moratorios, desde el 16 de julio de 2003, fecha de expedición de la Resolución No. 608-0876, que ordenó devolver, hasta el 20 de abril de 2005, fecha en la que se radicó la presente demanda, a la tasa del 25.22% (Decreto 297 de 2003). Lo cual arroja unos intereses moratorios de \$2.029.294.298.

2. Violación del artículo 1653 del Código Civil. La DIAN no respetó la correcta imputación de pagos, pues el pago reconocido mediante la Resolución No. 608-0876, del 16 de julio de 2003, lo imputó de manera directa al capital que la DIAN le adeudaba al contribuyente en ese momento, y no a los intereses, como lo ordena la norma, y sin que el contribuyente hubiera consentido de manera expresa que se hiciera a capital.

Como la DIAN le debía a Ecopetrol capital e intereses, la suma que recibió el 16 de julio de 2003 de \$7.064.548.000, conforme con la norma del Código Civil, primero se imputaría a los intereses generados hasta dicha fecha, en cuantía de \$6.002.249.000 (como la misma DIAN los liquidó), y el remanente, de \$1.062.298.986, se imputaría a capital. Esto daría como resultado que al 17 de julio de 2003 la DIAN le adeudaba un capital de \$6.002.249.000.

En consecuencia, la DIAN no tuvo en cuenta el artículo 1653 del Código Civil, y liquidó unos intereses como si toda la deuda hubiese sido pagada el 16 de julio de 2003, lo cual trae una disminución patrimonial para Ecopetrol, puesto que sobre los intereses adeudados no se ha reconocido rendimiento o actualización.

La imputación de pagos que consagra el Código Civil, tiene su reconocimiento a nivel tributario, para las deudas a favor de la Administración, en el artículo 804 del Estatuto Tributario. Por lo tanto, no hay motivo para que haya un tratamiento diferente para el contribuyente.

Si la imputación del pago que se hizo de \$7.064.548.000 más intereses corrientes y moratorios, lo hubiera sido conforme con el artículo 1653 del Código Civil, quedaría pendiente un saldo de capital, luego de la compensación por \$4.560.442.141, sobre el cual se deben reconocer intereses moratorios calculados como se mencionó en el cargo anterior.

3. Falta de reconocimiento de la indexación o actualización. Como la DIAN no ha pagado la totalidad de los intereses adeudados a la actora, se debió reconocer la actualización por inflación sobre la suma reconocida, pues se ha ocasionado una disminución del poder adquisitivo de esa suma. El Consejo de Estado y la Corte Constitucional han considerado la procedencia de la actualización por inflación como una expresión del principio de justicia y equidad tributaria³. La actualización se debe reconocer desde la fecha en que la Administración debió girar la suma reconocida (16 de julio de 2003) hasta el pago efectivo.

4. Violación del artículo 828 del Estatuto Tributario en cuanto la DIAN compensó con el impuesto de renta del año gravable 2003. Según la DIAN, ECOPETROL adeudaba el impuesto de renta del año gravable 2003, con el cual compensó el pago en exceso. Sin embargo, para la fecha de la compensación no había un título ejecutivo con base en el cual se hiciera el cobro, sino una certificación de la deuda, del 3 de septiembre de 2004, que no es un acto administrativo y que, por lo mismo, no fue objeto de traslado previo a ECOPETROL para su controversia.

³ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Exp. 12324 MP Germán Ayala Mantilla y Corte Constitucional, sentencia C-549 de 1993 MP Vladimiro Naranjo Mesa.

El Consejo de Estado ha considerado que es ilegal adelantar una acción de cobro con base en una certificación de la Administración de Impuestos y sin la expedición de un acto administrativo que le permita al contribuyente controvertir las compensaciones directas efectuadas por los entes fiscales⁴.

Adujo que ECOPETROL no debe suma alguna por concepto del impuesto de renta del año gravable 2003, pues el valor total a pagar declarado fue pagado oportunamente y a cabalidad, conforme con el artículo 13 del Decreto 3805 de 2003. En consecuencia, no existe acto administrativo ejecutoriado que sirva de título ejecutivo para efectuar la compensación directa con cargo a ese impuesto. Tampoco se dio traslado de la certificación expedida el 3 de septiembre de 2004. Por lo tanto, se violó el debido proceso y el derecho de defensa de la actora.

El fundamento, que señaló la DIAN en las resoluciones demandadas, de la supuesta obligación por el impuesto de renta de 2003 es el Concepto 7600 de 2004, según el cual la base de cálculo de la primera cuota del impuesto de renta del año gravable 2003 era el 20% del total saldo pagar (HA) de la declaración de renta de 2002, que incluyó el anticipo de la sobretasa del año 2003. Este concepto no es, ni puede considerarse, un título ejecutivo.

Adicionalmente expuso las razones por las cuales consideró que el Concepto 7600 de 2004 era ilegal, conforme se manifestó en la demanda que ECOPETROL presentó ante el Consejo de Estado contra el mencionado Concepto, demanda que fue radicada con el número 15048.

Finalmente alegó que el artículo 13 del Decreto 3805 de 2003 estableció los plazos para declarar y pagar el impuesto sobre la renta y el anticipo para los grandes contribuyentes por el año gravable de 2003, determinando que el valor de la primera cuota del impuesto no podía ser inferior al 20% del saldo a pagar del año gravable 2002, y como este artículo aludía únicamente al impuesto de renta, el saldo a pagar de la primera cuota, era por concepto del citado impuesto. En consecuencia, la base para liquidar la primera cuota no debió incluir el valor del anticipo de la sobretasa del impuesto de renta, pues aunque su inclusión es obligatoria en el renglón HA, para determinar el total saldo a pagar no debió tenerse en cuenta. Que en el presente caso ECOPETROL no tenía que incluir dentro del pago de la primera cuota del impuesto de renta el monto correspondiente al anticipo de la sobretasa del impuesto de renta, de manera que las sumas pagadas por ECOPETROL en las fechas indicadas en el mencionado decreto, fueron correctas, y no existe ningún saldo pendiente por pagar.

