

**SOLICITUD DE DEVOLUCION Y COMPENSACION – Inadmisión / INADMISION
SOLICITUD DE DEVOLUCION – Presentación de una nueva petición. Término
/ AUTO INADMISORIO – Contenido / RECHAZO SOLICITUD DE DEVOLUCION
– Procede cuando no se subsana la solicitud. Imprudencia de proferir
sucesivos autos inadmisorios**

De acuerdo con los artículos 816 y 854 del Estatuto Tributario, la solicitud de devolución y/o compensación de impuestos deberá presentarse a más tardar dentro de los dos años siguientes a la fecha de vencimiento del término para declarar. Las solicitudes de devolución y/o compensación de saldos a favor deben ser inadmitidas por la autoridad tributaria, entre otros casos, si se presentan sin el lleno de los requisitos formales. Si la solicitud se inadmite, el contribuyente o responsable debe presentar una nueva petición dentro del mes siguiente a la inadmisión. Conforme lo dispone el parágrafo 1° del artículo 857 del Estatuto Tributario, en el auto inadmisorio se le informó a la accionante que dentro del mes siguiente a su notificación debía subsanar los errores o deficiencias advertidas. La Sala comparte la apreciación del a-quo frente a los autos inadmisorios. En efecto, reiteradamente ha sostenido que una vez presentada la solicitud de devolución, si la Administración considera que se configura alguna de las causales de inadmisión contempladas en el artículo 857 del Estatuto Tributario, debe proferir el auto inadmisorio y luego, proceder al rechazo de la misma si no se subsanan las inconsistencias. Así mismo, que presentada la primera solicitud en tiempo, la Administración Tributaria no puede dictar sucesivos autos inadmisorios, para concluir que la última solicitud de devolución se encuentra por fuera del término legalmente establecido

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 816 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 854 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 857 PARAGRAFO 1

RETENCION EN LA FUENTE POR VENTAS – Debe realizarse al momento del pago o abono en cuenta / CONTRIBUYENTE DEL REGIMEN COMUN – Responsable de la retención en la fuente por iva cuando adquieran bienes o servicios de personas del régimen simplificado / DEVOLUCION Y/O COMPENSACION DE UN SALDO A FAVOR GENERADO EN UNA DECLARACION DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS - El responsable debe acreditar el pago de las retenciones en la fuente asumidas por operaciones con personas del régimen simplificado

La Ley 223 de 1995 introdujo el sistema de retención del impuesto sobre las ventas. Así, ordena el artículo 437-1 del Estatuto Tributario, con la modificación efectuada por el artículo 8° de la ley mencionada, que con el fin de facilitar, acelerar y asegurar el recaudo del impuesto sobre las ventas, deberá practicarse la retención en la fuente en el momento en que se realice el pago o abono en cuenta, lo que ocurra primero. Antes de la modificación introducida por la Ley 788 de 2002, el artículo 437 del Estatuto Tributario responsabilizó de la retención del impuesto sobre las ventas a los contribuyentes pertenecientes al régimen común cuando adquieran bienes o servicios de personas pertenecientes al régimen simplificado, por el 75 por ciento del valor total del impuesto. De acuerdo con las normas precedentes, los responsables del régimen común que adquieran bienes corporales muebles o servicios gravados de personas que pertenezcan al régimen simplificado deben actuar como agentes retenedores y efectuar la retención en la fuente, a título de impuesto sobre las ventas, correspondiente al 75 por ciento del valor total del impuesto. En ese contexto, los responsables del régimen común que realicen operaciones con responsables del régimen simplificado deben asumir la

retención, declararla y pagarla en la declaración mensual de retención en la fuente. En consonancia con lo anterior, para la procedencia de la devolución y/o compensación de un saldo a favor generado en una declaración del impuesto sobre las ventas, el responsable debe acreditar el pago de las retenciones en la fuente asumidas por operaciones con personas del régimen simplificado, como lo dispone el artículo 6° del Decreto 380 de 1996 y la Orden Administrativa 004 de 2002. Por lo tanto, no es cierta la afirmación de que solamente con ocasión de la Ley 788 de 2002 era necesario el pago de las retenciones mencionadas, para la prosperidad de las solicitudes de devolución de los saldos a favor generados en las declaraciones del impuesto sobre las ventas. Lo anterior porque el artículo 6° del Decreto 380 de 1996 consagraba como una de las obligaciones a cargo de los agentes de retención, la de efectuar el correspondiente pago dentro de los plazos que señale el Gobierno Nacional, disposición que autoriza a la Administración a exigir el pago de las retenciones practicadas, obligación estricta si se tiene en cuenta que los valores retenidos son de propiedad del fisco nacional y no de quien los retiene.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 437-1

PAGO DEL IMPUESTO - fecha en la que se entiende pagado / COMPENSACION DE SALDOS A FAVOR QUE RESULTEN DE LA IMPUTACION DE SALDOS ANTERIORES - No se causan intereses de mora si las obligaciones se hicieron exigibles con posterioridad a la fecha en que se originó el saldo a favor objeto de la imputación / INTERESES DE MORA – Imprudencia

El artículo 803 del Estatuto Tributario establece como fecha de pago del impuesto aquella 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. La Sala, en sentencia del 27 de febrero de 2003, Exp. 12862 señaló que cuando se solicita la 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 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”. Por lo tanto, el pago de los valores a cargo de la actora determinados en las mencionadas declaraciones, ingresó a las oficinas de impuestos nacionales con anterioridad a la fecha de presentación de las mismas, por lo que, como lo afirma el demandante, no era acertada la compensación efectuada por la DIAN a intereses sobre las sumas adeudadas en cada una de las declaraciones.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 803

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ

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

Radicación número: 25000-23-27-000-2005-90122-01(17849)

Actor: COMPAÑIA NACIONAL DE SEBOS LTDA. CONALSEBOS

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Procede la Sala a decidir el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 23 de abril de 2009 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B¹, proferida dentro del proceso de acción de nulidad y restablecimiento del derecho, prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, que negó las súplicas de la demanda.

ANTECEDENTES

La Compañía Nacional de Sebos Ltda. presentó a la Administración Especial de Impuestos de las Personas Jurídicas de Bogotá las solicitudes de devolución y/o compensación, que a continuación se enumeran, del saldo a favor generado en la declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al primer (1°) bimestre del año 2002, por valor de \$299.360.000, solicitudes que fueron inadmitidas por falta del pago de las retenciones realizadas a los proveedores pertenecientes al régimen simplificado, entre otras razones:

<i>Fecha de solicitud de devolución</i>	<i>Radicación</i>	<i>Auto Inadmisorio No.</i>
<i>15 de julio de 2002</i>	<i>07454</i>	<i>2768 del 29 de julio de 2002</i>
<i>2 de septiembre de 2002</i>	<i>09930</i>	<i>3754 del 19 de septiembre de 2002</i>
<i>22 de octubre de 2002</i>	<i>12053</i>	<i>4542 del 8 de noviembre de 2002</i>
<i>23 de diciembre de 2002</i>	<i>14363</i>	<i>112 del 14 de enero de 2003</i>

El 7 de marzo de 2003 la parte actora radicó una nueva solicitud con el No. 2163². Manifestó no estar de acuerdo con la decisión de inadmisión de las anteriores solicitudes porque la exigencia del pago de las retenciones no está prevista en el Estatuto Tributario. Aportó los recibos de pago mediante los cuales acreditó el pago de la suma de \$187.141.000, por concepto de retenciones, y por intereses de mora \$65.994.000.

