

SANEAMIENTO FISCAL – Requisitos / FIRMEZA DE LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS – Era la consecuencia de acogerse al saneamiento fiscal

Se trata, entonces, de una forma sui géneris de saneamiento fiscal que estableció el legislador a favor del contribuyente cumplidor de las obligaciones tributarias. Dicho saneamiento establecía que los contribuyentes del impuesto sobre la renta, que hubieren presentado las declaraciones de renta correspondientes a los años gravables de 1993 y 1994, con anterioridad a la vigencia de la ley (20 de diciembre de 1995) y que hubieren pagado el impuesto a cargo, tenían derecho a que se les exonerara de la liquidación de revisión por los años gravables 1994 y anteriores, y a que las declaraciones por tales períodos quedaran en firme, sin perjuicio de la práctica de la liquidación de corrección aritmética, cuando fuera procedente. Tratándose de personas jurídicas, además, se requería que el impuesto liquidado para el año 1994 no hubiese sido inferior al declarado en 1993. También se previó que no sería aplicable ese beneficio a quienes, antes del primero de Julio de 1995, se les hubiere notificado requerimiento especial, en relación con el impuesto objeto del requerimiento. Adicionalmente, el párrafo 3º de la norma reglamentaria disponían que el saneamiento fiscal no requería de solicitud del declarante ni de declaratoria por parte de la administración tributaria, sin perjuicio de la verificación del pago del impuesto determinado en las liquidaciones y los demás requisitos previstos en tal norma. El fin perseguido por el legislador era incentivar al contribuyente cumplidor de sus obligaciones tributarias para que no quedara en desventaja con aquél que se beneficia de las amnistías tributarias. Entonces, la medida implicó que la administración perdía competencia para revisar las liquidaciones privadas de los contribuyentes que se encontraban en las condiciones previstas en las normas antes citadas. En últimas, implicó un llamamiento a la administración para abstenerse de revisar las declaraciones de renta del año 1994, salvo cuando el requerimiento se hubiera notificado antes del primero de julio de 1995, caso en el que, las investigaciones podían seguir adelante. En el caso concreto está probado que la demandante presentó la declaración de renta del año 1994 y que el proceso administrativo de revisión de esa declaración se inició a instancia de la solicitud de compensación que presentó la demandante. También está probado que ese proceso administrativo inició antes de la vigencia de la Ley 223 de 1995 (20 de diciembre), pero después del primero de julio de 1995, puesto que el requerimiento especial lo formuló la DIAN el 20 de octubre de 1995. Lo anterior implica que, al 20 de diciembre de 1995, si la demandante cumplía los presupuestos del artículo 240 de la Ley 223 de 1995, efectivamente, la declaración de renta del año 1994 quedaba en firme y no era susceptible de revisión por parte de la DIAN.

COMPENSACION – No opera ipso facto por estar en firme la declaración privada / COMPENSACION Y DEVOLUCION – Requisitos y procedimiento / SOLICITUD DE DEVOLUCION O COMPENSACION – No es un reconocimiento definitivo a favor del contribuyente / FACULTAD DE DETERMINACION DEL TRIBUTO – Con fundamento en ésta la Administración puede rechazar o modificar los saldos a favor

El artículo 1714 del C.C. dispone que cuando dos personas son deudoras una de otra, se opera entre ellas una compensación que extingue ambas deudas. Para que se opere la compensación, conforme con el artículo 1715 ibídem, la compensación opera por ministerio de la ley y aún sin conocimiento de los deudores; y ambas deudas se extinguen recíprocamente hasta la concurrencia de sus valores, desde el momento que una y otra reúnen las calidades siguientes: 1.) Que sean ambas de dinero o de cosas fungibles o indeterminadas de igual género y calidad. 2.) Que ambas deudas sean líquidas; y 3.) Que ambas sean

actualmente exigibles. En materia tributaria, el artículo 815 del E.T. dispone que “los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias podrán solicitar su compensación con deudas por concepto de impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones que figuren a su cargo.” El procedimiento que define la petición de compensación está regulado en el Decreto 1000 de 1997 y culmina con un acto administrativo que decide si hay lugar o no a la compensación. Esa decisión depende de que la DIAN verifique si el saldo a favor es pertinente. Para el efecto tiene la facultad de verificación de ese saldo a favor. Así, y de conformidad con el artículo 857-1 del E.T., una vez presentada la petición de compensación, la administración puede adelantar un proceso de fiscalización para verificar, entre otras cosas, que el contribuyente no haya incurrido en inexactitud en la declaración que reporta el saldo a favor. El término para decidir sobre la solicitud de devolución o compensación, se suspende hasta por un término máximo de noventa días. Terminada la investigación, si la administración decide proferir requerimiento especial, la actuación administrativa iniciada con la solicitud de devolución o compensación no termina, porque si se formulaba requerimiento especial la devolución o compensación procede sobre el saldo a favor reconocido como tal, caso en el cual, no se exige una nueva solicitud. Ese mismo tratamiento se aplica para las demás etapas del proceso. La Sala considera que no le asiste razón a la demandante, porque en criterio que ahora se reitera, ha precisado que la solicitud de devolución o compensación no constituye un reconocimiento definitivo a favor del contribuyente o responsable, toda vez que, en desarrollo de la facultad de determinación oficial, la administración puede rechazar o modificar los saldos a favor propuestos. Así mismo, en sentencia reciente, dictada en el expediente No. 16873, la Sala precisó que: “La solicitud de compensación no implica su aprobación, mucho menos la extinción parcial o total de la obligación del contribuyente, dado que, como lo dice el acto acusado, sólo constituye una expectativa. Lo anterior, por cuanto es probable que la petición no cumpla con los requisitos de los artículos 856 y 857 del Estatuto Tributario...”.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 815 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 857-1

NOTA DE RELATORIA: Sobre la facultad de determinación de la Administración respecto a las solicitudes de devolución y/o compensación se reitera sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 26 de noviembre de 2009, Rad. 16873, M.P. Héctor J. Romero Díaz

INTERESES EN COMPENSACION O DEVOLUCION – Procedencia. Liquidación / INTERESES MORATORIOS – Se interrumpe su causación cuando se suscribe el acuerdo de pago

La demandante pretende que se reimpute el saldo a favor de la declaración de renta de 1994 con las obligaciones que solicitó compensar y que, para el efecto, se tengan en cuenta los intereses de mora que se causaron sobre las obligaciones que debía, pero liquidados hasta la fecha en que quedó en firme la declaración de renta y no hasta la fecha en que quedó ejecutoriado el acto administrativo que resolvió la compensación. Habida cuenta de que de esa reimputación, a juicio de la actora, surge un saldo a devolver por \$104.970.378, también pretende que se ordene a la DIAN el reconocimiento de intereses sobre esa suma, desde que esos valores entraron a las arcas del Tesoro y hasta que se devuelvan efectivamente.

La DIAN denegó esos intereses porque, según su parecer, el reconocimiento de intereses sólo procedía cuando la DIAN adelantaba el proceso de verificación del saldo a favor y, en el caso concreto, la liquidación oficial quedó

en firme, porque la demandante se acogió al artículo 240 de la Ley 223 de 1995, no porque se hubiera efectuado una verificación de fondo y se hubiera resuelto la misma a su favor. Que, en consecuencia, la falta de discusión sobre la procedencia del saldo a favor no hacía factible el reconocimiento de los intereses, pues, en virtud del saneamiento, la demandante se benefició de los mayores valores que le hubiera tocado pagar. En cuanto a las obligaciones impertinentes, la demandante hace alusión a los intereses moratorios que la DIAN le liquidó sobre las obligaciones con las cuales pidió compensar y que extinguió, parcialmente, con el acuerdo de pago y con el saldo a favor de la declaración de renta de 1994. Conforme se precisó, ni la firmeza de la declaración de renta de 1994, ni la dilación injustificada de la DIAN conllevaron, como consecuencia, que esos intereses no se causaran. Se reitera que dependía de la demandante evitar que se siguieran causando esos intereses, e interrumpió su causación, precisamente cuando suscribió el acuerdo de pago, hecho que tuvo en cuenta la DIAN al momento de liquidar el monto a compensar y el saldo a devolver.