5. Violación del artículo 803 del Estatuto Tributario. La DIAN desconoció esta disposición porque liquidó intereses de mora sobre unas obligaciones generadas con posterioridad al pago en exceso realizado por ECOPETROL en el año 1996. Para todos los efectos, la fecha de pago de impuestos es aquella en la que los valores imputables hayan ingresado a las oficinas de impuestos o a los bancos autorizados. Es decir, cuando el pago en exceso tiene fecha anterior al vencimiento de las obligaciones de pago, no hay lugar a liquidar intereses por mora hasta la concurrencia del valor del pago en exceso o no debido. Así lo ha reconocido la DIAN, según la Instrucción 0012 de 1991, y reiterada jurisprudencia del Consejo de Estado⁵.

⁴ Sobre el punto citó las sentencias del 9 de octubre de 1992 y del 8 de marzo de 1996. Consejo de Estado. Sección Cuarta. 1650 MP. Jaime Abella Zárate. FI. 27 Cp.

⁵ Consejo de Estado. Sección Cuarta. 13877 MP. Juan Angel Palacio Hincapié. FI 32.

En consecuencia, es ilegal que se liquiden intereses de mora sobre las deudas pendientes de pago por concepto de la contribución de los períodos de septiembre de 1998 y febrero de 1999, e impuesto sobre las ventas del sexto bimestre de 2003, pues la DIAN hizo la compensación con cargo a un pago en exceso realizado por ECOPETROL en 1996, en fecha anterior a la de las obligaciones pendientes de pago (28 de octubre de 1998, 9 de abril de 1999 y 4 de agosto de 2004).

6. Violación del artículo 264 de la Ley 223 del 20 de diciembre de 1995. Los funcionarios de la DIAN, en las resoluciones demandadas, actuaron en contra de la doctrina reiterada de la misma Administración, en relación con la forma de determinar los intereses a favor del contribuyente. La Orden Administrativa No. 0004, del 30 de abril de 2002, que establece el procedimiento aplicable para el reconocimiento de intereses a favor del contribuyente (artículo 13.2), y los Conceptos 007234-05, del 11 de febrero de 2005; 83326, del 21 de noviembre de 2004; 072152, del 7 de noviembre de 2003; y 23667, del 14 de marzo de 2000, definen claramente la posición de la Administración de Impuestos respecto a la forma de determinar los intereses a favor del contribuyente, de acuerdo con la interpretación del artículo 803 del Estatuto Tributario. Por lo tanto, no es claro por qué la DIAN actuó en contra de los parámetros definidos por ella misma a través de la doctrina actual, y liquidó los intereses de mora en una forma diferente a la ya establecida, sin tener en cuenta si el saldo a favor o pago en exceso fue anterior o posterior a la deuda. La compensación improcedente realizada en los actos demandados disminuyó, sin justificación alguna, el pago en exceso de ECOPETROL.

7. Violación del artículo 683 del Estatuto Tributario. La Administración se apartó del espíritu de justicia que debe presidir sus actuaciones, no obstante que las mismas están definidas y reguladas claramente por la doctrina vigente de la DIAN.

8. Violación del artículo 742 del Estatuto Tributario. Las resoluciones demandadas reliquidaron arbitrariamente el pago del impuesto de renta del año gravable de 2003. Además, sin acto administrativo en firme y sin soporte probatorio alguno, cuestionaron el pago efectuado por la contribuyente, en relación con ese impuesto, conforme con las disposiciones legales, y realizaron una compensación sin soporte legal alguno.

III) CONTESTACION DE LA DEMANDA

La DIAN expuso los siguientes argumentos de defensa:

1. Los actos administrativos demandados se profirieron de conformidad con las normas que regulan el reconocimiento de intereses corrientes y de mora a favor de los contribuyentes. Señaló que debía tenerse en cuenta que el artículo 863 del Estatuto Tributario, que indica que se causan intereses corrientes desde la notificación del requerimiento especial, se refiere al requerimiento especial que se profiere como consecuencia de una investigación previa a la devolución que se efectúe una vez se ha presentado la solicitud de devolución y/o compensación. Que este no es el caso de la actora, pues el requerimiento especial se expidió con ocasión de la liquidación de corrección.

En relación con los intereses de mora, dijo que conforme con el artículo 863 del Estatuto Tributario, en concordancia con los artículos 177 del Código Contencioso Administrativo y 336 y 337 del Código de Procedimiento Civil, éstos se causan a

partir del momento en que la entidad está obligada a devolver o a cumplir con una providencia que le impone tal obligación, y ésta se constituye en mora. Que en el caso de autos fue a partir de la ejecutoria de la providencia judicial⁶.

Señaló que no era procedente reconocer intereses corrientes y moratorios dentro del mismo lapso, como lo pretende la demandante cuando solicita que se reconozcan intereses de mora desde el 5 de mayo de 2000 hasta el 16 de junio de 2003, a pesar de que en el mismo período se le reconocieron intereses corrientes. Los intereses de mora reconocidos por la DIAN se ajustaron a derecho.

2. Consideró que no se debe reconocer la actualización por inflación de la suma aún no pagada, pues se encuentra implícita dentro de los intereses que se reconocen de conformidad con la ley⁷. En el campo fiscal se eliminó la actualización de la devolución de impuestos, y tan solo se limitó a obligaciones por concepto de sanciones, por cuanto éstas, por orden legal, no generan intereses.

3. En relación con la improcedencia de la compensación de la primera cuota del impuesto de renta y complementarios de 2003, la Administración dio cumplimiento al artículo 804 del Estatuto Tributario, y como se verificó que la actora en el año gravable 2002 determinó en el renglón HA un valor a pagar de \$389.766.891.000, la primera cuota a pagar por el impuesto de renta del año 2003 no podía ser inferior a \$77.953.396.000; sin embargo pagó \$73.230.625.000 y generó un saldo pendiente de \$4.722.771.000, que causó intereses de mora hasta el pago de la segunda cuota, los cuales ECOPEPETROL no tuvo en cuenta. Este saldo pendiente de 2003 debió ser compensado de oficio, previo a la devolución.