¹ Folios 156 a 177 del cuaderno principal

² Cuaderno 2 de antecedentes folio 1950

Mediante el Auto No. 35 del 20 de marzo de 2003³, la DIAN suspendió los términos, hasta por noventa (90) días, con el objeto de verificar el cumplimiento de los requisitos para la devolución y/o compensación del saldo a favor.

Como respuesta al Auto de Verificación o Cruce No. 300632003000594 del 7 de mayo de 2007, la sociedad corrigió, el 7 de julio del mencionado año⁴, la declaración del impuesto sobre las ventas del primer (1º) bimestre de 2002 en el sentido de disminuir el saldo a favor a la suma de \$281.230.000.

EL 19 de agosto de 2003, la División de Devoluciones resolvió la última solicitud de devolución radicada y, para el efecto, profirió la Resolución No. 6752, en la que: i) ordenó compensar a obligaciones pendientes la suma de \$82.509.000, ii) devolver la suma de \$198.721.000 y iii) rechazar la suma de \$18.130.000⁵.

En la oportunidad legal, la sociedad interpuso recurso de reconsideración contra la anterior resolución, en el que solicitó el reintegro de las sumas liquidadas por concepto de intereses moratorios sobre las retenciones no pagadas por valor de \$99.707.000⁶.

Mediante la Resolución No. 00027 del 14 de septiembre de 2004, la División Jurídica confirmó la actuación impugnada⁷.

LA DEMANDA

La sociedad demandante en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho consagrada en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones⁸:

“1. Que con fundamento en las anteriores argumentaciones se proceda a declarar la nulidad de la operación administrativa contenida en las resoluciones Nos 6752 de Agosto 19 de 2003, proferida por la División de Devoluciones de la Administración Especial de la Personas Jurídicas de Bogotá y la resolución No. 00027 de septiembre 14 de 2004, proferida por la División Jurídica Tributaria de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales Administración Especial de Personas Jurídicas, por la cual se ordenó la compensación y/o devolución del saldo a favor generado en la declaración del impuesto sobre las ventas del primer bimestre de 2002 de la sociedad COMPAÑÍA NACIONAL DE SEBOS LTDA Nit 860.401.492 en la parte que tiene que ver con la negativa de la DIAN a hacer el reconocimiento de los intereses de mora sobre la suma de \$22.616.000 desde el 30 de julio de 2003 hasta la fecha en la cual se llevó a cabo el pago de esa suma de dinero.

³ Cuaderno 2 de antecedentes folio 1962

⁴ Cuaderno 2 de antecedentes folio 1966

⁵ Cuaderno 2 de antecedentes folio 1975

⁶ Cuaderno 2 de antecedente folio 2016

⁷ Cuaderno 2 de antecedente folio 2069

⁸ Folios 11 del cuaderno principal

2°. Que a título de restablecimiento del derecho, a fin de preservar el patrimonio de mi representada, se ordene el reembolso de las siguientes sumas de dinero en poder de la DIAN sin ningún argumento para ello: \$65.994.000 que obligó a mi cliente a pagar a través de los sucesivos autos inadmisorios junto con los correspondientes intereses moratorios sobre esa cifra desde cuando se produjo el pago hasta cuando se haga el reintegro de esas cifras. \$39.449.000 que en la resolución de compensación se cobró sin que hubiera lugar a ello. Sobre esta suma que debió devolver en su momento solicito que se ordene también el pago de intereses de mora desde cuando debió efectuar la devolución hasta cuando se realice el pago de lo ordenado por ese Tribunal. Igualmente, que en vista de la conducta negligente y arbitraria en todo el desarrollo de este proceso por parte de la DIAN, se la condene al pago de las costas que resulten probadas dentro del proceso, en especial lo que tiene que ver con los honorarios del abogado. No resultaría justo que la carga económica de mi poderdante de ganar el proceso la tuviera que asumir de su propio patrimonio ante lo evidente de la ilegalidad de la actuación oficial. Para ello ruego dar aplicación al artículo 55 de la Ley 446 de 1998”.

Invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 6° y 228 de la Constitución Política.
- Artículos 634, 683, 803, 859 y 863 del Estatuto Tributario.
- Artículo 264 de la Ley 223 de 1995.
- Artículo 2° de la Ley 788 de 2002.
- Artículo 23 del Decreto 522 de 2003.
- Orden Administrativa 04 de 2002.

Para desarrollar el concepto de violación propuso los siguientes cargos:

Violación del artículo 803 del Estatuto Tributario.

Manifestó la demandante que según el artículo 803 del Estatuto Tributario se tendrá como fecha de pago del impuesto, respecto de cada contribuyente, aquella 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 como simples depósitos, buenas cuentas, retenciones en la fuente, o que resulten como saldos a favor por cualquier concepto.

Indicó que el saldo a favor solicitado no se generó en la declaración del impuesto sobre las ventas del primer (1°) bimestre de 2002 sino que nació en la declaración del mismo impuesto correspondiente al segundo (2°) bimestre de 1999, es decir, se consolidó el 30 de abril de 1999.

Que la DIAN desconoció la anterior disposición porque liquidó intereses de mora sobre una obligación posterior a la fecha en que se generó el saldo a favor, esto es, a la retención en la fuente del mes de enero de 2001, por lo que ese cobro carece de causa y es ilegal, como lo afirmó el Consejo de Estado en la sentencia 13570 del 13 de noviembre de 2003, C.P. María Inés Ortiz Barbosa.

Señaló que no es aceptable que la DIAN soporte su decisión en una sentencia de 2001, sabiendo que esa posición transitoria que tuvo el Consejo de Estado fue revaluada, conducta que consideró desleal para con los contribuyentes.

Violación del artículo 683 del Estatuto Tributario.

Consideró que con el proceder descrito, la Administración Tributaria se apartó de los principios de equidad y justicia que deben presidir sus actuaciones, al desconocer la fecha en que nació el saldo a favor, apropiándose de unos dineros que no le corresponden, disposición que también resulta violada al proferir los sucesivos autos inadmisorios para solicitar el pago de las retenciones generadas en las operaciones realizadas con los responsables del régimen simplificado, renglón 24 (RU), exigencia que no puede provenir de una orden administrativa sino de la ley y la Constitución.