INTERESES CORRIENTES EN DEVOLUCION O COMPENSACION – Causación / INTERESES MORATORIOS EN DEVOLUCION O COMPENSACION – Causación / SOLICITUD DE COMPENSACION O DEVOLUCION – Se interrumpe cuando la Administración ejerce la facultad de determinación del tributo

El artículo 863 del E.T. prevé que los intereses corrientes se causan, 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. Y, los intereses moratorios, a partir del vencimiento del término para devolver y hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación. La DIAN olvida que, en el caso concreto, la decisión de la solicitud de compensación se interrumpió porque decidió verificar el saldo a favor y si bien es cierto que esa facultad de verificación se truncó a raíz de la firmeza de la declaración de renta, debió, inmediatamente se le puso de presente ese hecho, decidir la solicitud. Como no lo hizo, procede el reconocimiento de los intereses corrientes y de mora sobre los \$42.454.622, en los términos de los artículos 863 y 864 del E.T.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 863 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 864

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Magistrado ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

Bogotá, veinticinco (25) de marzo de dos mil diez (2010)

Radicación número: 47001-23-31-000-1998-01118-01(16726)

Actor: EXPORTADORA DEL CARIBE S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del Tribunal Administrativo del Magdalena del 31 de marzo de 2007, que negó la nulidad de las Resoluciones 002 de 6 de agosto de 1997 y 0015 del 13 de agosto de 1998.

ANTECEDENTES

LA DEMANDA

La sociedad Exportadora del Caribe S.A. (en adelante EXPOCARIBE S.A.), en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, demandó las Resoluciones 0002 de 1997, proferida por la Jefe de la División de Recaudación de la DIAN Santa Marta, y 0015 de agosto de 1998, proferida por la Jefe de la División Jurídica de esa misma entidad, resoluciones mediante las que la DIAN resolvió la solicitud de compensación que formuló la actora en el sentido de ordenar la compensación de \$ 97'787.378 y la devolución de \$42'454.622 para un total de \$ 140'242.000, monto al que ascendió la solicitud de compensación que presentó la demandante.

A título de restablecimiento del derecho, la demandante pidió que:

“2.1 se reimpute el saldo a favor conforme al procedimiento establecido en la ley, a la fecha en que se operó la compensación.

2.2 Se declare la existencia de pagos en exceso realizados por EXPORTADORA DEL CARIBE S.A “EXPOCARIBE S.A., Nit 800.009.683-3, por un valor de \$104.970.378 y en consecuencia, se ordene su devolución.

2.3 Se reconozca el derecho de la demandante a los intereses moratorios sobre el valor de los pagos en exceso, desde que dicho dineros entraron a las arcas del Tesoro Nacional, liquidados desde la fecha en que entraron a las Oficinas de Impuestos Nacionales y/o Bancos autorizados, hasta que se haga efectivo, a la tasa que establecen los artículos 634 y 635 del E.T.”

La parte demandante invocó como vulneradas las siguientes normas:

- Constitución Política: artículo 83.
- Estatuto Tributario: artículos 680, 682, 683, 803, 804, 815 y 863.
- Código Civil: artículos 1714 y 1715.

Como concepto de violación la demandante precisó lo siguiente:

- **Violación de los artículos 1714 y 1715 del C.C.**

Adujo la demandante que el 26 de mayo de 1995 solicitó a la DIAN que le compensara el saldo a favor correspondiente a la declaración de renta del año 1994 con las cifras que adeudaba a ese año por concepto de impuesto sobre las ventas, y retenciones en la fuente por valor de \$140'242.000.

Dijo que como al 31 de diciembre de 1994 tanto la demandante como la DIAN eran deudoras una de la otra, operó la compensación por ministerio de la ley. Que, en ese orden, las obligaciones a las que la DIAN debió aplicar el saldo a favor, eran las pendientes al 31 de diciembre de 1994 y no al 6 de agosto de 1997, como se concluyó en la Resolución 002 acusada.

- **Violación del artículo 815 del E.T.**

Señaló que, así mismo, la DIAN vulneró el artículo 815 del E.T., porque compensó arbitrariamente, y de manera parcial, el saldo a favor y ordenó devolver el valor restante. Dijo que con ese proceder la DIAN ignoró que la compensación con las deudas del año 1994 ya había operado.

- **Violación del artículo 804 E.T.**

Adujo el demandante que se violó esta disposición porque la DIAN aplicó el saldo a favor a periodos diferentes a los que pidió la demandante en la solicitud de compensación.

La demandante aceptó que omitió liquidar los intereses de mora correspondientes a las obligaciones pendientes de pago del año 1994 y que, así mismo, omitió imputar el saldo a favor conforme con el orden de prelación previsto en el artículo 804 del E.T. Pero que, no obstante esa situación, la DIAN efectuó la compensación del saldo a favor solicitado en forma diferente a como lo dispone ese artículo.

Señaló que, conforme con el artículo 804, es al contribuyente al que le asiste la facultad de elegir el periodo gravable al que desea imputar el saldo a favor, pero que, en este caso, la DIAN efectuó la compensación con obligaciones correspondientes a diferentes periodos fiscales y, además, inexistentes.

Señaló que la DIAN compensó el saldo a favor con las sanciones correspondientes a los años 1991 y 1992 por \$2'091.000 y \$2'739.000 y que con ese proceder vulneró el artículo 804 E.T., porque desconoció que esas obligaciones ya se habían pagado con recibos N° 2387060000663-8 y 2387060000662-0 de octubre 21 de 1994.

Manifestó que tampoco era procedente que la DIAN hubiera liquidado intereses de mora sobre las obligaciones pendientes al año 1994 con las cuales se solicitó compensar. Reiteró que la compensación operó *ipso jure* y, por tanto, no podía configurarse la mora, dada la preexistencia del saldo a favor. Que, en consecuencia, tampoco era procedente que se compensara el saldo a favor con esos intereses.

Por último, señaló que también se vulneró el artículo 804 del E.T. porque la DIAN partió de un estado de cuenta con fecha de corte agosto 6 de 1997, cuando lo propio era tener como fecha de corte el 31 de diciembre de 1994. Adujo que con la Resolución 0015 de 1998 también se violó esta disposición porque la División Jurídica de la DIAN – Santa Marta se negó a devolver los pagos en exceso que reclamó la demandante.

- **Violación del artículo 826 del E.T.**

Dijo que el artículo 826 del E.T establecía que el funcionario competente para exigir el cobro coactivo podía producir el mandamiento de pago y ordenar la cancelación, únicamente, de las obligaciones pendientes.

Que como las obligaciones del año 1994 se compensaron con el saldo a favor de la declaración de renta de ese año, en consideración a que la DIAN revocó la Liquidación Oficial, porque la demandante se acogió al beneficio que previó el artículo 240 de la Ley 223 de 1995, el mandamiento de pago que formuló la DIAN quedó sin piso jurídico cuando esa entidad dejó en firme el saldo a favor y decidió resolver la solicitud de compensación.

- **Violación del artículo 863 del E.T.**

Dijo la demandante que como consecuencia del desconocimiento del artículo 826 del E.T. se vio "*obligada*" a celebrar un acuerdo verbal de pago y que, en efecto, pagó \$104'970.378, pero que esa cifra se debía entender pagada en exceso porque la compensación ya se habría surtido en el año 1994 y, en consecuencia, pagó dos veces la misma obligación. Que, en esa medida, procedía la devolución con el reconocimiento de intereses corrientes y moratorios.

- **Violación del artículo 240 de la Ley 223 de 1995**

Adujo también que la DIAN vulneró el artículo 240 de la Ley 223 de 1995, por cuanto desconoció el beneficio al que se acogió la demandante. Señaló que, conforme con esa norma, la declaración de renta de 1994 que presentó quedó en firme y, por lo tanto, la DIAN no debió ignorar los efectos de esa firmeza, la compensación de las obligaciones del año 1994 y los pagos que se hicieron para extinguir esa misma obligación con ocasión del mandamiento de pago. Que eso, además, generó un doble pago de la obligación.

- **Violación del artículo 803 del E.T.**

La demandante adujo que desde el 20 de enero de 1997 hasta el 1º de julio del mismo año, pagó a la DIAN la suma de \$220'601.000 por concepto de impuestos e intereses sobre deudas fiscales que tenía pendientes por cancelar. Pero que esas sumas no se debían porque la DIAN no decidió la compensación que solicitó de manera oportuna. Que esa situación le implicó un pago en exceso por la suma de \$104'970.378 y que, en consecuencia, la DIAN tenía la obligación de devolver esas sumas con los intereses moratorios correspondientes liquidados desde el mismo momento en que esos dineros ingresaron al erario.

