

CUOTAS PARA EL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA - El valor de la primera cuota para los grandes contribuyentes no es un anticipo del impuesto / EXCEPCION DE ILEGALIDAD – No procede

Esta Corporación precisó que el pago de la primera cuota no es un anticipo sino el recaudo parcial del impuesto de renta correspondiente al año gravable. Por consiguiente, contrario a lo señalado por la actora el pago de la primera cuota no supera el 75% del anticipo previsto en el artículo 807 E.T. y, por tanto, no se configura la ilegalidad planteada del artículo 13 del Decreto 4345 del 2004. (...). Los anteriores argumentos bastan para concluir que no procede la inaplicación de la norma por ilegalidad.

NOTA DE RELATORIA: Sobre la sobretasa del impuesto de renta se cita sentencia del Consejo de Estado Sección Cuarta de 4 de marzo de 2010. Rad. 17204, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

SOBRETASA AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA – Consagración legal. Naturaleza. No es un impuesto independiente / PRIMERA CUOTA DEL IMPUESTO DE RENTA – Cálculo. Hacen parte de la base de la primera cuota la sobretasa y del anticipo / IMPUTACION DE PAGOS – Procede en primer lugar sobre intereses y luego impuesto

La sobretasa fue creada por el artículo 29 de la Ley 788 de 2002, a cargo de los contribuyentes obligados a declarar el impuesto sobre la renta y complementarios. De lo anterior se colige que por concepto de la sobretasa, los contribuyentes debían pagar un porcentaje adicional, equivalente al 10% del impuesto neto de renta. La Sala, al analizar la naturaleza de la sobretasa del impuesto de renta y retomando el criterio expuesto en la sentencia 13979 de 2006, concluyó que es un porcentaje adicional de éste y no un impuesto independiente y que el anticipo de la sobretasa hace parte de la base para liquidar la primera cuota del impuesto de renta en los períodos en que estuvo vigente. Según lo expuesto, para el año gravable 2004, en la base para la liquidación de la primera cuota debían incluirse tanto la sobretasa como el anticipo pagado en la declaración del impuesto de renta del año 2003; lo anterior, porque el parágrafo 1° del artículo 13 del Decreto 4345 de 2004 dispone que el valor de la primera cuota no podrá ser inferior al 20% del saldo a pagar del año gravable anterior, en este caso, 2003, debe tenerse en cuenta que ese saldo a pagar incluye la sobretasa y el anticipo, por cuanto hacen parte del impuesto de renta, sin que sea de recibo argüir que deben excluirse de la base de la primera cuota. En consecuencia, si la actora excluyó de la base del cálculo de la primera cuota tanto la sobretasa como el anticipo, se generó un saldo que quedó sin pago, junto con los intereses, lo que ocasionó que al momento de realizarse el pago de las cuotas restantes, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 804 del Estatuto Tributario, la DIAN haya reimputado cada uno de los pagos, en su orden, primero a intereses y luego a impuesto, quedando finalmente un saldo sin pago que se compensó con el pago en exceso solicitado en devolución por la actora. De lo expuesto se concluye que no le asiste razón a la demandante, por cuanto para calcular la primera cuota del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2004 debía tener en cuenta el anticipo del impuesto renta, la sobretasa y el anticipo de la sobretasa; al no haberlo hecho así era procedente la compensación que por la suma de \$566.022.000 efectuó la administración a la declaración tributaria del impuesto sobre la renta del año gravable 2004.

FUENTE FORMAL: LEY 788 DE 2002 – ARTICULO 29

CERTIFICACION DE DEUDA – Documento informativo. No es un acto administrativo notificable / COMPENSACION – El acto que la ordena es notificable. Recurso de reconsideración. Improcedencia cuando se anula la liquidación oficial

Acerca de la naturaleza de la certificación de la deuda, comparte la Sala la apreciación de la DIAN. En efecto, tal certificación constituye un documento informativo de orden interno de la administración tributaria, en el que no se adopta una decisión en relación con las solicitudes de devolución y/o compensación. La Sala ha considerado que los certificados de deuda no tienen la connotación de actos administrativos notificables bajo las formas especiales que establece la legislación tributaria, pero sí la de documento soporte del acto que ordena la compensación, éste sí, pasible de notificación, de manera que al momento de realizarse tal diligencia el contribuyente puede conocer el certificado y atacar su contenido a través del recurso de reconsideración contra la orden misma, en cuanto, se repite, es el soporte fáctico que la fundamenta. (...), el certificado de deuda relaciona los saldos insolutos objeto de compensación, precisamente por ser ese el objeto de su información (...). En ese contexto es claro que no era necesaria la notificación de la certificación de deuda.