Indebida aplicación del artículo 634 del Estatuto Tributario.

El artículo 634 del Estatuto Tributario establece que los contribuyentes o responsables de los impuestos administrados por la DIAN, incluidos los agentes de retención, que no paguen oportunamente los impuestos, anticipos y retenciones a su cargo, deberán liquidar y pagar intereses moratorios, por cada día calendario de retardo en el pago, lo que no es procedente en este caso puesto que el saldo a favor existía desde el 30 de abril de 1999.

Señaló que aunado a lo anterior, la DIAN liquidó los intereses de mora por cada mes completo, desconociendo la modificación introducida al respecto por la Ley 788 de 2002.

Violación del artículo 264 de la Ley 223 de 1995.

Manifestó que en los Conceptos de la DIAN 037716 del 6 de junio de 1995 y 23667 del 14 de marzo de 2000, se indicó que la aplicación de los saldos a favor debe hacerse en la forma solicitada, lo que evidencia que la entidad desconoció su propia doctrina.

Violación de los artículos 6° y 228 de la Constitución Política.

Consideró violados los artículos 6° y 228 de la Constitución Política, que contemplan que los particulares sólo están sometidos a la Constitución y la ley y que en las decisiones de la administración debe prevalecer el derecho sustancial. Anotó que no hay norma con carácter de ley que sirva de sustento a la actuación de la DIAN.

Violación de los artículos 859 y 863 del Estatuto Tributario.

Advirtió que según el artículo 863 del Estatuto Tributario se causan intereses moratorios a favor del contribuyente a partir del vencimiento del término para devolver y hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación y que, por otra parte, el artículo 855 ibídem dispone que la Administración Tributaria deberá atender las solicitudes de devolución dentro de los treinta (30) días siguientes a la fecha de su presentación oportuna y en debida forma, de lo que se deriva que la devolución ha debido hacerse desde el 26 de agosto de 2002 y los

intereses se causaron desde el día siguiente y hasta la fecha en que se reciba el dinero.

En consecuencia, es procedente el reconocimiento de intereses sobre las sumas compensadas indebidamente, sumas que la sociedad actora pagó sin que existiera obligación legal de hacerlo.

Falta de aplicación del artículo 859 del Estatuto Tributario.

Indicó que antes de la modificación introducida por el artículo 2° de la Ley 788 de 2002, el artículo 859 del Estatuto Tributario disponía que las devoluciones de los impuestos procedían aunque los valores no hubieran ingresado al Estado y que la DIAN conservaba las facultades de investigación y sancionadora frente a los agentes de retención.

Aplicación indebida de los artículos 2° de la Ley 788 de 2002 y 23 del Decreto 522 de 2003.

Advirtió que la solicitud de devolución se presentó el 15 de julio de 2002 y que los artículos 2° de la Ley 788 de 2002 y 23 del Decreto 522 de 2003 rigen a partir del 15 de diciembre de 2002 y marzo de 2003, respectivamente, por lo que no puede dárseles una aplicación retroactiva.

Agregó que para ese momento no existía disposición que ordenara que para la devolución de un saldo a favor, se debía aportar prueba del pago de las retenciones en la fuente practicadas por operaciones con responsables del régimen simplificado.

Ilegalidad de la Orden Administrativa No. 004 de 2002.

Explicó que la DIAN aplicó la Orden Administrativa 004 de 2002, en la que se exige el pago de las retenciones en la fuente del impuesto sobre las ventas por operaciones con responsables del régimen simplificado, para la aprobación de las solicitudes de devolución, exigencia que para la fecha de la solicitud de devolución, no estaba consagrada en el Estatuto Tributario.

Adujo que de acuerdo con la Constitución Política el tema de los impuestos debe ser regulado por el Congreso de la República, por lo que los funcionarios no pueden a través de pronunciamientos internos violar la ley y crear requisitos no establecidos por el legislador.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

En la oportunidad legal, el apoderado de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, en escrito de contestación a la demanda, se opuso a las pretensiones de la demanda⁹.

Violación del artículo 803 del Estatuto Tributario.

⁹ Folios 43 a 58 del cuaderno principal

Manifestó que la demandante no puede aplicar de manera aislada el artículo 803 del Estatuto Tributario pues para el trámite de las solicitudes de devolución y/o compensación de saldos a favor concurren otras normas.

Que los artículos 815 y 850 establecen que los contribuyentes, frente a los saldos a favor originados en las declaraciones tributarias, pueden imputarlos, compensarlos o solicitar la devolución, previo el lleno de los requisitos exigidos en los reglamentos.

Precisó que cuando un contribuyente imputa el saldo a favor generado en una declaración tributaria a la del período siguiente del mismo impuesto, el saldo imputado deja de existir para darle nacimiento a otro que puede ser mayor o menor, dependiendo del contenido de la declaración privada, o puede desaparecer por efecto de las compensaciones que haga o porque se pide en devolución.

Señaló que la compensación es una forma de extinguir las obligaciones ya que el contribuyente o responsable, con el saldo a favor, paga las deudas tributarias que tiene con el fisco y puede abarcar el mismo impuesto como otros, así como intereses, sanciones y actualizaciones y requiere de la intervención de la administración de impuestos.

Aseveró que fue necesario dictar los autos inadmisorios ante el incumplimiento de algunos de los requisitos legales, puesto que no se había acreditado la calidad del revisor fiscal; no se presentó el certificado de existencia y representación expedido por la Cámara de Comercio; no se demostró el pago de las retenciones en la fuente practicadas a los proveedores pertenecientes al régimen simplificado y se evidenciaron inconsistencias en la relación de los impuestos descontables por importaciones.

Agregó que, así mismo, en la visita de verificación se constató la existencia de declaraciones de corrección presentadas fuera del término consagrado en el artículo 588 del Estatuto Tributario, así como una diferencia de \$16.482.119 entre lo contabilizado y lo solicitado en devolución lo que ocasionó la corrección de la declaración del primer (1°) bimestre del año 2002 con el objeto de disminuir el saldo a favor en la suma mencionada, aspecto sobre el cual el actor guarda silencio.

Advirtió que carece de asidero jurídico la pretensión de la devolución de la suma de \$65.994.000, que pagó la actora como consecuencia de los diferentes autos inadmisorios, pues el descuento de las retenciones efectuadas a proveedores del régimen simplificado lo ordena el artículo 485-1 del Estatuto Tributario.

Violación del artículo 683 del Estatuto Tributario.

Señaló que con el fin de verificar la existencia del saldo a favor, que se solicita en devolución y/o compensación, y el cumplimiento de los requisitos legales exigidos, la Administración Tributaria debe adelantar la correspondiente investigación y, en caso de no cumplirse alguno de los requisitos se debe proferir auto inadmisorio, como lo indica el Consejo de Estado en la sentencia citada por el actor.

Indebida aplicación del artículo 634 del Estatuto Tributario.