Que la DIAN vulneró el artículo 803 porque precisamente no lo aplicó en atención a que se abstuvo de reconocer la devolución y los intereses.

- **Violación de los artículos 680, 682 y 683 E.T. y del artículo 83 de la Constitución Política**

Aseguró que con la expedición de los actos administrativos demandados se vulneraron los principios de equidad y justicia tributaria. Así mismo, que el "*caos administrativo originado en el trámite de la solicitud de devolución, es atribuible al desorden y/o malintencionada actuación de los funcionarios*" de la DIAN y que, en todo caso, tal "*caos*" vulneró el principio de buena fe consagrado en el artículo 83 de la Carta. Que todo eso, además, daba lugar a que se impusieran las sanciones previstas en los artículos 680 y 682 del E.T.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN no contestó la demanda.

LA SENTENCIA APELADA

Advierte la Sala que los antecedentes procesales reseñados en la sentencia de primera instancia no corresponden a los de la demanda presentada por la actora. No obstante lo anterior, en las consideraciones el *a quo* examinó los cargos planteados y el caso concreto.

En ese contexto, el *a quo* precisó que aunque en la demanda se hacía referencia a varias actuaciones administrativas, la controversia se centraba en determinar, únicamente, la legalidad de los actos acusados y no del mandamiento de pago 100 de 1996, que no es un acto demandable, de conformidad con el artículo 835 del E.T.

Aseguró que era procedente la compensación de las obligaciones por concepto de IVA, bimestres 5 y 3; las retenciones en la fuente de los periodos 2, 4 y 6 de 1993, 2, 7 y 8 de 1994, y 3º de 1995, por cuanto se trataba de deudas “*exigibles dentro del proceso de cobro coactivo que adelantaba la DIAN Santa Marta*”.

En cuanto a que la DIAN compensó con el saldo a favor con obligaciones inexistentes, el *a quo* le dio la razón a la DIAN porque la demandante no probó que, en efecto, hubiera pagado las obligaciones con las que se compensó el saldo a favor.

Respecto de los intereses de mora que pagó la demandante con ocasión del acuerdo de pago, dijo que eran procedentes porque se liquidaron sobre obligaciones vigentes. Que el pago en exceso no se generó porque estuviera obligada efectuarlo, sino porque, efectivamente, había contraído la obligación con el fisco y que, en todo caso, el pago debió acreditarlo como excepción en el proceso de cobro y no en el proceso jurisdiccional.

En lo que tiene que ver con el reconocimiento de intereses de mora, que dijo la demandante que se causaron al tenor del artículo 803 del E.T, señaló el Tribunal que ese artículo no se aplicaba al caso concreto, porque el proceso de liquidación oficial terminó a instancia del saneamiento que solicitó la demandante y en virtud del proceso de revisión oficial que, en condiciones normales, adelantaba la DIAN.

Citó, *in extenso*, la sentencia de la Corporación del 25 de enero de 2003, expediente 14930, M.P. Ligia López Díaz, para concluir que los actos acusados no fueron el resultado de un proceso de discusión normal del impuesto, sino de una situación excepcional de saneamiento de las obligaciones tributarias. Y que, por ende, no había lugar a acceder a las pretensiones de la demanda.

EL RECURSO DE APELACIÓN

La demandante apeló y pidió que se revocara la sentencia de primera instancia. En el recurso se precisaron los siguientes aspectos:

- **Errores sobre presupuestos fácticos de la sentencia dictada por el Tribunal Administrativo del Magdalena**

En este acápite, la demandante evidenció los errores en que incurrió el *a quo* en la sentencia apelada.

Destacó que en los numerales “II HECHOS” y “III NORMAS VIOLADAS Y CONCEPTO DE VIOLACIÓN”, al parecer hacían parte de otra sentencia, que nada tenían que ver con el tema discutido. No obstante, reconoció que la argumentación jurídica que sustentó la decisión, aunque no la compartía, sí estaba en concordancia con los presupuestos fácticos de la demanda instaurada.

- **Motivos de inconformidad con la sentencia del *a quo***

En cuanto a los aspectos de fondo, aseguró que no era cierto que la demandante se hubiera acogido a un procedimiento especial de saneamiento, sino que “*fue acreedora a un premio (sic) por haber cumplido*” con las obligaciones fiscales del año 1994. Señaló que ese beneficio lo obtuvo por ministerio de la ley.

Que, en esa medida, la liquidación oficial que formuló la DIAN en el año 1996, vulneró el artículo 240 de la Ley 223 de 1995, ya que esa ley empezó a regir el 20 de diciembre de 1995. Que, además, la DIAN ignoró la petición que presentó el 23 de enero de 1996 en la que solicitó que se aplicara la Ley 223 de 1995.

Afirmó que, en ese contexto, el saldo a favor de la declaración privada que presentó el 17 de abril de 1995, de \$140.242.000, nació el 31 de diciembre de ese 1995 y, por tanto, a partir de esa fecha debía entenderse que el Estado percibió el dinero, en aplicación del artículo 803 del E.T.

Manifestó que la administración debió aplicar estrictamente el artículo 803 del E.T., ya que en la actuación administrativa, que dio lugar a la expedición de los actos acusados, no se discutió la procedencia del saldo a favor reclamado, sino que fue el resultado del saneamiento fiscal mencionado.

Que, de otro lado, la sentencia que citó el *a quo* no era aplicable al caso concreto, pues la misma hizo referencia al no reconocimiento de intereses moratorios en los casos en que el contribuyente se acoge al saneamiento previsto en el artículo 246 de la Ley 223 de 1995, pero en esa sentencia no se examinó el beneficio previsto en el artículo 240 de esa misma ley.

Señaló que el Tribunal malinterpretó la demanda, pues el reconocimiento de intereses de mora, a partir del 31 de diciembre de 2004, procedía por ministerio de la ley, por tratarse de obligaciones mutuas que tenían tanto la demandante como la DIAN.

Adujo que el Tribunal confundió el concepto de la violación del artículo 803 del E.T con el concepto de violación del artículo 863.

- **Pretensiones de la demanda**

La demandante hizo hincapié en el análisis del caso orientándolo a las pretensiones de la demanda. Insistió en que la solicitud de compensación fue resuelta con dilaciones injustificadas y que, por lo tanto, solicitó que se defina que la fecha en que nació el saldo a favor fue el 31 de diciembre de 1994 porque, por ministerio de la ley, la declaración de renta que presentó para el año 1994 quedó

en firme el 20 de diciembre de 1995, fecha en que se promulgó la ley 223 de 1995. Que el segundo elemento a definir era la utilización que se le debió dar al saldo a favor. Adujo que, habida cuenta de que al 20 de diciembre de 1995 la declaración de renta por el año 1994 ya estaba en firme, la compensación debió surtirse inmediatamente. Con mayor razón porque el 23 de enero de 1996 se habría solicitado la aplicación del artículo 240 de la Ley 223 de 1995. En consecuencia, en esa fecha debió compensarse el saldo a favor con las obligaciones vigentes para el año 1994.

En ese contexto, señaló que los actos de trámite y definitivos, que se profirieron a instancia de la solicitud de compensación y con ocasión de la revisión de la declaración de renta del año 1994, vulneraron el artículo 240 de la Ley 223 de 1995.

Adujo, de otro lado, que ante la negativa injustificada de compensar las sumas por las que se libró el mandamiento de pago, la demandante no pudo proponer ninguna de las excepciones que prevé el artículo 831 del E.T. para enervar el proceso coactivo. Que ante eso la única opción que tuvo fue la de celebrar un convenio de pago para evitar el embargo de las cuentas corrientes de la sociedad demandante.

Que con fundamento en ese acuerdo de pago, la demandante abonó a las obligaciones del año 1994, la suma de \$220'601.000 y que, a raíz de la compensación, la DIAN liquidó intereses de mora por las obligaciones del año 1994 que eran im procedentes.

Que ese acuerdo de pago y la liquidación de intereses de mora conllevaron a un pago en exceso por \$ 147'425.000. Que de ese monto la DIAN ordenó devolver \$42'454.622 en TIDIS pero que queda una suma pendiente por devolver que asciende a \$104'970.398 que la administración estaba en la obligación de devolver junto con los intereses moratorios derivados de la devolución, intereses que se debieron liquidar a partir de la fecha en que ingresaron al erario.