ACCION DE COBRO – Prescripción antes de la modificación de la Ley 788 de 2002

Para establecer si operó la alegada prescripción, precisa la Sala que según el artículo 817 del Estatuto Tributario, antes de la modificación introducida por la Ley 788 de 2002, la acción de cobro de las obligaciones fiscales prescriben en el término de cinco (5) años, contados a partir de la fecha en que se hicieron legalmente exigibles. Los mayores valores u obligaciones determinados en actos administrativos, en el mismo término, contado a partir de la fecha de ejecutoria. De lo anterior se colige que cuando la Administración tributaria deja transcurrir el término de cinco (5) años sin ejercer las acciones para obtener el pago de las deudas fiscales, pierde la facultad para ejercer la acción de cobro.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 817

INTERESES DE MORA EN DEVOLUCION DE PAGO EN EXCESO – Reconocimiento. Se causan desde el día siguiente a la ejecutoria de la providencia que confirme total o parcialmente el saldo a favor / INTERESES CORRIENTES – Reconocimiento

La Sala parte de advertir que la DIAN no desconoce el derecho que tiene la demandante a los intereses moratorios a partir de la ejecutoria de la Resolución 686-00007 que los reconoció. Por lo tanto, se ordenará este reconocimiento, con cargo a la apropiación presupuestal correspondiente, de conformidad con los artículos 863 del Estatuto Tributario y 25 del Decreto 1000 de 1997. También reconocerá los intereses corrientes a partir de la fecha en que se notificó la Resolución 608-1089 del 17 de agosto de 2006, que compensó las sumas discutidas, hasta la ejecutoria de la Resolución 686-000007 del 24 de agosto de 2007, mediante la cual la División Jurídica modificó la anterior resolución. Es importante anotar que con la entrada en vigencia de la Ley 1430 del 29 de diciembre de 2010, se causan intereses moratorios desde el día siguiente a la ejecutoria del acto o providencia que confirme total o parcialmente el saldo a favor, hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación.

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCION CUARTA

Consejero ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ

Bogotá D. C., trece (13) de septiembre de dos mil doce (2012)

Radicación número: 25000-23-27-000-2008-00012-01(18009)

Actor: EMPRESA COLOMBIANA DE PETROLEOS ECOPETROL S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Procede la Sala a decidir el recurso de apelación interpuesto por las partes contra la sentencia del 10 de septiembre 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 dispuso:

*“1.- **ANULANSE PARCIALMENTE** los actos administrativos demandados contenidos en la Resolución de Devolución y/o Compensación No. 608-1089 de 17 de agosto de 2006 proferida por la División de Recaudación de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá D.C. y la Resolución No. 686-000007 de 24 de agosto de 2007 de la División Jurídica Tributaria de esa misma Administración. En consecuencia de lo anterior, y a título de restablecimiento del derecho, téngase como liquidación a efectos de hacer la devolución a que tiene derecho la sociedad demandante, la siguiente:*

LIQUIDACION

LITRAL A. NUMERAL I: INTERESES DE MORA QUE LA DIAN DEBE RECONOCER AL CONTRIBUYENTE			
Valor Devuelto por la DIAN al Contribuyente			545.287.000
Tasa Vigente a 12 de Diciembre de 2007			31,89%
Desde:	23-08-06		173.892.024
Hasta:	12-12-07		476
Total días:	476	TOTAL INTERESES	226.774.256

¹ Folios 379 a 411 del cuaderno principal

CON RESPECTO AL LITERAL B Y D DEL NUMERAL DOS

Fls. 136 y 137 c.p.