Manifestó que no hay discrepancia entre la Orden Administrativa 004 de 2002 y el artículo 803 del Estatuto Tributario, pues aquella establece la forma de calcular los

intereses de mora en el evento de la compensación y éste último la fecha en que se entiende pagado el impuesto.

Violación del artículo 264 de la Ley 223 de 1995.

Indicó que los Conceptos 037716 de 1995 y 23667 de 2002 se refieren a las correcciones que puede hacer la Administración de conformidad con lo establecido en el artículo 866 del Estatuto Tributario, lo que no es aplicable al caso en discusión, por cuanto no se trataba de errores aritméticos ni de transcripción.

Violación de los artículos 6° y 228 de la Constitución Política.

Expresó que no hubo violación de las normas citadas puesto que la solicitud de devolución y/o compensación se tramitó observando las ritualidades y términos legales establecidos.

Violación del artículo 863 del Estatuto Tributario.

Aseveró que la petición de reconocimiento de intereses por mora sobre las sumas pagadas por concepto de las retenciones en la fuente practicadas en operaciones con el régimen simplificado en cuantía de \$65.994.000 carece de asidero jurídico, ya que el valor rechazado corresponde a aquel en el que la sociedad disminuyó el saldo a favor al corregir su declaración.

Aplicación indebida de los artículos 2° de la Ley 788 de 2002 y 23 del Decreto 522 de 2003; falta de aplicación del artículo 859 del mismo Estatuto.

Anotó que la actora se contradice pues sostiene que la Administración Tributaria citó sentencias obsoletas pero más adelante afirma que está en desacuerdo con la aplicación de la modificación introducida por la Ley 788 de 2002, reglamentada por el Decreto 522 de 2003, porque fueron expedidos en diciembre de 2002 y en marzo de 2003.

Refirió que de conformidad con el artículo 40 de la Ley 153 de 1887, las leyes concernientes a la sustanciación y ritualidad de los juicios prevalecen sobre las anteriores desde el momento en que deben empezar a regir pero los términos que hubieren empezado a correr y las actuaciones y diligencias que ya estuvieren iniciadas, se regirán por la ley vigente al tiempo de su iniciación; que en ese contexto la Ley 788 de 2002 se aplica desde el día siguiente a su promulgación.

Illegalidad de la Orden Administrativa 04 de 2002.

Recordó que los actos administrativos de cualquier naturaleza son válidos mientras no hayan sido demandados y declarados ilegales; que mientras esto ocurre son de obligatorio cumplimiento para los funcionarios, so pena de incurrir en causal de mala conducta.

LA SENTENCIA APELADA

Mediante la sentencia del 23 de abril de 2009¹⁰, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, negó las súplicas de la demanda.

Las razones aducidas en la decisión son las siguientes:

Precisó el a-quo que para la devolución o compensación de un saldo a favor, la declaración tributaria que lo contiene no debe estar incurso en ninguna de las causales para tenerla como no presentada y la solicitud deberá ser radicada, a más tardar, dos años después del vencimiento del término para declarar, con el cumplimiento de los requisitos de ley.

Seguidamente, listó las exigencias de ley de las solicitudes de devolución y/o compensación del saldo a favor generado en las declaraciones del impuesto sobre las ventas y afirmó que la Administración Tributaria goza de facultad para rechazarlas o inadmitirlas, artículo 857 del Estatuto Tributario, pudiendo el responsable presentar una nueva solicitud en la que subsane las inconsistencias que dieron lugar a la inadmisión.

Manifestó que, de acuerdo con la jurisprudencia, el auto inadmisorio de la solicitud de devolución y/o compensación es un acto de trámite que no pone fin a la actuación administrativa y no tiene el carácter de definitivo, sino que le indica al peticionario el camino a seguir para que subsane las deficiencias y presente una nueva solicitud; en consecuencia no es sujeto de control jurisdiccional, salvo que no sea posible continuar la actuación o cuando se profieran autos sucesivos que generen el rechazo definitivo por extemporaneidad de la solicitud.

Señaló que en el caso concreto, la Administración profirió cuatro (4) autos inadmisorios de la solicitud de devolución del saldo a favor generado en la declaración del impuesto sobre las ventas del primer (1°) bimestre del año 2002 porque no se encontraba acreditado el pago de los valores correspondientes a retenciones practicadas a contribuyentes del régimen simplificado, lo que no constituye un requisito para la procedencia de la devolución y/o compensación por que no hace parte del saldo a favor objeto de solicitud, razón por la cual no podía la Administración exigir al contribuyente dicho pago para efectos del proceso de devolución o compensación.

No obstante lo anterior, aclara que las sumas canceladas corresponden efectivamente a obligaciones a favor de la Administración por lo que no pueden ser objeto de devolución en la instancia jurisdiccional, debiendo negarse ese cargo.

Intereses moratorios en la compensación de obligaciones vencidas.

Indicó que la compensación es un modo de extinguir las obligaciones con el fin de evitar un doble pago entre partes que sean recíprocamente acreedoras y deudoras y la ley exige que sea solicitada por quien la pretende hacer valer.

Agregó que de acuerdo con los artículos 815, 816, 850 y siguientes del Estatuto Tributario, los saldos a favor pueden imputarse o solicitar su compensación; que la Administración debe verificar la existencia de obligaciones a cargo del contribuyente o responsable con el fin de compensarlas previamente a la devolución.

¹⁰ Folios 156 a 177 del cuaderno principal

Refirió que la actora optó por la imputación sucesiva del saldo a favor que se originó en la declaración del impuesto sobre las ventas del segundo (2°) bimestre de 1999 y sólo en el año 2003 solicitó expresamente la compensación del saldo crédito resultante en la declaración del impuesto sobre las ventas del primer (1°) bimestre de 2002. Por ello, no acepta que la DIAN haya compensado los saldos a favor de cada año con los valores debidos por la sociedad demandante por concepto de retención en la fuente, porque al imputar cada saldo a favor en el período siguiente del impuesto sobre las ventas, se perdió el derecho a la compensación del IVA que alega la actora.

Explicó que si la sociedad hubiera optado por la compensación, la liquidación de intereses de mora debía efectuarse hasta el último día de cada período; pero como no ocurrió así, la liquidación de intereses moratorios se establece teniendo en cuenta como fecha de pago el 28 de febrero de 2002, ya que en los períodos anteriores la accionante imputó su saldo a favor a la declaración del período siguiente.

Anotó que las obligaciones de retención en la fuente que la actora solicitó compensar no fueron pagadas oportunamente por lo que, de acuerdo con el artículo 634 del Estatuto Tributario, los intereses de mora se deben liquidar y pagar por cada mes o fracción de mes de retardo en el pago, desde el vencimiento del plazo para cancelar las obligaciones hasta la fecha en que, de conformidad con el artículo 803 del mismo Estatuto, los valores imputables resultaron como saldo a favor por cualquier concepto.