4. Respecto de la improcedencia de la liquidación de intereses sobre la contribución especial pendiente de pago por los períodos de septiembre de 1998 y febrero de 1999, reiteró que la DIAN verificó que el pago de la misma se hizo por fuera de la fecha reglamentaria. Por lo tanto, sí había lugar a esos intereses. Además, si bien la suma pagada en exceso podía estar en las arcas del Estado desde 1996, ya no lo estaba a 16 de julio de 2003, porque en esa fecha se devolvieron las sumas restantes, con la Resolución No. 608-876, y mucho menos lo estaba a 19 de octubre de 2004, cuando se efectuó el reconocimiento y compensación de los intereses corrientes y moratorios a favor de ECOPEPETROL, mediante la Resolución No. 608-1705.

Que estaba probado que a la fecha de expedición de la Resolución No. 608-1705 ECOPEPETROL no había cancelado la totalidad de la contribución de los meses de septiembre de 1998 y febrero de 1999.

Que el pago en exceso se generó a la fecha de la ejecutoria de la sentencia del Consejo de Estado, y no antes, por lo que a partir de esa fecha, también nació el derecho al reconocimiento de los intereses, como lo hizo la DIAN.

5. Señaló que por la misma razón procedía la compensación de la obligación del impuesto sobre las ventas del sexto bimestre de 2003, pues, contrario a lo afirmado por la demandante en el sentido de que el dinero se encontraba en poder del Estado desde 1996, el reconocimiento de intereses sólo surgió con la sentencia del Consejo de Estado.

⁶ Sobre el punto citó el Concepto DIAN 009797 del 19 de febrero de 2004 y la sentencia de la Corte Constitucional C-188 de 1999, Expediente D-2191 que decidió sobre la constitucionalidad del artículo 177 del Código Contencioso Administrativo.

⁷ Sobre el punto citó la sentencia de la Corte Suprema de Justicia, Exp. 6094.

IV) LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal denegó las pretensiones de la demanda según los siguientes argumentos:

1. Reconocimiento de intereses moratorios. Dijo que, de acuerdo con el artículo 863 del Estatuto Tributario, los intereses moratorios se causan desde el vencimiento del término para devolver y hasta la fecha de emisión del título o cheque respectivo. Que en este caso el término que tenía la Administración para devolver la suma de \$7.064.548.000, se debía contar desde el día siguiente a la fecha de ejecutoria de la sentencia del Consejo de Estado, que decidió sobre la legalidad de los actos de liquidación oficial del impuesto de renta a cargo de la actora por el año 1995, hasta la fecha en que se hizo efectivo el pago de dicha suma. Es decir, desde el 6 de junio de 2003 hasta el 16 de julio de 2003, fecha de la emisión de los TIDIS por \$7.064.548.000.

Explicó que los intereses no se causaron desde que la sociedad hizo los pagos, ya que no existía certeza sobre la exigibilidad por parte de ECOPEPETROL, sino a partir de la ejecutoria de la sentencia que definió los montos y la acreencia a favor de la sociedad.

Reiteró que no era posible sobre una sanción ya fijada (intereses moratorios), causar intereses moratorios, como lo pretende la actora. En este caso la DIAN en los actos acusados liquidó intereses corrientes por \$5.792.751.295 y moratorios por \$209.497.719, causados sobre el capital adeudado, que ya había sido devuelto desde la ejecutoria de la sentencia del Consejo de Estado.

Consideró que era improcedente la pretensión de que sobre los intereses corrientes y moratorios reconocidos en la Resolución No. 608-1705 de 2004 se reconocieran adicionalmente intereses moratorios, pues no es admisible el reconocimiento de intereses desde la fecha del pago cuando los valores son objeto de discusión judicial, y solo a partir de su exigibilidad es posible su causación, como en este caso con la ejecutoria de la sentencia de segunda instancia. En consecuencia, negó el cargo.

2. Violación de los artículos 1653 del Código Civil y 804 del Estatuto Tributario. Consideró que el artículo 1653 del Código Civil no era aplicable para procesos de carácter tributario, ya que en este tema existe una norma especial que regula el procedimiento aplicable en la imputación de los pagos realizados por los contribuyentes. Si bien en los asuntos en que el acreedor es el contribuyente no existe norma, en todo caso, no son aplicables las normas civiles.

Agregó que tampoco era aplicable el artículo 804 del Estatuto Tributario, pues no se trataba de un pago hecho por la actora a la Administración, sino del reconocimiento de un mayor valor pagado por impuesto, que la Administración debe devolver al contribuyente en cumplimiento de una orden judicial, por lo que los intereses se causan conforme con el artículo 177 del Código Contencioso Administrativo. En consecuencia, no dio prosperidad al cargo.

3. Actualización de las sumas aún no canceladas. El Tribunal negó el cargo porque la providencia citada por la demandante⁸ no es aplicable, pues en el caso

⁸ Consejo de Estado. Sección Cuarta, expediente 12324 MP. Germán Ayala Mantilla.

que se decidió en esa sentencia, se trataba de una deuda de 7 años de antigüedad, mientras que en éste la Administración tardó solo un mes y pocos días en reconocer los respectivos intereses.

Citó la sentencia del Consejo de Estado⁹ que señaló que “... *no es viable la actualización, puesto que el reajuste monetario queda comprendido dentro de los intereses moratorios, y es el modo previsto por la ley para entender satisfecha la obligación...*”. Consideró, en consecuencia, que no eran compatibles los intereses con la indexación de un capital adeudado en un término tan corto.

4. Compensaciones no aceptadas por la actora. Señaló que si bien era cierto que la actora pagó el impuesto de renta de 2003 en cinco cuotas, de forma oportuna, también lo era que la primera cuota no podía ser inferior al 20% del total del saldo a pagar registrado en la declaración del 2002, según el artículo 13 del Decreto 3805 de 2003, condición que no cumplió y que, por ende, le generó intereses moratorios conforme con el artículo 634 del Estatuto Tributario.

Explicó que la declaración de renta de 2003 constituye el título ejecutivo, pues quedó un saldo descubierto, por impuestos, de \$712.678.000, respecto del cual procede la compensación como la efectuó la DIAN.