LIQUIDACION DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES							LIQUIDACION TRIBUNAL				
CONCEP.	PERIODO	DOCUMENTO	IMPUESTO	SANCION	INTERESES	TOTAL COMP.	IMPUESTO	SANCION	INTERESES	TOTAL COMP.	FL.CP.
RENTA	2004	900001974579	566.022.000	0	0	566.022.000	566.022.000	0	0	566.022.000	91
VENTAS	3B. 1997	703925056917	2.292.000	0	3.993.000	6.285.000	0	0	0	0	135
VENTAS	6B.1999	900000027377	7.728.000	0	8.860.000	16.588.000	7.728.000	0	8.860.000	16.588.000	112
RETENC.	abril-95	703925054968	15.000	0	25.000	40.000	15.000	0	25.000	40.000	113
RETENC.	marzo 96	FALLO 900325	81.000	210.000	266.000	557.000	0	0	0	0	97
RETENC.	junio 96	FALLO 900330	586.000	0	771.000	1.357.000	0	0	0	0	100
RETENC.	agosto 96	FALLO 900333	63.000	0	83.000	146.000	0	0	0	0	101
RETENC.	octubre 96	FALLO 900335	56.000	0	117.000	173.000	0	0	0	0	103
RETENC.	noviembre 96	FALLO 900326	188.000	0	319.000	507.000	0	0	0	0	105
RETENC.	mayo 97	FALLO 900339	493.000	0	651.000	1.144.000	0	0	0	0	107
RETENC.	agosto 97	2000402079049	932.000	0	1.773.000	2.705.000	0	0	0	0	116
RETENC.	febrero 99	703925061551	10.372.000	0	12.343.000	22.715.000	10.372.000	0	0	10.372.000	118
RETENC.	marzo 99	703925061552	24.844.000	0	30.523.000	55.367.000	24.844.000	0	0	24.844.000	121
RETENC.	abril 99	900000272418	0	1.473.000	904.000	2.377.000	0	1.473.000	0	1.473.000	124
RETENC.	Febrero00	900000567372	1.884.000	0	2.544.000	4.428.000	1.884.000	0	0	1.884.000	127
RETENC.	marzo 00	900000567373	302.000	0	319.000	621.000	302.000	0	0	302.000	130
RETENC.	mayo 00	900000567375	3.271.000	0	2.926.000	6.197.000	3.271.000	0	0	3.271.000	132
RETENC.	julio 00	900000567381	5.113.000	0	4.682.000	9.795.000	5.113.000	0	0	5.113.000	133
TOTAL			624.242.000	1.683.000	71.099.000	697.024.000	619.551.000	1.473.000	8.885.000	629.909.000	

VALOR RECONOCIDO RESOLUCION 696-000007 DEL 24 DE AGOSTO DE 2007

697.024.000

VALOR A RECONOCER POR PARTE DE LA DIAN AL CONTRIBUYENTE, PRESENTE LIQUIDACION

67.115.000

2.- En firme esta providencia y hechas las anotaciones correspondientes, archívese el expediente, previa devolución de los antecedentes administrativos a la oficina de origen, y de gastos del proceso a la parte demandante, si a ello hubiere lugar. Déjense las constancias del caso.

ANTECEDENTES

El 11 de octubre de 2004, ECOPETROL S. A. radicó la declaración de retención en la fuente correspondiente al mes de septiembre de 2004, en la que determinó un total a pagar de \$20.666.721.000². Posteriormente, solicitó su corrección con el fin de disminuir el valor a pagar a la suma de \$14.740.670.000, lo que hizo la Administración Especial de los Grandes Contribuyentes de Bogotá mediante la Liquidación Oficial de Corrección N° 310642005000333 del 30 de enero de 2006, generándose una diferencia de \$5.926.051.000³.

El 6 de julio de 2006, la demandante solicitó la devolución de ese pago en exceso; éste fue reconocido por la División de Recaudación en la Resolución N° 608-1089 del 17 de agosto de 2006 en la que ordenó devolver \$4.683.740.000 y compensar \$1.242.311.000 a las declaraciones del impuesto sobre la renta del año 2004, del impuesto sobre las ventas del sexto (6) bimestre de 1999, tercer (3) bimestre de

² Folio 6 del cuaderno de antecedentes 1

³ Folios 2 al 5 del cuaderno de antecedentes 1

1997 y a las declaraciones de retención en la fuente de abril de 1995; marzo, junio, agosto, octubre y noviembre de 1996; abril, mayo y agosto de 1997; febrero, marzo y abril de 1999; febrero, marzo, mayo y julio de 2000; y mayo y octubre de 2002.

El 17 de octubre de 2006 la demandante interpuso recurso de reconsideración⁴ contra dicho acto administrativo, en el cual solicitó que se revocara el artículo 2º y se ordenara devolver la suma de \$1.242.311.000 más los intereses corrientes y de mora causados, conforme con el artículo 863 del Estatuto Tributario.

La División Jurídica de la misma Administración, mediante la Resolución No. 686-000007⁵ del 24 de agosto de 2007, modificó la resolución de compensación ordenando la devolución de la suma de \$5.229.027.000 (de los cuales ya se habían devuelto \$4.683.740.000 y compensar la suma de \$697.024.000.

Mediante la Resolución de cumplimiento No. 628-0008 del 12 de diciembre de 2007⁶ se ordenó devolver en cheque a la demandante la suma de \$545.287.000 como pago en exceso de retención en la fuente del mes de septiembre de 2004.