Por último citó que la tasa de interés moratorio aplicable era la vigente al 28 de febrero de 2002, esto es, el 37.32 por ciento anual.

Concluyó que la actuación de la administración se ajustó a las previsiones legales, por lo cual negó las pretensiones de la demanda.

RECURSO DE APELACIÓN

Inconforme con la decisión de primera instancia, la demandante interpuso recurso de apelación¹¹ en el que solicitó revocar la sentencia impugnada y, en su lugar, acoger las súplicas de la demanda. Reiteró los argumentos expuestos en la demanda y advirtió:

La sentencia admite que no era requisito para la devolución y/o compensación del saldo a favor la comprobación del pago de los valores retenidos a los responsables pertenecientes al régimen simplificado. Sin embargo, afirma que no se puede decretar la devolución de las sumas pagadas por ese concepto, sin tener en cuenta que esa no fue una de las pretensiones de la demanda sino la devolución de los intereses moratorios pagados injustamente por la reiterada solicitud de pago de las retenciones, junto con los mencionados intereses.

Advierte que el a-quo ignoró la sentencia del Consejo de Estado del 24 de septiembre de 2008 en la que precisó que cuando el saldo a favor es anterior a la fecha en que se hicieron legalmente exigibles las obligaciones a cargo de un contribuyente o responsable, no habrá lugar a liquidar intereses por mora porque antes de la existencia de la deuda se consolidó el saldo a favor.

¹¹ Folios 192 a 198 del cuaderno principal

Manifestó no estar de acuerdo con la afirmación de que es posible preferir múltiples autos inadmisorios siempre y cuando la solicitud de devolución y/o compensación no se convierta en extemporánea.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reitera los argumentos planteados en la demanda y en el recurso de apelación¹².

La entidad demandada¹³ reitera los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y señala que la suma de \$65.994.000 corresponde al pago de las retenciones practicadas, suma que no corresponde al valor incluido en la solicitud de devolución y compensación.

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

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, la Sala decidirá sobre la legalidad de los actos administrativos por medio de los cuales la Administración Especial de Impuestos de las Personas Jurídicas de Bogotá resolvió la solicitud de devolución y/o compensación del saldo a favor generado en la declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al primer (1°) bimestre del año 2002 por valor de \$299.360.000.

Controvierte la demandante, ahora apelante, la sentencia de primera instancia que negó las súplicas de la demanda por que en su criterio es procedente la devolución de los intereses moratorios que pagó sobre las retenciones en la fuente que practicó a los responsables del régimen simplificado. Asevera, además, que el saldo a favor que solicitó en devolución y/o compensación se generó el último día del segundo (2°) bimestre de 1999 y no en el primer (1°) bimestre de 2002, como lo determinó el a-quo, razón por la cual, la Administración Tributaria no debió liquidar los intereses de mora al compensar obligaciones que nacieron con posteriores al saldo a favor.

Así mismo, dijo que no se tuvo en cuenta el precedente jurisprudencial, esto es, la sentencia del 24 de septiembre de 2008 Exp. 16138, que tiene relación con el proceso.

Para desvirtuar lo anterior, la entidad demandada afirmó en la contestación de la demanda que los intereses de mora que liquidó para hacer la compensación se generaron desde la fecha en que surgió la obligación tributaria hasta la fecha en que se generó el saldo a favor.

En esas condiciones, procede la Sala al estudio de los cargos.

Inadmisión de la solicitud de devolución y/o compensación.

¹² Folios 205 a 206 del cuaderno principal

¹³ Folios 207 a 213 del cuaderno principal

De acuerdo con los artículos 816 y 854 del Estatuto Tributario, la solicitud de devolución y/o compensación de impuestos deberá presentarse a más tardar dentro de los dos años siguientes a la fecha de vencimiento del término para declarar.

Por su parte, los artículos 857 y 858 del mismo Estatuto indican, en lo concerniente, lo siguiente:

“Artículo 857.- Rechazo e inadmisión de las solicitudes de devolución o compensación.

(...) Las solicitudes de devolución o compensación deberán inadmitirse cuando dentro del proceso para resolverlas se dé alguna de las siguientes causales:

(...)

2. Cuando la solicitud se presente sin el lleno de los requisitos formales que exigen las normas pertinentes.

(...)

PARAGRAFO 1°. Cuando se inadmita la solicitud, deberá presentarse dentro del mes siguiente una nueva solicitud en que se subsanen las causales que dieron lugar a su inadmisión.

(...)”

“Artículo 858.- Auto inadmisorio. *Cuando la solicitud de devolución o compensación no cumpla con los requisitos, el auto inadmisorio deberá dictarse en un término máximo de quince (15) días.*

Cuando se trate de devoluciones con garantía el auto inadmisorio deberá dictarse dentro del mismo término para devolver.”

Según las normas transcritas, las solicitudes de devolución y/o compensación de saldos a favor deben ser inadmitidas por la autoridad tributaria, entre otros casos, si se presentan sin el lleno de los requisitos formales. Si la solicitud se inadmite, el contribuyente o responsable debe presentar una nueva petición dentro del mes siguiente a la inadmisión.

En el caso en estudio, la actora radicó el 15 de julio de 2002 la solicitud de devolución del saldo a favor generado en cuantía de \$299.360.000 en la declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al primer (1°) bimestre de 2002.

Mediante el Auto 2768 del 29 de julio de 2002, la División de Devoluciones de la Administración Especial de las Personas Jurídicas de Bogotá inadmitió la solicitud por que la parte actora no acreditó, entre otros, el pago del valor consignado en el renglón RU de la declaración del impuesto sobre las ventas del primer (1°) bimestre de 2002, esto es, de las retenciones practicadas a los responsables del régimen simplificado. Igualmente, tampoco acreditó el pago del remanente de los impuestos descontables por operaciones de importación del renglón GB. La DIAN también inadmitió la solicitud por que advirtió ciertas inconsistencias en la relación

de los impuestos descontables pues estos eran inferiores a los valores declarados y porque debía ajustarse a cero la cuenta del impuesto a las ventas por pagar, en los términos del artículo 6°, literal a) del Decreto 1000 de 1997¹⁴.

Conforme lo dispone el parágrafo 1° del artículo 857 del Estatuto Tributario, en el auto inadmisorio se le informó a la accionante que dentro del mes siguiente a su notificación debía subsanar los errores o deficiencias advertidas.

El 25 de agosto de 2003 la actora, con ocasión de la respuesta al inadmisorio, solicitó que se aplicara a su caso el Concepto de la DIAN No. 000853 del 8 de enero de 2002. Frente a los impuestos descontables indicó que había corregido las declaraciones correspondientes así como el certificado del revisor fiscal. El 2 de septiembre de 2002, radicó nuevamente la solicitud de devolución y/o compensación, la que fue inadmitida mediante el Auto 3754 del 19 de septiembre de 2002¹⁵ por las mismas razones señaladas en el anterior auto inadmisorio.