5. Compensación de intereses de mora sobre la contribución especial. Señaló que conforme con la jurisprudencia del Consejo de Estado, cuando se solicita compensación de saldos a favor, que resultan de la imputación de saldos anteriores, no se causan intereses de mora si las obligaciones se hicieron exigibles con posterioridad a la fecha en la que se originó el saldo a favor objeto de imputación¹⁰.

Que en el presente caso, para la fecha en que la Administración hizo la compensación de los intereses de mora, generados por la contribución especial de los años 1998 y 1999, mediante la Resolución No. 311-0004 de 9 de noviembre de 2004, la sociedad actora no tenía ningún saldo a favor que pudiera ser objeto de imputación, puesto que lo reconocido a favor de ECOPETROL, en la misma resolución, fueron los intereses corrientes y moratorios causados a su favor sobre el mayor valor pagado por concepto del impuesto de renta del año 1995, el cual se encontraba en discusión.

La misma actora reconoció deber, a la fecha de los actos acusados, los valores de la contribución especial de septiembre de 1998 y febrero de 1999, así como el IVA del 6° bimestre de 2003, sobre los cuales se generaron intereses de mora, pues para la fecha en que se realizó la compensación habían vencido las respectivas fechas de pago, sin que éste se hubiera producido. Para la fecha de vencimiento no se había liquidado aún el crédito que tuvo lugar con la Resolución No. 608-1705, del 19 de octubre de 2004.

V) APELACION

La demandante se opuso a la sentencia de primera instancia y sustentó el recurso en los siguientes términos:

1. Indebida liquidación de los intereses moratorios. Dijo que, de conformidad con el artículo 863 del Estatuto Tributario, los intereses moratorios reconocidos en los actos acusados no se ajustan a derecho porque, con base en el Concepto

⁹ Sentencia del 3 de julio de 2003, expediente 13355.

¹⁰ Sentencias del 27 de febrero de 2003, exp. 12862 y del 15 de mayo de 2003, exp. 13384.

09797 de 2004 de la DIAN, la entidad los liquidó a partir de la ejecutoria de la sentencia del Consejo de Estado, que reconoció un pago en exceso, hasta la fecha de la resolución que ordenó devolver el capital, fechas que no están previstas legalmente.

Adujo que a la fecha del recurso la DIAN solo ha reconocido, a través de títulos TIDIS, el capital adeudado, y aún están pendientes de pago los intereses corrientes (\$5.792.751.295) y moratorios (\$209.497.719), que deberán ser reliquidados cuando se haga el giro del cheque, la consignación o la emisión del título. En consecuencia, solicitó que además de las sumas reconocidas en los actos acusados, se tuviera en cuenta el cálculo efectuado en la demanda para el reconocimiento de intereses moratorios.

2. Improcedencia de la compensación directa de la primera cuota del impuesto sobre la renta de 2003. Reiteró que, según el artículo 828 del Estatuto Tributario, se requiere la existencia de un documento que preste mérito ejecutivo para poder exigir el pago de una deuda. Y según el Consejo de Estado sólo las certificaciones tributarias derivadas de los numerales 1 y 2 del artículo 804 del Estatuto Tributario constituyen título ejecutivo, por lo que carecen de esa condición las expedidas con base en otros documentos¹¹.

En este caso la DIAN, con base en una certificación del 3 de septiembre de 2004, expedida por el Jefe del Grupo de Registro y Cumplimiento Voluntario, y el Jefe del Grupo de Cobranzas de la División de Recaudación, compensó una supuesta deuda de ECOPETROL del impuesto de renta y complementarios de 2003 con el pago en exceso efectuado en 1996. Es decir, sin soporte de ningún título ejecutivo y sin haber sido trasladada a ECOPETROL para poder controvertirla.

Que según el Tribunal el título ejecutivo lo constituyó la Liquidación Oficial de Revisión del impuesto de renta de 1995, en la que se efectuó la imputación de los pagos hechos por la sociedad. Sin embargo, aclaró que el acto administrativo a través del cual se compensó, sin previa discusión, la supuesta deuda del impuesto de renta de 2003, fue la Resolución No. 608-1705, del 19 de octubre de 2004, por medio de la cual se reconocieron intereses corrientes y moratorios generados a favor de ECOPETROL.

En todo caso, señaló que no existe ninguna obligación insoluta por concepto de impuesto de renta 2003, pues ECOPETROL liquidó correctamente la primera cuota del impuesto de renta, de conformidad con el artículo 13 del Decreto 3805 de 2003, mientras que para la DIAN la deuda obedeció a la indebida determinación de la base de cálculo de la primera cuota de dicho impuesto, que, a su juicio, era del 20% del saldo a pagar por concepto de impuesto, más el anticipo de la sobretasa por el 2003, lo cual es contrario al contexto dentro del cual se debe entender el parágrafo 1º del artículo en mención.

3. Improcedencia de la compensación de intereses de mora generados en obligaciones posteriores al pago en exceso. La DIAN, a través de la Instrucción 0012 de 1991, soportada en reiterada jurisprudencia del Consejo de Estado¹², señaló que en los eventos en que hayan ingresado a las oficinas de impuestos nacionales o a los bancos autorizados los dineros por concepto de un pago en exceso, el vencimiento del pago de obligaciones posteriores a dicha fecha no generará intereses de mora a cargo del contribuyente.

¹¹ Sentencias del 8 de marzo de 1996, exp. 7547 y del 9 de octubre de 1992 Exp. 1650

¹² Sentencia del 3 de marzo de 2005, Exp.13877 MP. Juan Angel Palacio Hincapié.

Sin embargo la DIAN, de manera contraria, liquidó intereses de mora a cargo de ECOPETROL por concepto de contribución especial de los períodos gravables de septiembre de 1998 y febrero de 1999, y del impuesto a las ventas por el sexto bimestre de 2003, deudas generadas con posterioridad al pago en exceso realizado en el año 1996. En consecuencia, es improcedente la compensación con esos intereses moratorios.