El 18 de diciembre de 2007, en ejercicio del derecho de petición, la demandante solicitó a la administración tributaria el reconocimiento de los intereses de mora sobre la suma anotada, desde el vencimiento del plazo para devolverla, 22 de agosto de 2006, hasta el 12 de diciembre de 2007, fecha en la cual se hizo el respectivo giro, solicitud que fue negada mediante oficio del 31 de diciembre de 2007.

LA DEMANDA

La entidad demandante ECOPETROL S. A., en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, consagrada en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones⁷:

⁴ Folios 43 a 52 del cuaderno de antecedentes 1

⁵ Folios 276 a 300 del cuaderno de antecedentes 2 y 301 a 331 del cuaderno de antecedentes 3

⁶ Folios 337 a 341 del cuaderno de antecedentes 3

- a. *Se declare la nulidad de la Resolución No. 608-1089 del 17 de agosto de 2006, expedida por la División de Recaudación de la Administración Especial de Grandes Contribuyentes de Bogotá.*
- b. *Se declare la nulidad de la Resolución No. 686-000007 del 24 de agosto de 2007, proferida por la División Jurídica Tributaria de la Administración Especial de Impuestos Nacionales de los Grandes Contribuyentes de Bogotá.*
- c. *Que como consecuencia de las declaraciones anteriores, se restablezca en su derecho a ECOPETROL S.A. NIT. 899.999.068-1, ordenando la devolución de la suma de \$697.024.000 más la suma de \$196.569.000 por concepto de intereses de mora sobre la suma previa y extemporáneamente devuelta por la DIAN, más los intereses moratorios causados sobre la suma de \$697.024.000 de conformidad con los artículos 863, 864 y 635 del Estatuto Tributario.*

Invocó como normas violadas los artículos 29 y 83 de la Constitución Política; 635, 807, 817, 822, 855, 863 y 864 del Estatuto Tributario; 35, 59 y 84 del Código Contencioso Administrativo y 13 del Decreto Reglamentario No. 4345 de 2004.

Para desarrollar el concepto de violación propuso los siguientes cargos:

Violación de los artículos 29 de la Constitución Política, 635, 855, 863 y 864 del Estatuto Tributario.

Procedencia de intereses moratorios sobre la suma de \$545.287.000 devuelta extemporáneamente, que ascienden a \$196.569.000.

Transcribió el artículo 863 del Estatuto Tributario para afirmar que se causan intereses moratorios desde la fecha de vencimiento del término para devolver hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación; indicó que de conformidad con lo establecido en el artículo 855 del mismo estatuto, la administración debe realizar la devolución dentro de los treinta (30) días hábiles siguientes a la fecha de solicitud.

La solicitud de devolución se radicó el 6 de julio de 2006 lo que significa que el término para devolver venció el 22 de agosto de 2006; no obstante, con posterioridad a esa fecha, el 12 de diciembre de 2007, la administración ordenó devolver la suma de \$ 545.287.000, lo que genera intereses de mora desde el 23 de agosto de 2006, a la tasa de usura que la Superintendencia Financiera haya establecido para efectos tributarios.

⁷ Folio 1 a 42 del cuaderno principal

Violación de los artículos 29 y 83 de la Constitución Política; 817 del Estatuto Tributario; 35, 59 y 84 del Código Contencioso Administrativo y 13 del Decreto Reglamentario 4345 de 2004

Improcedencia de la compensación por valor de \$566.022.000 a la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2004.

La administración, sin fundamento legal, compensó la suma de \$566.022.000 a la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2004, ignorando que el total a cargo había sido pagado en su totalidad, sin exponer las razones que tuvo para compensar esta obligación.

La falta de motivación es causal de nulidad por cuanto impide que el contribuyente ejerza plenamente su derecho de defensa; el contribuyente no debía calcular la primera cuota del impuesto sobre la renta del año gravable 2004 incluyendo factores que no tienen nada que ver con el impuesto, como es el caso de la sobretasa.

De acuerdo con el artículo 29 de la Ley 788 de 2002 la sobretasa constituye un gravamen independiente del impuesto sobre la renta; también son independientes los plazos y la forma de pago, como se desprende del artículo 13 del Decreto Reglamentario 4345 de 2004, por lo que determinó el valor de la primera cuota del impuesto teniendo en cuenta sólo el saldo a pagar del año anterior, sin considerar la sobretasa ni el anticipo a la sobretasa.