El 16 de octubre de 2002, la demandante controvertió el citado auto inadmisorio¹⁶. Advirtió que, de acuerdo con el artículo 376 del Estatuto Tributario, no es obligatorio consignar o pagar previamente las retenciones practicadas a los responsables del régimen simplificado; solicitó que se aplique el artículo 803 del mismo estatuto, en cuanto a la fecha en que se entiende pagado el impuesto. Además, aportó el Concepto de la DIAN 000853 del 8 de enero de 2002 así como las correcciones a las declaraciones del impuesto sobre las ventas y el certificado de existencia y representación legal expedido por la Cámara de Comercio de Bogotá en el que consta el nombramiento del revisor fiscal.

El 22 de octubre de 2002, presentó una nueva solicitud de devolución y/o compensación, que fue nuevamente inadmitida mediante el Auto 4542 del 8 de noviembre de 2002, por las mismas razones antes esgrimidas. El 10 de diciembre siguiente, la sociedad aportó la prueba del pago de las retenciones en la fuente practicadas y de los intereses correspondientes, en la forma ordenada en los autos inadmisorios proferidos.

Agregó que las declaraciones de corrección que presentó como consecuencia de los autos inadmisorios de las solicitudes de devolución se debían tener como no presentadas por cuanto las presentó cuando las declaraciones iniciales del impuesto sobre las ventas se encontraban en firme.

El 14 de enero de 2003, fue inadmitida la solicitud de devolución radicada el 23 de diciembre de 2002 por las inconsistencias relacionadas con los impuestos descontables y la falta de validez de las correcciones a las declaraciones, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 588 y 589 del Estatuto Tributario.

El 10 de febrero de 2003, la Compañía Nacional de Sebos precisó que las deficiencias anotadas fueron corregidas. Reiteró los argumentos presentados en las anteriores oportunidades y aportó toda la documentación exigida.

Ante la nueva solicitud radicada el 7 de marzo de 2003, mediante Auto No. 35 del 20 de marzo de 2003, la Administración Tributaria ordenó la suspensión de términos para efectuar la devolución y/o compensación por cuanto detectó indicios

¹⁴ Folio 381 a 382 del cuaderno 1 de antecedentes

¹⁵ Folios 1648 a 1649 del cuaderno 1 de antecedentes

¹⁶ Folios 1658 a 1659 del cuaderno 1 de antecedentes

de inexactitud. El 19 de agosto del mismo año, la División de Devoluciones profirió la Resolución 6752 en la que ordenó:

1°. Compensar el valor de \$82.509.000 a las declaraciones de:

Concepto	Año	Periodo	Sanciones	Intereses	Impuesto	Total
Renta	2000	1		5.730.000	22.385.000	28.115.000
Retención	2001	1		122.000	358.000	480.000
Retención	2001	3		6.088.000	2.515.000	8.603.000
Retención	2001	4		5.236.000	0	5.236.000
Retención	2001	5		5.745.000	104.000	5.849.000
Retención	2001	6		5.444.000	0	5.444.000
Retención	2001	7		6.842.000	0	6.842.000
Retención	2001	12	2.756.000	3.372.000	11.005.000	17.133.000
Retención	2002	1		864.000	3.943.000	4.807.000
Total						82.509.000

2°. Devolver la suma de \$198.721.000.

3°. Rechazar \$18.130.000.

La Sala comparte la apreciación del a-quo frente a los autos inadmisorios. En efecto, reiteradamente ha sostenido que una vez presentada la solicitud de devolución, si la Administración considera que se configura alguna de las causales de inadmisión contempladas en el artículo 857 del Estatuto Tributario, debe proferir el auto inadmisorio y luego, proceder al rechazo de la misma si no se subsanan las inconsistencias¹⁷. Así mismo, que presentada la primera solicitud en tiempo, la Administración Tributaria no puede dictar sucesivos autos inadmisorios, para concluir que la última solicitud de devolución se encuentra por fuera del término legalmente establecido¹⁸.

En el caso que nos ocupa, evidencia la Sala que la DIAN expidió los sucesivos autos inadmisorios por que la parte actora no acreditó el pago de las retenciones practicadas en operaciones con responsables del régimen simplificado y por las inconsistencias que presentaba la relación de los impuestos descontables que originaron el saldo a favor. Por lo tanto, fue acertado el actuar de la Administración Tributaria, máxime si se tiene en cuenta que, no obstante los reiterados autos inadmisorios, la solicitud de devolución y/o compensación fue resuelta de fondo pues la DIAN adoptó las decisiones que consideró pertinentes frente a los valores a compensar, devolver y rechazar.

No prospera el cargo.

Retención en el impuesto sobre las ventas cuando se adquieren bienes corporales muebles o servicios gravados de personas pertenecientes al régimen simplificado.

La DIAN inadmitió las solicitudes de devolución por que la parte actora no acreditó el pago de las retenciones del impuesto sobre las ventas que practicó en las operaciones con responsables del régimen simplificado. La actora afirma que ese requisito sólo fue creado por la Ley 788 del 27 de diciembre de 2002 y reglamentado por el Decreto 522 del 7 de marzo de 2003, normativas posteriores

¹⁷ Sentencia de 2 de octubre de 2003, expediente 13603, C.P. doctora Ligia López Díaz

¹⁸ *Ibidem*

a la solicitud de devolución y/o compensación radicada el 15 de julio de 2002, lo que significa que la ley se aplicó retroactivamente, ya que antes no existía una norma que obligara al pago de los valores recaudados por el concepto anotado.

En consecuencia de lo anterior, el actor solicita la devolución de los intereses de mora que pagó y que fueron liquidados sobre las retenciones que no estaba obligado a pagar.

Al respecto la Sala precisa:

La Ley 223 de 1995 introdujo el sistema de retención del impuesto sobre las ventas. Así, ordena el artículo 437-1 del Estatuto Tributario, con la modificación efectuada por el artículo 8° de la ley mencionada, que con el fin de facilitar, acelerar y asegurar el recaudo del impuesto sobre las ventas, deberá practicarse la retención en la fuente en el momento en que se realice el pago o abono en cuenta, lo que ocurra primero.

Antes de la modificación introducida por la Ley 788 de 2002, el artículo 437 del Estatuto Tributario responsabilizó de la retención del impuesto sobre las ventas a los contribuyentes pertenecientes al régimen común cuando adquieran bienes o servicios de personas pertenecientes al régimen simplificado, por el 75 por ciento del valor total del impuesto.

Por otra parte, el artículo 437-1 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 24 de la Ley 633 de 2000, precisa:

"Retención en la Fuente en el Impuesto sobre las Ventas. Con el fin de facilitar, acelerar y asegurar el recaudo del impuesto sobre las ventas, establécese la retención en la fuente en este impuesto, la cual deberá practicarse en el momento en que se realice el pago o abono en cuenta, lo que ocurra primero.