El Tribunal, a pesar de acoger los criterios expuestos por el Consejo de Estado y la Instrucción de la DIAN, concluyó que ECOPETROL, para la fecha en que la Administración hizo la compensación de los intereses de mora, no tenía ningún saldo a favor que pudiera ser objeto de imputación, pero olvidó que la DIAN recibió desde 1996 la suma de \$15.437.792.000 por concepto de un pago en exceso. Por lo tanto, ECOPETROL sí tenía un saldo a favor, que podía imputarse a las obligaciones vencidas con posterioridad a 1996.

Dijo que sobre los demás cargos y aspectos jurídicos en discusión, se remitía a los argumentos y fundamentos expuestos en la demanda.

VI) ALEGATOS DE CONCLUSION

La demandante reiteró lo expuesto en el recurso de apelación frente a su inconformidad con la sentencia de primera instancia, respecto a la indebida liquidación de los intereses moratorios, improcedencia de la compensación directa de la primera cuota del impuesto sobre la renta de 2003 e improcedencia de la compensación de intereses de mora generados en obligaciones posteriores al pago en exceso. Sin embargo, se refirió a otros motivos de inconformidad que no se presentaron con ocasión del recurso de apelación, estos son, incorrecta imputación de los pagos y falta de reconocimiento de la actualización por inflación y/o indexación de la suma aún no pagada.

VII) EL MINISTERIO PUBLICO

El Ministerio Público solicitó que se modificara la sentencia y se accediera parcialmente a las pretensiones de la demandante por las siguientes razones:

Señaló que el recurso de apelación controvertía la decisión en los siguientes puntos: 1. La indebida liquidación de los intereses moratorios que se deben reliquidar hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación; 2. La improcedencia de la compensación directa de la primera cuota del impuesto sobre la renta del año gravable 2003; y 3. La improcedencia de la compensación de intereses de mora generados en obligaciones posteriores al pago en exceso.

En cuanto al primer cargo el Ministerio Público señaló que el pago en exceso hecho por ECOPETROL como consecuencia de la sentencia del Consejo de Estado lo hacía acreedor del reconocimiento de intereses moratorios, y si bien la sentencia del 13 de marzo de 2003 no indicó la fecha a partir de la cual se debían liquidar los intereses, si permitió establecer el momento a partir del cual se generó el pago en exceso y surgió para la Administración la obligación de restituir el dinero con intereses. En consecuencia, la DIAN debe liquidar los intereses moratorios desde la ejecutoria del fallo hasta el giro del cheque, emisión del título o consignación. Sobre el punto citó la sentencia de la Sala del 14 de agosto de 2003 (exp. 12324).

Frente al segundo punto de apelación manifestó que está de acuerdo con la decisión del Tribunal, pues la certificación expedida el 3 de septiembre de 2004 por la División de Recaudación presta mérito ejecutivo en virtud del artículo 828 del Estatuto Tributario, pues se trata de un documento que se relaciona completamente con la declaración de renta del año 2003, pieza a la que alude el numeral primero de la mencionada disposición.

Finalmente, en relación con la improcedencia de la compensación de intereses de mora generados en obligaciones posteriores al pago en exceso, dijo que compartía la posición del Tribunal, pues el 9 de noviembre de 2004, fecha en que la Administración expidió la Resolución No. 311-0004 que ordenó la compensación de los intereses de mora generados en la contribución especial de los años 1998 y 1999 y del impuesto a las ventas del 6º bimestre de 2003, ECOPETROL no tenía en su cuenta corriente un saldo a favor que pudiera ser objeto de imputación, sino el valor de los intereses corrientes y moratorios reconocidos sobre el pago en exceso por concepto de impuesto de renta del año 1995, que aún se encuentra en discusión. Incluso la misma sociedad al formular la demanda solicitó, a título de restablecimiento del derecho, que se ordenara la compensación con las obligaciones fiscales que mencionó, dentro de las cuales estaban las de la contribución especial de septiembre de 1998 y febrero de 1999 y el impuesto sobre las ventas del sexto bimestre de 2003.

VIII) CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación de ECOPETROL, la Sala debe decidir sobre los siguientes puntos:

a) Si procede el reconocimiento de intereses moratorios generados sobre el valor pendiente de pago efectivo a la fecha, desde el 16 de julio de 2003, previa la compensación de las deudas que acepta ECOPETROL; b) Si procede la compensación con el impuesto de renta del año gravable 2003; y c) Si se ajustó a derecho la liquidación de los intereses de mora sobre las deudas pendientes de pago por concepto de la contribución de los períodos de septiembre de 1998 y febrero de 1999 e impuesto sobre las ventas del sexto bimestre de 2003.

Se advierte que en cuanto a los cargos de incorrecta imputación de los pagos y falta de reconocimiento de la actualización por inflación y/o indexación de la suma aun no pagada, esta Sala no se pronunciara, toda vez que no fueron invocados y fundamentados de manera expresa en el recurso de apelación, sin que pueda adelantarse su estudio cuando, como aquí ha ocurrido, la apelante se limitó a remitirse a lo expuesto en la demanda. Estos cargos solamente se presentaron en los alegatos de conclusión, etapa que no es la procedente para alegar cuestiones que debieron plantearse en la oportunidad prevista en el ordenamiento procesal, que es la interposición del recurso de apelación. Esta conclusión garantiza el debido proceso y la igualdad de las partes en el mismo.

Conforme con lo señalado, procede la Sala a decidir:

a) Reconocimiento de intereses moratorios

La actora ha considerado, desde la demanda, que como la DIAN sólo ha reconocido a través de títulos TIDIS el capital adeudado y aún están pendientes de pago los intereses corrientes (\$5.792.751.295) y moratorios (\$209.497.719),

que reconoció en los actos acusados, éstos debían ser reliquidados cuando se haga el giro del cheque, la consignación o la emisión del título. Solicitó, en consecuencia, que además de las sumas reconocidas en los actos demandados se tenga en cuenta el cálculo efectuado en la demanda para el reconocimiento de intereses moratorios.