Improcedencia de la compensación de \$6.285.000 por concepto del impuesto sobre las ventas del tercer (3°) bimestre de 1997, por prescripción de la facultad de cobro.

Dijo que se compensó a esta declaración la suma de \$6.285.000, de la cual \$2.292.000 corresponden a impuesto y \$3.993.000 a intereses de mora sobre esta suma; que dado que la sentencia definitiva de la jurisdicción contenciosa anuló los actos de determinación y confirmó la liquidación privada, en realidad se está cobrando un valor que hace parte del impuesto declarado, lo que significa que la facultad para exigir su pago prescribió a los cinco años de presentada la declaración, esto es, el 24 de julio de 2002.

Improcedencia de la compensación por concepto de retención en la fuente de los meses de marzo, junio, agosto, octubre y noviembre de 1996; mayo y agosto de 1997 y febrero, marzo y abril de 1999.

El valor de las declaraciones de retención en la fuente de los meses de marzo, junio, agosto, octubre y noviembre de 1996 y mayo de 1997, fue compensado mediante las Resoluciones No. 608-1705 del 19 de octubre de 2004, 608-1585 del 18 de octubre de 2002, 608-1241, 608-1242 y 608-1244 todas de agosto de 2002 y en ellas consta que no se adeuda suma alguna, en la medida en que esa entidad devolvió los saldos restantes; en consecuencia, no se puede compensar por segunda vez el valor de estas retenciones.

La DIAN, no sólo no motivó la resolución de compensación, sino que, además, incurrió en violación a los principios de confianza legítima, buena fe, debido proceso y defensa, en cuanto súbitamente liquidó intereses e imputaciones de pagos absolutamente desconocidos, que no coinciden con la realidad.

La DIAN no puede compensar a estas declaraciones por cuanto se encontraban prescritas; reiteró que no puede ampararse en el acta de fecha 18 de julio de 2006, mediante la cual un funcionario de Ecopetrol autorizó la compensación, por cuanto no fue suscrita por el representante legal ni por el apoderado de la empresa.

Violación del debido proceso y el derecho de defensa y del artículo 828 del Estatuto Tributario por falta de traslado de la certificación de la deuda a Ecopetrol.

La DIAN no corrió traslado de la certificación del 16 de agosto de 2006, expedida por la División de Recaudación y Cobranzas a la demandante; esta omisión constituye una infracción al debido proceso y al derecho de defensa ya que no pudo aportar pruebas y argumentos para desvirtuar las razones de la entidad para compensar las sumas que debió devolver.

Los estados de cuenta corriente a nombre de Ecopetrol arrojan valores a favor de ésta, los cuales no son reconocidos por la entidad demandada, tal como se observa en la comunicación No. 00-31-061-0359 del 8 de septiembre de 2006,

situación que infringe el principio de equidad y el de justicia; en cambio, los supuestos valores adeudados sí son objeto de compensación.

Sobre la imposibilidad de adelantar la acción de cobro con una simple certificación del Administrador de Impuestos, sin la expedición de un acto administrativo, citó la sentencia del Consejo de Estado del 8 de marzo de 1996, Exp. 7547; en el presente caso no hay título ejecutivo, por lo que no puede la administración efectuar la compensación en los actos que se demandan.

Violación a los artículos 29 de la Constitución Política; 59 del Código Contencioso Administrativo y 635, 855, 863 y 864 del Estatuto Tributario, causación de intereses de mora por las sumas pendientes de devolución.

Reiteró lo referente al término que tiene la administración para efectuar la devolución oportunamente y a la causación de intereses por la mora en hacerlo, y advirtió que la DIAN violó los artículos 29 y 59 de la Constitución Política porque no se pronunció, en la Resolución No. 686-000007, sobre la solicitud expresa del reconocimiento de intereses de mora.

Violación del artículo 807 del Estatuto Tributario (excepción de ilegalidad).

Transcribió el artículo 13 del Decreto 4345 de 2004 con el fin de precisar que los grandes contribuyentes deben pagar el valor total del impuesto sobre la renta y complementarios en cinco (5) cuotas y, a título de anticipo para el siguiente año gravable, un 75% del gravamen determinado.

Indicó que esta norma establece un porcentaje de anticipo que no puede ser superado; sin embargo, con la exigencia del Gobierno de pagar una primera cuota con anterioridad a la presentación de la declaración tributaria, está cobrando un anticipo mayor al que ha determinado la ley.