La retención será equivalente al setenta y cinco por ciento (75%) del valor del impuesto. No obstante, el Gobierno Nacional queda facultado para autorizar porcentajes de retención inferiores. (Inciso modificado Ley 633/00 art. 24)

Lo dispuesto en este artículo se aplicara a partir del primero de febrero de 1996.

Parágrafo. En el caso de la prestación de servicios gravados a que se refiere el numeral 3o. del artículo 437-2 del Estatuto Tributario, la retención será equivalente al ciento por ciento (100%) del valor del impuesto."

A su vez el numeral 4 del artículo siguiente señala:

Artículo 437-2. Agentes de retención en el impuesto sobre las ventas. Actuarán como agentes retenedores del impuesto sobre las ventas en la adquisición de bienes y servicios gravados:

(...)

4. Los responsables del régimen común, cuando adquieran bienes corporales muebles o servicios gravados, de personas que pertenezcan al régimen simplificado.

(...)"

De acuerdo con las normas precedentes, los responsables del régimen común que adquieran bienes corporales muebles o servicios gravados de personas que pertenezcan al régimen simplificado deben actuar como agentes retenedores y efectuar la retención en la fuente, a título de impuesto sobre las ventas, correspondiente al 75% del valor total del impuesto.

Dentro de las obligaciones a cargo del agente retenedor están las de¹⁹: i) efectuar la retención del impuesto; ii) llevar una subcuenta de la cuenta retenciones en la fuente, denominada "impuesto a las ventas retenido", la cual se acreditará con las retenciones practicadas y se debitará con los pagos mensuales que por dicho concepto se efectúen; iii) declarar mensualmente el impuesto sobre las ventas retenido; y iv) efectuar el correspondiente pago, dentro de los plazos que señale el Gobierno Nacional, utilizando el formulario para la declaración de la retención en la fuente.

En ese contexto, los responsables del régimen común que realicen operaciones con responsables del régimen simplificado deben asumir la retención, declararla y pagarla en la declaración mensual de retención en la fuente.

La Orden Administrativa 004 de 2002 establece como función de la División de Devoluciones la de verificar, entre otros, los siguientes requisitos, cuando los contribuyentes presenten solicitudes de devolución y/o compensación de saldos a favor:

a) En el caso de la declaración de ventas, se debe verificar que tengan ingresos por exportaciones, operaciones exentas o le hayan practicado retención en la fuente por ventas.

b) En el caso de exportadores, verificar que en la certificación de existencia y representación legal, figure dentro del objeto social tal calidad de exportador. Esta verificación no se adelantará cuando se trate de una solicitud originada en la venta a una comercializadora que exporte los bienes.

c) Verificar que existe inscripción y actualización en el Registro Nacional de exportadores, previa a las operaciones que dan lugar al saldo a favor.

*d) Que la presión tributaria en ventas esto es $(FU - GR) * 100 / BD$ corresponda a la de la actividad económica.*

e) Verificar el volumen de ventas nacionales, ventas al exterior frente a los saldos a favor que se solicitan en devolución, conforme a los parámetros que fijen el Comité de Devoluciones de la Administración.

f) Verificar el Ajuste a cero (0) de la Cuenta Impuesto sobre las ventas por pagar (Literal a) Artículo 6 Decreto 1000 de 1997).

2.3. RETENCION EN VENTAS

¹⁹Artículo 6° del Decreto 380 de 1996

a) Que la retención en la fuente en el impuesto sobre las ventas sea del 75% del valor del impuesto correspondiente a la respectiva transacción, salvo cuando se trate de servicios gravados prestados por personas o entidades sin residencia o domicilio en el país, en cuyo caso la retención será del cien por cien (100%) del valor del impuesto que se genere, el cual no es materia de devolución, aunque puede ser impuesto descontable.

b) Que el certificado expedido por el agente retenedor cumpla con los requisitos establecidos en el Artículo 7 del Decreto 380 de 1996.

c) Que el ajuste a la cuenta Impuesto sobre las ventas retenido haya sido realizado en forma proporcional.

NOTA: Las retenciones practicadas por este impuesto deberán ser incluidas en la declaración correspondiente al período fiscal en que se hubiera efectuado la retención o en cualquiera de los dos períodos inmediatamente siguientes. (Artículo 10 del Decreto 380/96) En el caso de la retención asumida frente a operaciones con responsables del régimen simplificado debe consignarse previamente esa retención, para poderla llevar como descontable.(Subraya la Sala)

En consonancia con lo anterior, para la procedencia de la devolución y/o compensación de un saldo a favor generado en una declaración del impuesto sobre las ventas, el responsable debe acreditar el pago de las retenciones en la fuente asumidas por operaciones con personas del régimen simplificado, como lo dispone el artículo 6° del Decreto 380 de 1996 y la Orden Administrativa 004 de 2002. Por lo tanto, no es cierta la afirmación de que solamente con ocasión de la Ley 788 de 2002 era necesario el pago de las retenciones mencionadas, para la prosperidad de las solicitudes de devolución de los saldos a favor generados en las declaraciones del impuesto sobre las ventas.

Lo anterior porque el artículo 6° del Decreto 380 de 1996 consagraba como una de las obligaciones a cargo de los agentes de retención, la de efectuar el correspondiente pago dentro de los plazos que señale el Gobierno Nacional, disposición que autoriza a la Administración a exigir el pago de las retenciones practicadas, obligación estricta si se tiene en cuenta que los valores retenidos son de propiedad del fisco nacional y no de quien los retiene.

En cuanto a la ilegalidad de la Orden Administrativa No. 004 de 2002, alegada por el actor, advierte la Sala que según el artículo 66 del Código Contencioso Administrativo, los actos administrativos serán obligatorios mientras no hayan sido anulados ni suspendidos por la jurisdicción de lo contencioso administrativo y gozan de la presunción de legalidad y en todo caso, no prospera la excepción de ilegalidad, porque el fundamento normativo para exigir el pago es el Decreto 380 de 1996.

No es válido, entonces, el argumento de que para la fecha de la solicitud de devolución no estaba consagrada la exigencia del pago de las retenciones del impuesto en operaciones con responsables del régimen simplificado.

En ese orden no está llamado a prosperar el cargo relacionado con la devolución de las sumas pagadas por concepto de los intereses causados al momento del pago de las retenciones del impuesto sobre las ventas practicadas en operaciones con responsables del régimen simplificado los intereses que se causaron porque

la parte actora no pagó las retenciones practicadas en la oportunidad señalada en el artículo 6° del Decreto 380 de 1996.

Intereses de mora sobre obligaciones causadas con posterioridad al saldo a favor.

Según la demandante, la DIAN no podía liquidar intereses de mora sobre obligaciones causadas con posterioridad al nacimiento del saldo a favor, pues éste se generó en la declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al segundo (2°) bimestre de 1999, es decir, el 30 de abril de 1999.