En consecuencia, precisó que no reclama intereses sobre el saldo a favor de \$140'242.000, sino la aplicación correcta de esos recursos, que permanecieron en las arcas del Estado desde el año 1994, a las obligaciones que pidió compensar en la solicitud de compensación y devolución que presentó el 25 de mayo de 1995. Pidió que se mire como prueba la adición al recurso de reconsideración que presentó en la vía gubernativa.

- **Inconformidad con la decisión del Tribunal de no enjuiciar el auto 001 del 28 de julio de 1997, que modificó el mandamiento de pago 100 de noviembre 7 de 1996, por valor de \$140'242.000 y estableció un saldo a pagar de \$159'354.000**

Cuestionó la decisión del *a quo* de no examinar la legalidad del mandamiento de pago. Dijo que las obligaciones cobradas coactivamente no nacieron por la "*mora en el pago*", sino por la "*negligencia de la DIAN al no aplicar el saldo a favor en su momento oportuno*". Que, en consecuencia, los actos acusados no debían examinarse de manera aislada del mandamiento de pago, pues lo cierto es que tal mandamiento se libró por sumas frente a las que ya se había pedido compensación.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La DIAN intervino en esta etapa para oponerse al recurso de apelación. Pidió que se confirmara la sentencia de primera instancia.

Destacó que con la revocatoria de la liquidación oficial de revisión, la División de Recaudación de la DIAN procedió a decidir la solicitud de compensación, que se había suspendida “*por efecto del proceso de determinación*” del tributo.

Que teniendo en cuenta que la demandante pagó algunas obligaciones en el tiempo en que la actuación para resolver la solicitud de compensación estaba suspendida, la administración se vio obligada a compensar obligaciones pendientes a la fecha en que se profirió la Resolución 02 de 1997, que correspondían a los periodos de ventas 1994 (periodos 2 y 3), retefuente 1995 (periodo 3) y sanciones de los años 1991 y 1992.

Aseguró que, en todo caso, para decidir la solicitud de compensación del saldo a favor se observó el procedimiento legal previsto para el efecto. Que el hecho de que la demandante se haya sometido al procedimiento de compensación significaba que debía soportar una carga procesal, que consistía en que el procedimiento se suspendía hasta tanto se verificara la procedencia de la solicitud de compensación.

Se refirió a los intereses corrientes liquidados por la DIAN para recordar que el pago de éstos sólo era procedente desde la fecha de notificación del requerimiento especial, o del acto que niega la devolución, hasta la fecha en que se profiere el acto que confirma parcialmente el saldo a favor. Que en cuanto a los intereses moratorios, únicamente proceden a partir del vencimiento del término para devolver hasta la fecha del giro del cheque.

El Ministerio Público pidió confirmar parcialmente la sentencia apelada para que, en su lugar, se reconocieran los intereses moratorios y corrientes a la demandante, de conformidad con los incisos 2 y 3 del artículo 863 del E.T.

Se refirió a la modalidad de saneamiento fiscal prevista en el artículo 240 de la Ley 223 de 1995. Explicó que se trata de una medida para beneficiar a los contribuyentes que cumplen con las obligaciones fiscales.

Aseguró que la jurisprudencia citada en la sentencia de primera instancia no era aplicable a la solución del caso concreto. Que en esa oportunidad la Corporación examinó una especie de condonación y no de saneamiento fiscal a la que se acogió la demandante.

Explicó que, de conformidad con el artículo 863 del E.T., procedía el reconocimiento de los intereses moratorios y corrientes a favor del contribuyente. Citó la sentencia de la Corporación del 15 de mayo de 2002, expediente 13384, en la que se habría definido el alcance del artículo 803 *ibídem*.

Aseguró que el indebido pago de intereses de mora liquidados en el mandamiento de pago 000100 no era objeto de la demanda y que, por ende, no podía examinarse esa pretensión.

Que, por último, tampoco procedía el reconocimiento de los pagos en exceso, porque no existían pruebas que acreditaran el pago de los \$104'970.378 que reclama la demandante.

La demandante no presentó alegatos finales.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

De acuerdo con el recurso de apelación que presentó la demandante, corresponde a la Sala establecer si son nulas las Resoluciones 0002 de 1997, proferida por la Jefe de la División de Recaudación de la DIAN Santa Marta, y 0015 de agosto de 1998, proferida por la Jefe de la División Jurídica de esa misma entidad, resoluciones mediante las que la DIAN resolvió la solicitud de compensación que formuló la actora en el sentido de ordenar la compensación de \$97'787.378 y la devolución de \$42'454.622 para un total de \$ 140'242.000, monto al que ascendió la solicitud de compensación que presentó la demandante.

La controversia se circunscribe a los siguientes aspectos.

El primero se concreta en determinar si la DIAN podía compensar el saldo a favor que la demandante consignó en su declaración de renta del año 1994, con obligaciones diferentes a las que señaló en la solicitud que presentó el 26 de mayo de 1995.

Para el efecto, se analizará si, efectivamente, la declaración de renta del año 1994, que presentó la demandante, adquirió firmeza por mandato de la ley, al tenor del beneficio previsto por el legislador en el artículo 240 de la Ley 223 de 1995 y al que se acogió la actora.

Precisado lo anterior, se determinará la fecha en que efectivamente debió entenderse surtida la compensación y las obligaciones con las que procedía la compensación.

Teniendo en cuenta las conclusiones a las que se llegue, se precisará si la demandante tenía derecho a que se le devuelvan las sumas que, en virtud del acuerdo de pago que contrajo con la administración, pagó para extinguir las obligaciones que, a su vez, habría extinguido con el saldo a favor que reseñó en la declaración de renta del año 1994. Y, así mismo, habrá que definir si la demandante tenía derecho a que se le liquidaran intereses corrientes y de mora sobre la cifra que habría pagado en exceso.

Antes de analizar cada asunto, de manera previa se analizará la inconformidad que manifestó la demandante sobre la incongruencia de la sentencia.

Cuestión preliminar

Señaló la demandante que los antecedentes que el *a quo* reseñó en la sentencia que se apeló no son los del caso concreto que ahora se analiza. Verificado ese hallazgo, advierte la Sala que es cierto. No obstante lo anterior, también se advierte que en las consideraciones, el *a quo* sí se ocupó de examinar las pretensiones de la demanda, conforme con los hechos y cargos formulados.

En consecuencia, considera la Sala que no se desconoció el principio de congruencia de que trata el artículo 305 del C. de P.C, pero, en todo caso, se previene al Tribunal para que situaciones como estas no se vuelvan a presentar.

Asunto de fondo

La Sala advierte que en el caso concreto hay varios hechos relevantes, que si bien están interrelacionados, conviene precisarlos, a efectos de delimitar la litis.

En efecto, del análisis de los hechos, advierte la Sala que se refieren a las siguientes actuaciones administrativas:

1. Actuación administrativa de compensación y devolución que inició la demandante con ocasión de la petición que formuló el 26 de mayo de 1995 ante la DIAN para que se compensara el saldo a favor de la declaración de renta del año 1994 con ciertas obligaciones pendientes por saldar a favor de la DIAN, vigentes a ese año.

Esta actuación culminó con la Resolución 0015 del 13 de agosto de 1998, que confirmó la Resolución 002 del 6 de agosto de 1997.

2. Actuación administrativa iniciada de oficio por la DIAN para revisar la declaración privada que presentó el demandante por el impuesto de renta del año 1994, y que inició la DIAN a instancia de la solicitud de compensación y devolución del saldo a favor reseñado en esa declaración.

Esta actuación culminó con la Resolución 004 del 4 de junio de 1997, que revocó la Liquidación oficial 0011 del 23 de julio de 1996.

3. Actuación administrativa que, en ejercicio del derecho de petición presentado el 9 de julio de 1997, inició la demandante para que la DIAN culminara la actuación administrativa de compensación. Esta actuación se gestó a raíz de la firmeza de la declaración de renta del año 1994 que reconoció la DIAN. Adicionalmente, en esa petición la demandante solicitó que le reconocieran intereses de mora sobre el saldo a favor de la declaración de renta del año 1994, y la terminación del proceso de cobro coactivo que inició la DIAN contra la demandante por las obligaciones pendientes de pago del año 1994.