Pues bien, lo que solicita la actora ante la jurisdicción es que se reconozcan intereses moratorios sobre la suma no devuelta aún y que corresponde a intereses.

Para la Sala esa pretensión de la demandante está indebidamente sustentada en el artículo 863 del Estatuto Tributario, que regula la causación de intereses sobre un capital que se adeudó, en este caso pagado el 16 de julio de 2003, en tanto que esa pretensión concierne a la solicitud de un pago de intereses moratorios sobre los intereses corrientes y moratorios que se reconocieron y que no se han pagado.

El artículo 863 del Estatuto Tributario señala:

"ARTICULO 863. INTERESES A FAVOR DEL CONTRIBUYENTE. Artículo modificado por el artículo 44 de la Ley 49 de 1990. El nuevo texto es el siguiente: Cuando hubiere un pago en exceso o en las declaraciones tributarias resulte un saldo a favor del contribuyente, sólo se causarán intereses corrientes y moratorios, en los siguientes casos:

Se causan intereses corrientes, cuando se hubiere presentado solicitud de devolución y el saldo a favor estuviere en discusión, desde la fecha de notificación del requerimiento especial o del acto que niegue la devolución, según el caso, hasta la del acto o providencia que confirme total o parcialmente el saldo a favor.

Se causan intereses moratorios, a partir del vencimiento del término para devolver y hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación".

De conformidad con esta disposición la DIAN reconoció los intereses moratorios desde el vencimiento del término para devolver (ejecutoria de la sentencia del Consejo de Estado, 5 de junio de 2003) hasta la fecha de emisión del título o cheque respectivo (16 de julio de 2003, fecha de la emisión de los TIDIS por \$7.064.548.000).

Como lo que se pretende a través de esta demanda es que se reconozcan intereses moratorios adicionales por la mora en el pago de los intereses señalados, a juicio de la Sala no resulta aplicable el artículo 863 del Estatuto Tributario, como se advirtió.

Sobre el particular se pronunció el *a quo* en la sentencia que se revisa, negando la pretensión que se estudia, en el entendido de que carecía de fundamento jurídico, pronunciamiento que la Sala comparte y en el cual se apoya para confirmar en lo pertinente el fallo recurrido.

b) Compensación con el impuesto de renta del año gravable 2003

ECOPETROL discute que para la fecha de la compensación no hubo un título ejecutivo con base en el cual se hiciera el cobro por la supuesta deuda del

impuesto de renta de 2003, sino una certificación de la deuda, del 3 de septiembre de 2004, que no es un acto administrativo. Señala que, según el Consejo de Estado, sólo las certificaciones tributarias derivadas de los numerales 1 y 2 del artículo 804 del Estatuto Tributario constituyen título ejecutivo, por lo que carecen de esa condición las expedidas con base en otros documentos¹³.

Advierte, en todo caso, que ECOPEPETROL no debe suma alguna por el impuesto de renta del año gravable 2003, pues el valor total a pagar declarado fue pagado oportunamente y a cabalidad, conforme con el artículo 13 del Decreto 3805 de 2003. Que como fundamento de la supuesta deuda, la DIAN invocó el Concepto 7600 de 2004, según el cual, la base de cálculo de la primera cuota del impuesto de renta del año gravable 2003 es el 20% del total saldo pagar (HA) de la declaración de renta de 2002, que incluye el anticipo de la sobretasa del año 2003. Este concepto fue demandado por ilegal, pues el artículo 13 del Decreto 3805 de 2003, que estableció los plazos para declarar y pagar el impuesto sobre la renta y el anticipo para los grandes contribuyentes por el año gravable de 2003, alude únicamente al impuesto de renta. Por lo tanto, el saldo a pagar a que se refiere el valor de la primera cuota, no es otro que el saldo a pagar por concepto del impuesto de renta, sin incluir la sobretasa.

La Sala puntualiza que el tema que se controvierte, ya fue objeto de pronunciamiento en un proceso similar, en el que se consideró que la certificación de la División de Recaudación era suficiente para hacer la imputación, conforme con el numeral 1 del artículo 828 del Estatuto Tributario. En el proceso anterior, si bien no se discutía el valor determinado como saldo a pagar en la declaración privada, en ese caso del impuesto de renta del año 2004, la deuda a que hacía referencia la certificación se derivaba de la reimputación de los pagos que se hicieron por cuotas, de la suma liquidada en la declaración del impuesto y, por lo tanto, la actuación de cobro se fundamentó en el saldo insoluto de la liquidación privada, que presta mérito ejecutivo de conformidad con el numeral 1° del artículo 828 del Estatuto Tributario¹⁴.

En el presente caso la imputación en los actos demandados se efectuó con base en las certificaciones del 4 y 14 de octubre de 2004 del Grupo de Registro y Cumplimiento Voluntario de la División de Recaudación de la Administración de Grandes Contribuyentes de Bogotá¹⁵ (el extracto detallado de la cuenta corriente del impuesto de renta que informa el valor pendiente de pago obra a folio 70 del cuaderno de antecedentes). Como la deuda se derivó de la reimputación de los pagos de la suma liquidada en la declaración del impuesto de renta de 2003, que se hicieron por cuotas, el título ejecutivo, indudablemente, es la liquidación privada del impuesto que, como se dijo, presta mérito ejecutivo de conformidad con el numeral 1° del artículo 828 del Estatuto Tributario, para lo cual es suficiente la certificación sobre la existencia y el valor de la liquidación privada.

Ahora bien, en relación con la discusión sobre la inexistencia de la obligación, la Sala advierte que no es correcto lo que afirma la demandante sobre el entendimiento que debe dársele al artículo 13 del Decreto 3805 de 2003, pues como lo señaló en la sentencia que decidió sobre la legalidad del Concepto 007600 del 10 de febrero de 2004, si en el Decreto 3805 de 2003 el Gobierno Nacional estableció que el valor de la primera cuota del impuesto de renta, calculado para el año gravable 2003, no podía ser inferior al 20% del saldo a pagar del año gravable de 2002, no existe razón válida para excluir el anticipo de

¹³ Sentencias del 8 de marzo de 1996, exp. 7547 y del 9 de octubre de 1992, Exp. 1650

¹⁴ Sentencia del 4 de marzo de 2010, Exp. 17024, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

¹⁵ Folios 47 y 48 c.a.

la sobretasa del 2003, pues es un factor que hace parte del impuesto de renta, y aunque su pago se efectúe en fechas distintas a las del impuesto, no cambia su naturaleza y su inescindibilidad del mismo¹⁶.