De acuerdo con ello, ECOPETROL tuvo que pagar un anticipo del 75% por el año 2003, imputable al año 2004, y antes de presentar la declaración de éste último año tuvo que pagar un anticipo bajo la forma de "primera cuota", superando así el porcentaje mencionado; la exigencia de pagar una primera cuota antes de la declaración implica el cobro de un anticipo mayor al determinado legalmente, lo que impone inaplicar la norma que ordena pagar dicha cuota y tal medida hace desaparecer el fundamento de la reimputación que generó el saldo insoluto.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La Administración tributaria se opuso a las pretensiones de la demanda y solicitó que los actos administrativos se mantengan sin modificación, por cuanto fueron proferidos de conformidad con las normas vigentes aplicables a la materia, sin incurrir en violación de las normas mencionadas por la actora⁸.

Se refirió al procedimiento dispuesto en los artículos 803 y 804 del Estatuto Tributario, para obtener la devolución de los saldos a favor registrados en las declaraciones tributarias y a la oportunidad legal dentro de la cual la administración tributaria debe atender esa solicitud, realizando previamente la compensación de las deudas que figuren a cargo del contribuyente, de acuerdo con el orden de imputación señalado en el artículo 804 del mismo ordenamiento, antes de la modificación introducida por el artículo 6° de la Ley 1066 de 2006.

Señaló que el artículo 634 del Estatuto Tributario impone el pago de intereses moratorios, a manera de sanción por la no oportuna cancelación de los impuestos y que la entidad tributaria debe reimputar cada pago que el contribuyente realice, primero a los intereses causados, antes de abonar a los impuestos, sin que se requiera de un acto administrativo previo.

Expuso, en relación con cada una de las obligaciones compensadas, lo siguiente:

Renta año gravable 2004.

En cuanto a la falta de traslado de la certificación expedida por los Jefes de la División de Recaudación y del Grupo de Cobranzas, precisó que esta es de carácter informativo, originada en los estados de la cuenta corriente del contribuyente; que tiene la información básica relacionada con el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y que dada su condición informativa y de mero trámite interno de la Administración, no es necesario hacerla conocer al contribuyente.

La demandante tenía conocimiento de la obligación pendiente de pago pues el Grupo de Cobranzas se lo hizo saber en varias oportunidades; primero le remitió un oficio sobre el particular, el 4 de abril de 2005, que fue contestado luego, el 31

⁸ Folios 267 a 308 del cuaderno principal

de mayo del mismo año, le comunicó nuevamente sobre la existencia de un saldo por concepto de la primera cuota y el 13 de julio le envió un aviso de cobro que respondió el 25 de agosto de 2005.

Sobre la obligación pendiente de pago por concepto del impuesto sobre la renta del año gravable 2004, afirmó que dicha cuota no fue pagada en su totalidad ni dentro de la oportunidad legal, por lo que era necesario que el contribuyente liquidara y pagara intereses de mora por cada día calendario de retardo, de conformidad con el artículo 634 del Estatuto Tributario. Al efecto, hizo una relación de las compensaciones realizadas por la administración tributaria.

Frente a la invocada compensación de obligaciones indicó:

De acuerdo con los artículos 817, 828 y 829 del Estatuto Tributario, el pronunciamiento definitivo de la jurisdicción contencioso administrativa constituye título ejecutivo que sirve de fundamento para el cobro coactivo y la acción de cobro de las obligaciones fiscales y prescribe en el término de cinco (5) años contados, en este caso, a partir de la fecha de ejecutoria de la respectiva sentencia.

Las obligaciones por concepto de retención en la fuente de los períodos marzo, junio, agosto, octubre y noviembre de 1996 y mayo de 1997 se encontraban prescritas al momento de realizar la compensación.

Situación similar se presenta respecto de la obligación por concepto del impuesto sobre las ventas del tercer (3) bimestre de 1997, ya que el Consejo de Estado confirmó la sentencia de primera instancia, en el sentido de anular la liquidación oficial de revisión; solo hasta ese pronunciamiento se tuvo certeza de la obligación a cargo de la demandante.

En relación con la prescripción de las obligaciones compensadas, precisó que los artículos 815, 818, 850 y 861 del Estatuto Tributario establecen que cuando se presenta solicitud de devolución de un saldo a favor o un pago en exceso, la administración deberá resolver compensando con ellos las deudas que por conceptos de impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones figuren a cargo del solicitante, bien sea de oficio o a petición del interesado.

Ecopetrol autorizó la compensación de las obligaciones en discusión, como se desprende del Acta de Visita y/o Comparecencia, del Grupo de Cobranzas, de fecha 18 de julio de 2006, suscrita por funcionarias de la empresa, así como de la solicitud de devolución radicada el 6 de julio de 2006 por valor de \$5.926.091.000; estos hechos demuestran la voluntad del contribuyente de compensar las obligaciones vencidas.