Esta actuación culminó con la Resolución 0012 del 23 de junio de 1998, que confirmó la Resolución 235 del 14 de agosto de 1997.

4. Actuación administrativa de cobro coactivo que inició la DIAN para recuperar las sumas debidas por las obligaciones pendientes de pago que tenía la demandante al año 1994, y que eran las mismas con las que se solicitó compensar el saldo a favor reseñado en la declaración de renta de ese año.

De esta actuación se reconoce que inició con el mandamiento de pago 00100 del 7 de noviembre de 1996, mandamiento que se modificó con el auto 0001 del 28 de julio de 1997. También se reconoce y no se discute que sobre las obligaciones objeto de cobro coactivo la demandante suscribió un acuerdo de pago y que la DIAN se negó a dejar sin efecto el mandamiento de pago, ante una solicitud que formuló la demandante.

En ese contexto, es menester precisar que en el presente caso se demandan, en acción de nulidad y restablecimiento del derecho, los actos administrativos que se profirieron en la actuación administrativa, actuación que inició la demandante con ocasión de la petición formulada para que se compensara el saldo a favor de la declaración de renta del año 1994 con las obligaciones vigentes a ese año.

Por lo tanto, el análisis de legalidad se circunscribirá a esos actos administrativos, esto es, al análisis de las Resoluciones 002 del 6 de agosto de 1997 y 0015 del 13 de agosto de 1998.

En el proceso se encuentra probado lo siguiente:

- El 17 de abril de 1995, EXPOCARIBE S.A. presentó la declaración de renta del periodo gravable 1994 y registró un saldo a favor por valor de \$ 140'242.000.¹
- El 26 de mayo de 1995, EXPOCARIBE S.A. presentó solicitud de compensación de saldo a favor por valor de \$140'242.000, correspondiente al año gravable 1994.

La demandante solicitó que la compensación se hiciera con las siguientes obligaciones:²

CONCEPTO	AÑO	PERIODO	N° DE DECLARACIÓN O ACTO ADMINISTRATIVO	FECHA			VALOR
				DD	MM	AA	
VENTAS	1994	II	23870060005464	23	05	1994	\$61'292.000
VENTAS	1994	III	23870060006050	26	07	1994	23'834.000
RETEFUENTE	1994	IV	23870060005339	18	05	1994	10'482.000
RETEFUENTE	1994	V	23870060005686	20	06	1994	14'442.000
RETEFUENTE	1994	VI	23870060005916	19	07	1994	15'949.000
RETEFUENTE	1994	VII	23870060006161	17	08	1994	14'243.000
						TOTAL A COMPENSAR	140'242.000

- La administración decidió ejercer la facultad de investigación previa a la compensación y, por lo tanto, ordenó inspección tributaria con Auto N° 911180059377 del 11 de julio de 1995.³

- El 20 de octubre de 1995, la administración profirió el requerimiento especial N° 0033, mediante el que le propuso a la demandante, la modificación a la declaración de renta del año 1994 y le propuso un saldo a pagar por \$146'717.000.⁴

- Con fundamento en el anterior requerimiento, mediante auto 00007 del 22 de noviembre de 1995, la DIAN decidió "*declarar improcedencia (sic) provisionalmente la solicitud de devolución No. DI949500065*" que presentó la demandante.⁵

- El 20 de diciembre de 1995 se promulgó la Ley 223 de 1995. En el artículo 240 de esa ley se previó un saneamiento automático a favor de contribuyentes

¹ Folio 46 cuaderno principal.

² Folio 55 c.p.

³ Folio 56 c.p.

⁴ Folios 78-88 c.p.

⁵ Folio 92 c.p.

que hubieran “presentado las declaraciones de renta y complementarios correspondientes a los años gravables de 1993 y 1994, con anterioridad a la vigencia de esta Ley.”

- Con escrito radicado con el N° 005836 del 23 de enero de 1996, EXPOCARIBE S.A. le manifestó a la DIAN su intención de acogerse a la forma de saneamiento fiscal prevista en el artículo 240 de la Ley 223 de 1995.⁶

- El 15 de abril de 1996, la DIAN convida a la demandante para que corrija la declaración de renta.⁷ Mediante oficio del 29 de abril de 1996, la demandante le reitera a la DIAN que se acogió al beneficio previsto en el artículo 240 de la ley 223 de 1995.⁸

- El 3 de mayo de 1996, el Jefe de la División de Fiscalización de la DIAN– Santa Marta formuló al demandante emplazamiento N° 003 para que corrigiera la declaración de renta del año gravable 1994.⁹

- El 4 de julio de 1996, la administración profirió el requerimiento especial N° 007, mediante el que propuso la modificación a la declaración de renta del año 1994 y sancionó a la demandante con \$ 1'379.000.¹⁰

- El 23 de julio de 1996, la DIAN formuló liquidación oficial de revisión N° 011, mediante la que modificó la declaración de renta del año 1994 de la demandante y fijó un saldo a pagar por \$146'717.000.¹¹

- Contra la anterior resolución, EXPOCARIBE S.A. interpuso el recurso de reconsideración el 20 de septiembre de 1996.¹²

- El 7 de noviembre de 1996, la DIAN libró el mandamiento de pago 000100 en contra de la demandante por valor de \$ 140'242.000¹³ por las siguientes obligaciones, que son las mismas que la actora había pedido compensar.:

N° DE TÍTULO	CONCEPTO	VIGENCIA FISCAL		CUANTÍA	
		AÑO	PERIODO	SANCIÓN	IMPUESTO
2,387,006,000,546	VENTAS	1994	2	0	\$61'292.000
2,387,006,000,605	VENTAS	1994	3	0	23'834.000
2,387,006,000,533	RETEFUENTE	1994	4	0	10'482.000
2,387,006,000,568	RETEFUENTE	1994	5	0	14'442.000
2,387,006,000,591	RETEFUENTE	1994	6	0	15'949.000
2,387,006,000,616	RETEFUENTE	1994	7	0	14'243.000

⁶ Folios 94-95 c.p.

⁷ Folio 96 c.p.

⁸ Folio 97 c.p.

⁹ Folio 98 c.p.

¹⁰ Folios 100-104 c.p.

¹¹ Folios 106-112 c.p.

¹² Folios 113-115 c.p.

¹³ Folios 118-119 c.p.

TOTAL**140'242.000**

- Mediante Resolución 00004 del 4 de junio de 1997, la DIAN resolvió el recurso de reconsideración y revocó la liquidación oficial de revisión 011 de 1996¹⁴, porque reconoció que la demandante era beneficiaria del saneamiento previsto en el artículo 240 de la Ley 223 de 1995.

- En atención a la revocatoria de la liquidación oficial y al reconocimiento de la firmeza de la declaración de renta del año 1994, con memorial N° 006428 del 9 de julio de 1997, la demandante le solicitó a la DIAN que definiera la solicitud de compensación que había formulado en mayo de 1995. Además, solicitó que se liquidaran los intereses moratorios del artículo 863 del E.T., sin precisar sobre qué monto. También solicitó que se dejara sin efectos el mandamiento de pago 000100 de 1996 con el que la DIAN pretendió cobrar los impuestos que la demandante solicitó compensar con saldo a favor determinado por el año 1994, y pidió que se restituyeran los valores pagados en virtud del acuerdo de pago y los intereses sobre ese valor.¹⁵

- Mediante auto del 28 de julio de 1997¹⁶, la DIAN modificó el mandamiento de pago 0000100 y ordenó seguir el cobro coactivo por la suma de \$159'354.000¹⁷, por las siguientes obligaciones fiscales:

N° DE TÍTULO	CONCEPTO	VIGENCIA FISCAL		IMPUESTO
		AÑO	PERIODO	
2,387,006,000,546	VENTAS	1994	2	\$61'292.000
2,387,006,000,605	VENTAS	1994	3	46'127.000
2,387,006,000,533	RETEFUENTE	1994	4	10'482.000
2,387,006,000,568	RETEFUENTE	1994	5	14'442.000
2,387,006,000,591	RETEFUENTE	1994	6	15'949.000
2,387,006,000,616	RETEFUENTE	1994	7	14'243.000
TOTAL				159'354.000

- Mediante Resolución 0002 del 6 de agosto de 1997, la DIAN resolvió la solicitud de compensación y ordenó compensar, a favor de la demandante la suma de \$ 97'787.378 y devolver la suma de \$42'454.622, mediante Títulos de Devolución – TIDIS.¹⁸

La DIAN verificó que, para la fecha en que se produjo la compensación y la devolución ordenada en la citada resolución, la sociedad demandada registraba las siguientes obligaciones pendientes:

¹⁴ Folios 120-125 c.p.