En esa sentencia se explicó que la creación de la sobretasa del 10% sobre el impuesto de renta, llamada inicialmente contribución especial, tuvo por finalidad mejorar el recaudo "*Como una medida excepcional, y sólo para el período gravable 2003 [...] que recaería sobre los contribuyentes obligados a declarar*"¹⁷.

Por lo tanto, la sobretasa del impuesto de renta, creada por la Ley 788 de 2002 y modificada por la Ley 863 de 2003, no es un tributo independiente del impuesto, pues es un porcentaje adicional, cuyo pago recae en los contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta, equivalente al 10% del impuesto neto de renta determinado por los años gravables del 2003 al 2006.

Por los anteriores argumentos, como lo determinó el *a quo*, no le asiste razón a la demandante cuando desconoce la deuda por el pago de la primera cuota del impuesto de renta del año gravable 2003, pues para determinar la base y efectuar el cálculo debió incluir tanto la sobretasa como el anticipo pagado en la declaración del impuesto de renta del período 2002. Como así no lo hizo, se generó un saldo insoluto de \$712.678.000 que debía ser compensado con las sumas reconocidas a favor de ECOPETROL.

c) Liquidación de los intereses de mora sobre las deudas pendientes de pago por concepto de la contribución de los períodos de septiembre de 1998 y febrero de 1999 e impuesto sobre las ventas del sexto bimestre de 2003.

Según la demandante, no sólo la jurisprudencia del Consejo de Estado¹⁸, sino la misma DIAN a través de la Instrucción 0012 de 1991, han considerado que en los eventos en que hayan ingresado a las oficinas de impuestos nacionales o a los bancos autorizados los dineros por concepto de un pago en exceso, el vencimiento del pago de obligaciones posteriores a dicha fecha no generarán intereses de mora a cargo del contribuyente. No obstante la DIAN no cumplió con dicha disposición por cuanto liquidó intereses de mora a cargo de ECOPETROL por concepto de contribución de los períodos gravables de septiembre de 1998 y febrero de 1999 e impuesto a las ventas por el sexto bimestre de 2003, deudas generadas con posterioridad al pago en exceso realizado en el año 1996.

Para esta Corporación, según el artículo 803 del Estatuto Tributario, se tiene como fecha de pago del impuesto, respecto de cada contribuyente, aquélla en que los valores imputables hayan ingresado a las oficinas de Impuestos Nacionales o a los Bancos autorizados, aún en los casos en que se hayan recibido inicialmente como simples depósitos, buenas cuentas, retenciones en la fuente, o que resulten como saldos a su favor por cualquier concepto.

Como lo señaló la Sala en sentencia del 2 de abril de 2009¹⁹, la compensación como modo de extinguir las obligaciones obra *ipso iure*, pero 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 deben cumplirse los requisitos fijados de

¹⁶ Sentencia del 15 de noviembre de 2007, exp. 15048, C.P. Dr. Juan Angel Palacio Hincapié.

¹⁷ Acta de presentación Proyecto de Ley 80 de 2002 Cámara- Gaceta del Congreso 398 de 24 de septiembre de 2002.

¹⁸ Sentencia del 3 de marzo de 2005, Exp. 13 877 MP. Juan Angel Palacio Hincapié.

¹⁹ Exp. 16146. C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas B.

manera especial por el legislador [arts. 815, 816, 850, 856 y 857 s.s. del E.T.]²⁰. También debe verificarse la existencia de las obligaciones pendientes de pago y a cargo del contribuyente, con miras a impedir los posibles fraudes que podrían cometerse en caso de que todas las obligaciones o algunas de ellas fueran inexistentes, esto es, que no se dieran los requisitos legales de la compensación (arts. 856 y 857 del Estatuto Tributario).²¹

En sentencia del 27 de febrero de 2003, Exp. 12862, reiterada en diferentes oportunidades, la Sala señaló que cuando se solicita compensación de saldos a favor que resulten de la imputación de saldos anteriores, no se causan intereses de mora si las obligaciones se hicieron exigibles con posterioridad a la fecha en la que se originó el saldo a favor objeto de la imputación. Lo anterior porque " ... se considera que el saldo crédito del contribuyente tiene como parámetro para efectos de la causación de intereses, el criterio de pago dispuesto en el artículo 803 del Estatuto Tributario, según el cual 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 o retenciones en la fuente, o que resulten como saldos a favor por cualquier concepto".

En el presente caso los valores pagados en exceso ingresaron a los bancos en 1996, cuando ECOPETROL declaró y pagó el impuesto de renta y complementarios de 1995, de manera que desde esta fecha dichos valores, en términos del artículo 803 del Estatuto Tributario, eran imputables para el pago de impuestos cuya obligación naciera con posterioridad a esa fecha. Cuestión diferente es que, sólo con ocasión de la sentencia del Consejo de Estado, se hubiera consolidado ese pago en exceso. En todo caso el pago estaba desde 1996. La Sala advierte que el mismo artículo 803 del Estatuto Tributario se refiere al ingreso a las arcas del Estado, aún como simples depósitos, retenciones o saldos a favor por cualquier concepto, que son aptos para ser imputables a favor del mismo contribuyente por concepto de cualquier impuesto.

Bajo el anterior criterio, para la Sala no es acertado lo señalado por la DIAN en los actos acusados, en el sentido de que en este caso las contribuciones especiales de septiembre de 1998 y febrero de 1999, para la fecha en que se realizó la compensación (19 de octubre de 2004), no se habían pagado, pues tal determinación surgió de la liquidación de intereses moratorios calculados entre el 22 de octubre de 1998 y el 28 de octubre del mismo año (1 mes), y entre el 2 de abril de 1999 y el 9 de abril de 1999 (1 mes), cuando en virtud del artículo 803 del Estatuto Tributario, y teniendo en cuenta el pago en exceso realizado en 1996, no era dable liquidar los intereses moratorios.