El artículo 803 del Estatuto Tributario establece como fecha de pago del impuesto aquella 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.

La Sala, en sentencia del 27 de febrero de 2003, Exp. 12862 señaló que cuando se solicita la 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 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 caso en estudio, el saldo a favor, como lo sostiene la actora, se generó el 30 de abril de 1999 en la declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al segundo bimestre de 1999 y fue aumentando al ser imputado a los bimestres siguientes, por lo que, al momento de la solicitud de devolución y/o compensación, esto es, al 28 de febrero de 2002 cubría los valores a cargo de la actora por concepto de la declaración del impuesto sobre la renta del año 2000 y de las retención en la fuente de los meses de enero, marzo, abril, mayo, junio, julio y diciembre del año 2001 y enero de 2002.

Por lo tanto, el pago de los valores a cargo de la actora determinados en las mencionadas declaraciones, ingresó a las oficinas de impuestos nacionales con anterioridad a la fecha de presentación de las mismas, por lo que, como lo afirma el demandante, no era acertada la compensación efectuada por la DIAN a intereses sobre las sumas adeudadas en cada una de las declaraciones.

En ese orden, se sustraerá **de la compensación realizada por** la DIAN, el valor compensado a intereses sobre los valores a cargo determinados en las declaraciones antes anotadas.

En consecuencia, se practica una nueva compensación, la cual quedará así:

Concepto	Año	Periodo	Sanciones	Intereses	Impuesto	Total
Renta	2000	1		0	22.385.000	22.385.000
Retención	2001	1		0	358.000	358.000
Retención	2001	3		0	2.515.000	2.515.000

Retención	2001	4		0	0	0
Retención	2001	5		0	104.000	104.000
Retención	2001	6		0	0	0
Retención	2001	7		0	0	0
Retención	2001	12	2.756.000	0	11.005.000	13.761.000
Retención	2002	1		0	3.943.000	3.943.000
Total a compensar						43.066.000
Total compensado por la Administración						82.509.000
Diferencia						39.443.000

Por lo anteriormente expuesto, se revocará la decisión apelada y, en su lugar, se anularán parcialmente los actos demandados. A título de restablecimiento del derecho, se dispondrá que la compensación se efectúe conforme con la liquidación inserta en esta providencia y se ordenará la devolución de la suma de \$39.443.000 que fue compensada de manera improcedente.

Condena en costas.

Según la demandante, se debe condenar en costas a la DIAN por haber proferido los sucesivos autos inadmisorios y por la exigencia del pago de las retenciones del impuesto sobre las ventas practicadas en operaciones con responsables del régimen simplificado.

Como es sabido, la institución de la condena en costas es una figura de derecho procesal que busca sancionar a la parte que resulta vencida, en un proceso, incidente o recurso. En la noción de costas se ha distinguido entre el reembolso de los gastos necesarios para la atención del proceso y el equivalente a los honorarios profesionales que la parte vencida tuvo que sufragar en la modalidad "agencias en derecho".

El artículo 171 del Código Contencioso Administrativo, en la forma como fue modificado por la Ley 446 de 1998, en su artículo 55, preceptúa que en todos los procesos, con excepción de las acciones públicas, el juez, teniendo en cuenta la conducta asumida por las partes, podrá condenar en costas a la vencida en el proceso, incidente o recurso, en los términos del Código de Procedimiento Civil²⁰.

²⁰ "ARTÍCULO 392. CONDENA EN COSTAS. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia, la condenación en costas se sujetará a las siguientes reglas:

1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, súplica, queja, casación, revisión o anulación que haya propuesto. Además, se condenará en costas a quien se le resuelva de manera desfavorable un incidente, la formulación de excepciones previas, una solicitud de nulidad o un amparo de pobreza, sin perjuicio artículo 73.
2. La condena se hará en la sentencia o auto que resuelva la actuación que dio lugar a la condena. En la misma providencia se fijará el valor de las agencias en derecho a ser incluidas en la respectiva liquidación.
3. En la sentencia de segundo grado que confirme en todas sus partes la del inferior, se condenará al recurrente en las costas de la segunda instancia.
4. Cuando la sentencia de segundo grado revoque totalmente la del inferior, la parte vencida será condenada a pagar las costas de ambas instancias.
5. Numeral derogado por el artículo 44 de la Ley 1395 de 2010.
6. En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas o pronunciar condena parcial, expresando los fundamentos de su decisión.

De la norma transcrita se desprende que en esta regulación se establece la igualdad procesal, al disponer que en todos los procesos podrá haber condena en costas contra la parte vencida en el juicio, lo que hace también sujeto pasivo de las costas a las entidades públicas pero le exige al juez una valoración y ponderación subjetivas, pues aquellas podrán imponerse teniendo en cuenta “*la conducta asumida por las partes*”, exigencia que se traduce en que no basta que se haya vencido a la parte sino que se hace necesario analizar la conducta asumida por ella.

En el caso, observa la Sala que los cargos por los cuales el accionante solicita la condena en costas, esto es, por los sucesivos autos inadmisorios y por la exigencia del pago de las retenciones del impuesto sobre las ventas practicadas en operaciones con responsables del régimen simplificado no prosperaron en esta instancia, por lo que no se materializan las condiciones exigidas por la normativa antes mencionada.

Cabe aclarar que, en todo caso, la actuación de la DIAN no fue ilegal ni con abuso de poder pues, como antes se explicó, los autos inadmisorios fueron proferidos ante las repetidas inconsistencias que presentaban las solicitudes de devolución radicadas en cada oportunidad y ante la negativa de la actora a pagar las retenciones practicadas en operaciones con responsables del régimen simplificado.

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

F A L L A

PRIMERO: REVÓCASE la sentencia apelada. En su lugar:

Declárase la nulidad parcial de las Resoluciones No. 6752 del 19 de agosto de 2003 y 00027 del 14 de septiembre de 2004, por las cuales la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales resolvió la solicitud de devolución y/o compensación del saldo a favor generado en la declaración del impuesto sobre las ventas del primer bimestre de 2002 de la Compañía Nacional de Sebos CONALSEBOS.

A título de restablecimiento del derecho, ordénase a la entidad demandada devolver la suma de \$39.443.000 de conformidad con la liquidación inserta en la parte motiva de este fallo, previas las compensaciones a que haya lugar.

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

7. Cuando fueren dos o más litigantes que deban pagar las costas, el juez los condenará en proporción a su interés en el proceso; si nada se dispone al respecto, se entenderán distribuidas por partes iguales entre ellos.

8. Si fueren varios los litigantes favorecidos con la condena en costas, a cada uno de ellos se les reconocerán los gastos que hubiere sufragado y se harán por separado las liquidaciones.

9. Sólo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación.

10. Las estipulaciones de las partes en materia de costas se tendrán por no escritas. Sin embargo podrán renunciarse después de decretadas y en los casos de desistimiento o transacción.”

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

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS
Presidente

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