¹⁵ Folio 126 c.p.

¹⁶ Folios 127- 128 c.p.

¹⁷ Ese fue el monto por el que la DIAN decidió continuar con el cobro coactivo. No obstante, en realidad, la suma de los impuestos da como resultado un valor diferente.

¹⁸ Folios 130-134 c.p.

TIPO	AÑO GRAVABLE	MES/ BIMESTRE	IMPUESTO	SANCIÓN	INTERESES	TOTALES
VENTAS	1994	2	\$21'156.000		\$4'488.000	\$25'644.000
VENTAS	1994	3	42'946.000		6'508.000	49'454.000
RETEFUENTE	1993	4	421			42
RETEFUENTE	1993	6	257			25
RETEFUENTE	1994	2	9.000		3.000	12.000
RETEFUENTE	1994	7	14'243.000		2'158.000	16'40100
RETEFUENTE	1994	8	15.700		2.000	17.700
SANCIÓN	1991			2'091.000		2'091.000
SANCIÓN	1992			2'739.000		2'739.000
TOTAL			79'798.378	4'830.000	13'159.000	97.787.378

- En acto administrativo independiente, esto es, mediante Resolución 235 del 14 de agosto de 1997, la DIAN resolvió la petición que la demandante formuló el 9 de julio de 1997. En esa resolución negó el reconocimiento de intereses corrientes y moratorios que solicitó la demandante por la devolución del saldo a favor.¹⁹ Respecto de la solicitud de dejar sin efecto el proceso de cobro coactivo, en esta resolución no se dijo nada. La demandante afirmó que el 31 de julio de 1997 la DIAN denegó esa petición habida cuenta de que el mandamiento de pago estaba referido a otras obligaciones. No reposa copia en el expediente de esa comunicación.

- El 18 de octubre de 1997, la demandante interpuso recurso de reconsideración contra la Resolución 0002 de 1997,²⁰ y lo adicionó con un documento que presentó ante la administración el 21 de noviembre de 1997.²¹

- El 20 de octubre de ese mismo año, la demandante interpuso el recurso de reconsideración contra la Resolución 235 de 1997.²²

- Mediante Resolución 0015 del 13 de agosto de 1998, notificada el 28 de agosto de 1998, se resolvió el recurso de reconsideración y se confirmó la Resolución 002 de 1997.²³

- Mediante Resolución 00012 del 23 de junio de 1998, notificada el 8 de julio de 1998, se resolvió el recurso de reconsideración y se confirmó la Resolución 235 de 1997.²⁴

De la firmeza de la declaración de renta del año 1994 y de la compensación del saldo a favor

Conforme se precisó anteriormente, la Sala analizará, en primera instancia, si la DIAN podía compensar el saldo a favor que la demandante consignó en su

¹⁹ Folios 135-136 c.p.

²⁰ Folios 138-146 c.p.

²¹ Folios 165-178 c.p.

²² Folio 147 c.p.

²³ Folios 198-201 c.p.

²⁴ Folios 192-195 c.p.

declaración de renta del año 1994, contra obligaciones diferentes a las que señaló en la solicitud que presentó el 17 de abril de 1995.

Para el efecto, es necesario analizar si, efectivamente, la declaración de renta del año 1994, que presentó la demandante, adquirió firmeza por mandato de la ley, al tenor del beneficio que previó el legislador en el artículo 240 de la Ley 223 de 1995 y al que se acogió la actora.

En consecuencia, se procede a analizar el alcance y los efectos de esa disposición.

- **Del beneficio previsto en el artículo 240 de la Ley 223 de 1995**

El artículo 240 de la Ley 223 de 1995 estableció un beneficio a favor de los contribuyentes o responsables que cumplieran con las obligaciones fiscales, en el siguiente sentido:

“ARTÍCULO 240. SANEAMIENTO DE CONTRIBUYENTES QUE HAN CUMPLIDO SUS OBLIGACIONES. Los contribuyentes del impuesto sobre la renta, que hubieren presentado las declaraciones de renta y complementarios correspondientes a los años gravables de 1993 y 1994, con anterioridad a la vigencia de esta Ley, y hayan pagado el impuesto a su cargo determinado en las respectivas liquidaciones privadas con anterioridad a la misma fecha, **tendrán derecho a que se les exonere de liquidación de revisión por los años gravables 1994 y anteriores, y a que las declaraciones por tales períodos queden en firme**, sin perjuicio de la práctica de la liquidación de corrección aritmética, cuando ella sea procedente.

PARÁGRAFO 1o. El beneficio a que se refiere este artículo, no será aplicable a quienes antes del primero de Julio de 1995 se les hubiere notificado requerimiento especial, en relación con el impuesto objeto del requerimiento.

PARÁGRAFO 2o. Cuando el contribuyente no hubiere estado obligado a declarar por 1993, las exigencias de que trata este artículo sólo operarán para el año 1994.

PARÁGRAFO 3o. En relación con el año gravable 1994, las personas jurídicas deberán, para gozar del beneficio por tal año, haber declarado un impuesto a cargo no inferior al declarado en 1993.

PARÁGRAFO 4o. Las liquidaciones oficiales no pagadas por impuesto de timbre sobre contratos de concesión y distribución, que se ejecuten mediante el sistema comercial de facturas, o las resoluciones de sanción por no declarar los valores de tales contratos, no serán exigibles ni aplicables.

Para los efectos del impuesto de timbre, a los contratos de concesión y distribución que se ejecuten mediante el sistema de factura comercial del que trata el artículo 944 del Código de Comercio, se aplicará la exención del numeral 44 del artículo 530 del Estatuto Tributario.”
(Negrilla fuera de texto)

La norma fue reglamentada por el artículo 6 del Decreto 196 de 1996, que dispuso:

“ARTICULO 6o. SANEAMIENTO A CONTRIBUYENTES QUE HAN CUMPLIDO SUS OBLIGACIONES. *Los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, tienen derecho a que se les exonere de liquidación de revisión por los años gravables de 1994 y anteriores, sin perjuicio de la práctica de la liquidación de corrección aritmética cuando sea procedente, siempre y cuando cumplan los siguientes requisitos:*

- 1. Haber presentado hasta el 21 de diciembre de 1995 sus declaraciones por los años gravables de 1993 y 1994.*
- 2. Haber pagado el impuesto determinado a su cargo en las respectivas liquidaciones hasta el 21 de diciembre de 1995.*
- 3. En relación con el año gravable 1994, las personas jurídicas deberán, para gozar del beneficio por dicho año, haber declarado un impuesto a cargo no inferior al declarado en 1993.*

PARÁGRAFO 1o. *Cuando el contribuyente no hubiere estado obligado a declarar por el año gravable de 1993, las exigencias previstas en este artículo solo operarán para el año gravable de 1994.*

PARÁGRAFO 2o. *En ningún caso, el beneficio operará en relación con los años gravables por los cuales no se haya presentado declaración en debida forma antes del 22 de diciembre de 1995.*

PARÁGRAFO 3o. *Sin perjuicio de la verificación del pago del impuesto determinado en las liquidaciones y demás requisitos para su procedencia, **el saneamiento previsto en este artículo no requiere solicitud del declarante ni de declaratoria por parte de la administración tributaria.*** (Negrilla fuera de texto)

Se trata, entonces, de una forma *sui géneris* de saneamiento fiscal que estableció el legislador a favor del contribuyente cumplidor de las obligaciones tributarias.

Dicho saneamiento establecía que los contribuyentes del impuesto sobre la renta, que hubieren presentado las declaraciones de renta correspondientes a los años gravables de 1993 y 1994, con anterioridad a la vigencia de la ley (20 de diciembre de 1995) y que hubieren pagado el impuesto a cargo, tenían derecho a que se les exonerara de la liquidación de revisión por los años gravables 1994 y anteriores, y a que las declaraciones por tales períodos quedaran en firme, sin perjuicio de la práctica de la liquidación de corrección aritmética, cuando fuera procedente.

Tratándose de personas jurídicas, además, se requería que el impuesto liquidado para el año 1994 no hubiese sido inferior al declarado en 1993. También se previó que no sería aplicable ese beneficio a quienes, antes del primero de Julio de 1995, se les hubiere notificado requerimiento especial, en relación con el impuesto objeto del requerimiento.