Según se observa en el cuadro visible a folio 71 del cuaderno de antecedentes, la DIAN imputó el pago, que hizo ECOPETROL de las mencionadas contribuciones, a los intereses moratorios liquidados por un mes cada una, y de esta forma generó un saldo a pagar por contribución, y sobre la misma liquidó intereses moratorios por 1,591 y 1,423 días, respectivamente. Lo correcto era haber imputado esos pagos a capital, y no haber liquidado intereses moratorios en virtud del artículo 803 del Estatuto Tributario.

²⁰ 2En 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 2000-063 1, No interno: 12862; actor: Plastihogar Ltda; de 15 de mayo de 2003, radicación 2000-05778, No. interno 13384, actor: Arotec Colombia S.A.).

²¹ Sentencias de junio 12 de 1998 Exp. 8817; abril 24 de 1998, expediente 8744, C.P. Dr. Daniel Manrique Guzmán.

Ahora bien, no comparte la Sala el argumento del Tribunal de que para la fecha de la compensación de intereses, ya no había saldo a favor con el que se pudiera compensar las contribuciones adeudadas porque ya se había devuelto todo el pago en exceso, pues no es una justificación para que la DIAN, en los actos administrativos, hubiera liquidado intereses de mora sobre las contribuciones que para la fecha en que se causaron existía en las arcas del Estado un pago en exceso a favor de ECOPETROL.

En consecuencia, se sustraerán de la compensación efectuada por la DIAN, los intereses por concepto de las contribuciones mencionadas anteriormente, por \$39.496.000 y \$50.013.000.

No sucede lo mismo en relación con la compensación con el impuesto a las ventas por el sexto bimestre de 2003, porque, evidentemente, para la fecha en que surgió la obligación de pagarlo (enero de 2004) ya no existía ningún pago en exceso a favor de ECOPETROL al cual se pudiera imputar, según el alcance del artículo 803 del Estatuto Tributario, pues el saldo por capital que restaba por devolver fue objeto de devolución el 16 de julio de 2003.

Como prosperó el cargo en relación con la compensación de intereses de las contribuciones especiales de septiembre de 1998 y febrero de 1999, se practica una nueva liquidación de las compensaciones, con los intereses corrientes y moratorios reconocidos en los actos acusados, la cual queda así:

| CONCEPTO | PERIODO | SANCION | INTERES | IMPUESTO |
|-----------------|------------------|----------------|----------------|-----------------|
| Retención | Marzo / 1996 | \$91.935.837 | | |
| Retención | Abril/1996 | \$111.819.998 | | |
| Retención | Mayo/1996 | \$113.374.341 | | |
| Retención | Junio /1996 | \$55.552.416 | | |
| Retención | Julio /1996 | \$55.344.903 | | |
| Retención | Agosto /1996 | \$112.626.198 | | |
| Retención | Septiembre /1996 | \$111.931.963 | | |
| Retención | Octubre /1996 | \$108.645.021 | | |
| Retención | Noviembre /1996 | \$106.802.459 | | |
| Retención | Diciembre /1996 | \$106.651.061 | | |
| Retención | Marzo /1997 | \$110.844.344 | | |
| Retención | Mayo /1997 | \$112.895.011 | | |
| Retención | Junio /1997 | \$112.899. | | |

| | | | | |
|--------------------------|-------------------|-----|--|------------------------|
| | | 242 | | |
| Renta | 2003 | | | \$712.678.000 |
| Contb. Especial | Septiembre / 1998 | | | \$34.089.927 |
| Contb. Especial | Febrero/ 1999 | | | \$48.263.152 |
| Ventas | Sexto Bim./2003 | | | \$107.883.000 |
| TOTAL A COMPENSAR | | | | \$2.214.236.873 |

Conforme con lo anterior, la DIAN devolverá a título de intereses corrientes y moratorios por el pago en exceso del impuesto de renta de 1995 a ECOPETROL la suma de \$3.788.012.127, que resulta de la siguiente operación:

| | |
|---|------------------------|
| Total reconocido en los actos demandados: | \$6.002.249.000 |
| Menos: Total a compensar: | <u>\$2.214.236.873</u> |
| Total saldo a devolver: | \$3.788.012.127 |

Por lo anteriormente expuesto se revocará la decisión apelada y, en su lugar, se anularán parcialmente los actos demandados, y a título de restablecimiento del derecho se dispondrá que la compensación se efectúe conforme con la liquidación inserta en esta providencia.

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

1. **Revócase** la sentencia apelada. En su lugar:

Declárase la nulidad parcial de las Resoluciones. Nos. 608-1705 del 19 de octubre de 2004, 311-00004 del 9 de noviembre de 2004, y 200.007 del 26 de noviembre de 2004, por las cuales la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales reconoció a favor de ECOPETROL intereses corrientes y moratorios generados en el pago en exceso del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable de 1995, efectuó una compensación y ordenó devolver el saldo.

A título de restablecimiento del derecho, **ordénase** a la entidad demandada COMPENSAR únicamente la suma de DOS MIL DOSCIENTOS CATORCE MILLONES DOSCIENTOS TREINTA Y SEIS MIL OCHOCIENTOS SETENTA Y TRES PESOS (\$2.214.236.873) M/L, con las obligaciones señaladas en la liquidación inserta en la parte motiva de este fallo. En consecuencia la suma devolver a título de intereses corrientes y moratorios por el pago en exceso del impuesto de renta de 1995 a ECOPETROL es la suma de TRES MIL SETECIENTOS OCHENTA Y OCHO MILLONES DOCE MIL CIENTO VEINTISIETE PESOS (\$3.788.012.127) M/L.

2. **Reconócese** personería jurídica al abogado Enrique Guerrero Ramírez, para actuar en representación de la DIAN, en los términos del poder conferido.

Cópiese, notifíquese, y devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ

WILLIAM GIRALDO GIRALDO