Advirtió que, de acuerdo con lo anterior, de comprobarse la prescripción de dichas obligaciones, éstas serían naturales y respecto al pago voluntario por parte del contribuyente se debe aplicar la consecuencia jurídica que establece el artículo 819 del Estatuto Tributario y lo dispuesto en el Concepto de la DIAN No. 053700 del 22 de agosto de 2002.

Consideró que el término de prescripción de la acción de cobro de las citadas declaraciones vence en el año 2008 y por ello procedía su compensación, la que fue realizada mediante la Resolución No. 608-1089 del 17 de agosto de 2006.

Explicó que la declaración del impuesto sobre las ventas del tercer (3°) bimestre de 1997 que fue presentada el 24 de julio de 1997 y corregida el 19 de diciembre del mismo año, fue modificada por la administración tributaria mediante la liquidación oficial de revisión del 23 de febrero de 2000, que fue declarada nula por el Consejo de Estado el 1° de marzo de 2004, por lo que la declaración privada se encuentra en firme.

LA SENTENCIA APELADA

Mediante sentencia del 10 de septiembre de 2009⁹, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca Sección Cuarta, Subsección B, anuló parcialmente los actos administrativos demandados contenidos en la Resolución de Devolución y/o Compensación No. 608-1089 de 17 de agosto de 2006 y la Resolución No. 686-000007 de 24 de agosto de 2007 que la modificó. A título de restablecimiento del derecho, reconoció intereses de mora a favor de la demandante por valor de \$67.115.000 como sumas indebidamente compensadas.

Las razones que adujo, son las siguientes:

⁹ Folios 379 a 411 del cuaderno principal

Violación de los artículos 29 de la Constitución Política y 635, 855, 863 y 864 del Estatuto Tributario; improcedencia de intereses de mora sobre la suma de \$545.287.000 devuelta extemporáneamente.

Precisó que la administración tributaria debe devolver dentro de los treinta (30) días siguientes a la fecha de la solicitud de devolución, presentada oportunamente y en debida forma, previas las compensaciones a que haya lugar, los saldos a favor originados en las declaraciones de los impuestos sobre la renta y complementarios y sobre las ventas.

Indicó que si bien la administración lo hizo dentro de la oportunidad debida, no lo hizo en el sentido solicitado puesto que ordenó la compensación en acatamiento del artículo 855 del Estatuto Tributario, por lo que es claro que se causan intereses moratorios en la forma prevista en el artículo 863 del Estatuto Tributario, a partir del vencimiento del término para devolver y hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación.

Improcedencia de la compensación de \$566.022.000 a la declaración de renta del año gravable 2004.

De acuerdo con el artículo 260-11 del Estatuto Tributario, la sobretasa del impuesto sobre la renta es un porcentaje adicional, cuyo pago recae en los contribuyentes declarantes del impuesto y equivale al 10% del impuesto neto de renta determinado por los años gravables 2003 a 2006.

Según el artículo 807 del mismo estatuto todos los contribuyentes declarantes deben liquidar y pagar un anticipo del impuesto de renta del período siguiente al que se declara, equivalente al 75% del impuesto neto de renta de la vigencia fiscal a declarar.

No le asiste razón a la demandante, puesto que para calcular la primera cuota del impuesto sobre la renta del año gravable 2004 debió tener en cuenta el saldo a pagar por sobretasa, y anticipo a la sobretasa, del año 2004.

En cuanto a la falta de motivación y fundamento legal de la resolución de compensación, indicó que la demandante conocía las deudas por pagar y la DIAN se encontraba obligada a compensarlas antes de ordenar la devolución del pago en exceso, como lo exige la normativa fiscal; en consecuencia, la compensación

del pago en exceso realizada por la administración se realizó conforme lo ordena el artículo 861 del Estatuto Tributario.

Improcedencia de la compensación de \$6.285.000 por concepto de impuesto sobre las ventas IVA del tercer bimestre de 1997, por prescripción de la facultad de cobro.

Advirtió que, respecto de esa obligación no se ha notificado al contribuyente el correspondiente mandamiento de pago ni se le ha otorgado facilidad de pago por lo cual, el término de prescripción de la acción de cobro, previsto en el artículo 817 del Estatuto Tributario, no se interrumpió.