Adicionalmente, el párrafo 3º de la norma reglamentaria disponían que el saneamiento fiscal no requería de solicitud del declarante ni de declaratoria por parte de la administración tributaria, sin perjuicio de la verificación del pago del impuesto determinado en las liquidaciones y los demás requisitos previstos en tal norma.

El fin perseguido por el legislador era incentivar al contribuyente cumplidor de sus obligaciones tributarias para que no quedara en desventaja con aquél que se beneficia de las amnistías tributarias. Así se desprende de la exposición de motivos de la Ley 223 de 1995 en la que se dijo:

“Una de las críticas más importantes que se le han formulado a las amnistías, es el efecto desmoralizador que causan sobre los contribuyentes que cumplen oportunamente sus obligaciones. Para hacer equitativa la situación del contribuyente cumplido, en la presente oportunidad se propone un saneamiento para contribuyentes que han cumplido sus obligaciones fiscales, consistente en el derecho que adquieren las personas naturales a que sus declaraciones de los años 1994 y anteriores quede en firme y no puedan ser objeto de fiscalización por parte de la DIAN, ni pueden ser modificadas a través de las liquidaciones oficiales o de otros actos administrativos. Para las personas jurídicas, que hayan presentado sus declaraciones de renta de los años 1992 y 1993 y pagado el impuesto determinando en sus liquidaciones privadas de tales años, se les exonera de la liquidación de revisión por los años 1993 y anteriores.

El artículo es explícito en el sentido de indicar que las declaraciones objeto del saneamiento quedarán en firme, salvo la posibilidad de practicar liquidación de corrección aritmética cuando ella sea procedente.”²⁵

Entonces, la medida implicó que la administración perdía competencia para revisar las liquidaciones privadas de los contribuyentes que se encontraban en las condiciones previstas en las normas antes citadas. En últimas, implicó un llamamiento a la administración para abstenerse de revisar las declaraciones de renta del año 1994, salvo cuando el requerimiento se hubiera notificado antes del primero de julio de 1995, caso en el que, las investigaciones podían seguir adelante.

En el caso concreto está probado que la demandante presentó la declaración de renta del año 1994 y que el proceso administrativo de revisión de esa declaración se inició a instancia de la solicitud de compensación que presentó la demandante.²⁶

También está probado que ese proceso administrativo inició antes de la vigencia de la Ley 223 de 1995 (20 de diciembre), pero después del primero de julio de 1995, puesto que el requerimiento especial lo formuló la DIAN el 20 de octubre de 1995.

²⁵ Exposición de motivos Ley 223 de 1995.

²⁶ Artículo 857-1 adicionado por el artículo 39 de la Ley 49 de 1990, sin las modificaciones introducidas por el artículo 142 de la Ley 223 de 1995.

Lo anterior implica que, al 20 de diciembre de 1995, si la demandante cumplía los presupuestos del artículo 240 de la Ley 223 de 1995, efectivamente, la declaración de renta del año 1994 quedaba en firme y no era susceptible de revisión por parte de la DIAN.

- **De la compensación del saldo a favor. De las obligaciones susceptibles de compensación. De los intereses corrientes y de mora Del cobro coactivo. De los efectos de la medida de saneamiento. Del restablecimiento del derecho**

En el entendido de que la declaración de renta del año 1994 adquirió firmeza, corresponde definir si la compensación que la demandante formuló en el año 1995 con los impuestos que había solicitado compensar, esto es, con el impuesto sobre las ventas y retenciones en la fuente por \$14.242.000, ocurrió *ipso facto* cuando quedó en firme la declaración de renta.

La Sala considera que no, por las siguientes razones:

El artículo 1714 del C.C. dispone que cuando dos personas son deudoras una de otra, se opera entre ellas una compensación que extingue ambas deudas.

Para que se opere la compensación, conforme con el artículo 1715 *ibídem*, la compensación opera por ministerio de la ley y aún sin conocimiento de los deudores; y ambas deudas se extinguen recíprocamente hasta la concurrencia de sus valores, desde el momento que una y otra reúnen las calidades siguientes:

- 1.) Que sean ambas de dinero o de cosas fungibles o indeterminadas de igual género y calidad.
- 2.) Que ambas deudas sean líquidas; y
- 3.) Que ambas sean actualmente exigibles.

En materia tributaria, el artículo 815 del E.T. dispone que *“los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias podrán solicitar su compensación con deudas por concepto de impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones que figuren a su cargo.”*

El procedimiento que define la petición de compensación está regulado en el Decreto 1000 de 1997 y culmina con un acto administrativo que decide si hay lugar o no a la compensación. Esa decisión depende de que la DIAN verifique si el saldo a favor es pertinente. Para el efecto tiene la facultad de verificación de ese saldo a favor.

Así, y de conformidad con el artículo 857-1 del E.T.,²⁷ una vez presentada la petición de compensación²⁸, la administración puede adelantar un proceso de fiscalización para verificar, entre otras cosas, que el contribuyente no haya incurrido en inexactitud en la declaración que reporta el saldo a favor. El término para decidir sobre la solicitud de devolución o compensación, se suspende hasta por un término máximo de noventa días.

Terminada la investigación, si la administración decide proferir requerimiento especial, la actuación administrativa iniciada con la solicitud de

²⁷ sin la modificación que introdujo el artículo 142 de la Ley 123 de 1995,

²⁸ Sólo se refería a la devolución, el término compensación lo introdujo el artículo 142 de la ley 223 de 1995, no obstante, el artículo 815 del E.T, siempre ha permitido al contribuyente solicitar la compensación con deudas por concepto de impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones que figuren a su cargo.

devolución o compensación no termina, porque si se formulaba requerimiento especial la devolución o compensación procede sobre el saldo a favor reconocido como tal, caso en el cual, no se exige una nueva solicitud. Ese mismo tratamiento se aplica para las demás etapas del proceso.²⁹

En el caso concreto, está probado que mediante Resolución 004 del 4 de junio de 1997 la DIAN revocó la liquidación oficial 0011 del 23 de julio de 1996, porque reconoció que la declaración de renta del año 1994 había adquirido firmeza, habida cuenta de que la demandante cumplió los requisitos del saneamiento fiscal a que se hizo alusión. En consecuencia, la DIAN procedió a decidir la solicitud de compensación, mediante Resolución 002 del 6 de agosto de 1997, resolución que se confirmó mediante resolución 015 del 13 de agosto de 1998.

La demandante considera que la compensación se surtió en el momento en que quedó en firme la declaración de renta y no desde la ejecutoria de la Resolución que resolvió la solicitud. Que, en esa medida, la DIAN debió liquidar intereses de mora en su contra, sobre las obligaciones con las que pidió compensar, hasta el momento en que adquirió firmeza la declaración de renta.

La Sala considera que no le asiste razón a la demandante, porque en criterio que ahora se reitera, ha precisado que la solicitud de devolución o compensación no constituye un reconocimiento definitivo a favor del contribuyente o responsable, toda vez que, en desarrollo de la facultad de determinación oficial, la administración puede rechazar o modificar los saldos a favor propuestos.

Así mismo, en sentencia reciente, dictada en el expediente No. 16873³⁰, la Sala precisó que:

*“La solicitud de compensación no implica su aprobación, mucho menos la extinción parcial o total de la obligación del contribuyente, dado que, como lo dice el acto acusado, sólo constituye **una expectativa**. Lo anterior, por cuanto es probable que la petición no cumpla con los requisitos de los artículos 856 y 857 del Estatuto Tributario...” (Negritas del texto).*

Las anteriores reflexiones también se aplican al caso concreto, porque cuando la demandante presentó la solicitud de compensación y la DIAN formuló el requerimiento especial, no se había promulgado la Ley 223 de 1995. En esa medida, la compensación no podía entenderse surtida por el hecho de coexistir las obligaciones de la demandante a favor del Estado y la presunta obligación del Estado a favor de la aquella. De hecho, está probado que la DIAN había iniciado el proceso de determinación del tributo, sólo que, a raíz de la expedición de la Ley 223 de 1995, profirió la Resolución 004 del 4 de junio de 1997 que revocó la liquidación oficial.

Aunque con ocasión de la firmeza de la declaración de renta la DIAN debió ordenar de manera inmediata la devolución del saldo a favor, la consecuencia que se deriva en contra del Estado, por dilatar esa decisión, es el reconocimiento de

²⁹ El inciso 5º del artículo 857-1 del E.T. prescribe que “(...) Terminada la investigación, si no se produce requerimiento especial, se procederá a la devolución o compensación del saldo a favor. Si se produjere requerimiento especial, sólo procederá la devolución o compensación sobre el saldo a favor que se plantee en el mismo, sin que se requiera de una nueva solicitud de devolución o compensación por parte del contribuyente. Este mismo tratamiento se aplicará en las demás etapas del proceso de determinación y discusión tanto en la vía gubernativa como jurisdiccional, en cuyo caso bastará con que el contribuyente presente la copia del acto o providencia respectiva. (...)”

³⁰ Sentencia del 26 de noviembre de 2009. M.P. DR. HÉCTOR ROMERO DÍAZ.

intereses corrientes y de mora a favor de la demandante, en los términos de los artículos 863 y 864 del E.T.

La legislación tributaria no prevé que como consecuencia de esa dilación injustificada se exima al contribuyente de los intereses de mora que le correspondía por las obligaciones tributarias pendientes de pago. Del contribuyente depende que los intereses de mora no se causen en su contra. Por eso, la mera presentación de la solicitud de compensación, se reitera, no conlleva, *ipso facto*, la compensación, ni mucho menos que se dejen de causar intereses de mora en contra del contribuyente sobre las obligaciones con las cuales solicita compensar.

En el mismo orden de ideas, como el Estatuto Tributario prevé un procedimiento para la compensación que culmina con un acto administrativo, en ese acto la Administración debe hacer un cruce de cuentas para verificar si las obligaciones con las cuales se pidió compensar, aún existen al momento en que se decide la compensación. Si aún existen las obligaciones, la DIAN debe imputar los valores que ordena compensar conforme con las reglas establecidas en el artículo 804 del E.T. Si las obligaciones con las cuales se pidió compensar ya no existen a ese momento, porque se extinguieron por otro medio diferente a la compensación; la DIAN debe verificar si existen otras deudas, caso en el cual, la compensación con esas deudas debe hacerse de oficio, al tenor del párrafo del artículo 816 del E.T. Si hecha la compensación queda un saldo pendiente a favor del contribuyente, la DIAN debe ordenar la devolución de ese saldo y, mediante acto administrativo independiente³¹, reconocer el pago de intereses corrientes y moratorios, conforme lo disponen los artículos 863 y 864 del E.T.

En el caso concreto, las resoluciones demandadas ordenaron una compensación de oficio por \$97.787.378 y la devolución del saldo por \$42.454.622. Es sobre este saldo que la DIAN tiene el deber de liquidar intereses corrientes y de mora.

La demandante pretende que se reimpute el saldo a favor de la declaración de renta de 1994 con las obligaciones que solicitó compensar y que, para el efecto, se tengan en cuenta los intereses de mora que se causaron sobre las obligaciones que debía, pero liquidados hasta la fecha en que quedó en firme la declaración de renta y no hasta la fecha en que quedó ejecutoriado el acto administrativo que resolvió la compensación. Habida cuenta de que de esa reimputación, a juicio de la actora, surge un saldo a devolver por \$104.970.378, también pretende que se ordene a la DIAN el reconocimiento de intereses sobre esa suma, desde que esos valores entraron a las arcas del Tesoro y hasta que se devuelvan efectivamente.

La DIAN denegó esos intereses porque, según su parecer, el reconocimiento de intereses sólo procedía cuando la DIAN adelantaba el proceso de verificación del saldo a favor y, en el caso concreto, la liquidación oficial quedó en firme, porque la demandante se acogió al artículo 240 de la Ley 223 de 1995, no porque se hubiera efectuado una verificación de fondo y se hubiera resuelto la misma a su favor. Que, en consecuencia, la falta de discusión sobre la procedencia del saldo a favor no hacía factible el reconocimiento de los intereses,

³¹ “Decreto 1000 de 1997. Artículo 25. Cancelación de intereses. Cuando hubiere lugar a la cancelación de intereses como consecuencia de un proceso de devolución a cargo de la Nación por parte de la Unidad Administrativa Especial-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales o de la entidad que haga sus veces **y previa solicitud del interesado**, su pago se sujetará a las apropiaciones correspondientes dentro del presupuesto general de la Nación” (negrilla y cursiva fuera de texto).

pues, en virtud del saneamiento, la demandante se benefició de los mayores valores que le hubiera tocado pagar.

La Sala considera que esa reimputación es improcedente, porque conforme se reitera, la firmeza de la declaración de renta de 1994 no generaba *ipso facto* la compensación, por las razones expuestas.

Además, porque en el caso concreto está probado que la demandante suscribió un acuerdo de pago con la DIAN y que con ese acuerdo extinguió parte de las obligaciones con las que había pedido compensar. El saldo pendiente de esas obligaciones también se extinguió, en virtud de la compensación formulada, con el saldo a favor de la declaración de renta de 1994. Adicionalmente, la DIAN ordenó la compensación de oficio, con las obligaciones que por concepto de sanciones, correspondientes a los años 1991 y 1992 por \$2.091.000 y \$2.739.000, adeudaba la demandante.

La demandante adujo que la DIAN compensó con obligaciones inexistentes y obligaciones impertinentes.

Las obligaciones inexistentes están referidas a las sanciones de los años 1991 y 1992, pero la demandante no probó que, en efecto, había pagado esas obligaciones. Los recibos de pago que adujo como prueba de su dicho no reposan en el expediente.

En cuanto a las obligaciones impertinentes, la demandante hace alusión a los intereses moratorios que la DIAN le liquidó sobre las obligaciones con las cuales pidió compensar y que extinguió, parcialmente, con el acuerdo de pago y con el saldo a favor de la declaración de renta de 1994. Conforme se precisó, ni la firmeza de la declaración de renta de 1994, ni la dilación injustificada de la DIAN conllevaron, como consecuencia, que esos intereses no se causaran. Se reitera que dependía de la demandante evitar que se siguieran causando esos intereses, e interrumpió su causación, precisamente cuando suscribió el acuerdo de pago, hecho que tuvo en cuenta la DIAN al momento de liquidar el monto a compensar y el saldo a devolver.

En ese orden de ideas, la Resolución 002 de agosto 6 de 1997 y la Resolución 0015 del 13 de agosto de 1998 se ajustaron a derecho y, por tanto, no es cierto que se haya generado el pago en exceso por \$104.970.378. En consecuencia, no procede el reconocimiento de intereses sobre esa suma.

El reconocimiento de intereses procede, se reitera, sobre los \$42.454.622 que la DIAN ordenó devolver en los actos acusados.

Aunque la demandante, por memorial N° 006428 del 9 de julio de 1997 inició otra actuación administrativa³² para el reconocimiento de los intereses en los términos del artículo 863 del E.T. y con fundamento en los mismos argumentos que expuso en la actuación que dio origen a los actos ahora demandados, se reconocerán los intereses corrientes y de mora sobre los \$42.454.622 habida cuenta de que en esta oportunidad la DIAN emitió una decisión de fondo sobre el particular que no se ajusta a derecho.

³² Esta actuación culminó con la Resolución 0012 del 23 de junio de 1998 que confirmó la Resolución 235 del 14 de agosto de 1997

En efecto, el artículo 863 del E.T. prevé que los intereses corrientes se causan, 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. Y, los intereses moratorios, a partir del vencimiento del término para devolver y hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación.

La DIAN olvida que, en el caso concreto, la decisión de la solicitud de compensación se interrumpió porque decidió verificar el saldo a favor y si bien es cierto que esa facultad de verificación se truncó a raíz de la firmeza de la declaración de renta, debió, inmediatamente se le puso de presente ese hecho, decidir la solicitud. Como no lo hizo, procede el reconocimiento de los intereses corrientes y de mora sobre los \$42.454.622, en los términos de los artículos 863 y 864 del E.T.

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 del 7 de marzo de 2007, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, por las razones expuestas, pero, sobre los \$42.454.622 que la DIAN ordenó devolver, deberá reconocerá los intereses corrientes y de mora en los términos de los artículos 863 y 864 del E.T.

2° RECONÓCESE personería jurídica a la abogada MARÍA HELENA CAVIEDES CAMARGO, 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 BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