Improcedencia de la compensación a las declaraciones de retención en la fuente de marzo, junio, agosto, octubre y noviembre de 1996, mayo y agosto de 1997 y febrero, marzo y abril de 1999.

Precisó que en el plenario obra copia de la Resolución No. 608-1705 del 19 de octubre de 2004, por medio de la cual se compensó la suma de \$2.195.862.873 a esas obligaciones, pero sólo en lo relacionado con la sanción, quedando como saldo insoluto los intereses y el impuesto a cargo; por lo tanto, la demandada estaba en la obligación de imputar los valores objeto de compensación primero a sanción, luego a intereses y por último a impuesto.

Precisó que de acuerdo con lo establecido en los artículos 817, 818 y 819 del Estatuto Tributario cuando la Administración tributaria deja transcurrir el término de cinco (5) años, contados a partir de la fecha en que se hicieron legalmente exigibles las obligaciones, sin ejercer las acciones para obtener el pago, pierde la facultad de hacerlo sin perjuicio de que el pago que realice el contribuyente sea válido y no pueda pretender posteriormente la devolución, aunque el pago se hubiere realizado sin conocimiento de la prescripción.

Después de analizar cada una de las obligaciones en discusión, concluyó que todas se encontraban prescritas cuando la Administración decidió compensarlas, máxime cuando no notificó a la sociedad mandamiento de pago ni otorgó facilidad para el pago; que la prescripción opera por el simple transcurso del tiempo sin necesidad de acto administrativo que la declare.

Violación del debido proceso y del derecho de defensa de ECOPETROL, y del artículo 828 del Estatuto Tributario, en la medida en que la DIAN no dio traslado de la certificación de la deuda a la empresa.

El estado de la cuenta corriente de un contribuyente es la información que posee la DIAN respecto a su situación fiscal en la que se reflejan las declaraciones tributarias presentadas, los pagos realizados y los actos administrativos generados y con base en él se puede determinar si se encuentra al día con sus obligaciones tributarias.

La certificación del 16 de agosto de 2006, expedida por la División de Recaudación y el Grupo de Cobranzas, corresponde a un formulario simple e informal en el que el analista encargado de realizar la depuración de las obligaciones a cargo del contribuyente registra a mano las deudas que tiene el solicitante de la devolución y calcula la forma en que pueden compensarse; por ende, no es un acto administrativo dado que no crea o extingue obligaciones, por lo que la DIAN no tenía la obligación de notificarla.

Violación del debido proceso en la medida en que la DIAN no se pronunció sobre la solicitud de intereses realizada expresamente en el recurso de reconsideración.

Indicó que efectivamente existió violación del debido proceso por cuanto la DIAN no se pronunció sobre la solicitud de reconocimiento de intereses de mora a favor de la demandante.

Excepción de ilegalidad en la aplicación del Decreto 4345 de 2004 en cuanto a la determinación del pago de la primera cuota en su artículo 13, frente al artículo 807 del Estatuto Tributario.

Explicó que el Decreto 4345 de 2004 es un acto administrativo general, de obligatorio cumplimiento, que goza de presunción de legalidad; por lo tanto, la transgresión debe surgir clara y espontáneamente como producto del simple cotejo o sencilla comparación entre la norma superior y la acusada como ilegal.

Sin embargo, su análisis implica entrar en el fondo del asunto, esto es, en el campo de la sentencia misma, lo cual no es viable por cuanto no se ha surtido ningún debate ni se han allegado todos los elementos de juicio indispensables para ello, como lo ha advertido el Consejo de Estado.

RECURSO DE APELACIÓN

Inconforme con la decisión de primera instancia, las partes interpusieron recurso de apelación.

La **demandante** apeló la decisión por las siguientes razones¹⁰:

Improcedencia de la compensación por concepto del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2004, valor de \$566.022.000.

Cuando el Gobierno fija la forma de pago del impuesto sobre la renta y complementarios se está refiriendo exclusivamente a este gravamen y a sus impuestos complementarios; el artículo 13 del Decreto 4345 de 2004 fijó de manera independiente el plazo para pagar el impuesto y el plazo para pagar la sobretasa.

De acuerdo con el artículo 5° del Estatuto Tributario, el impuesto sobre la renta y sus complementarios es un solo impuesto; la sobretasa es un gravamen independiente que no forma parte integral del impuesto sobre la renta; si en el pago del impuesto se involucran factores que no son parte integral de él se está violando la ley.

Por esa razón, la demandante, al estimar el valor de la primera cuota de la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2004, tomó solo el saldo a pagar del año anterior, por lo cual no es procedente la liquidación de la sobretasa en la forma como lo pretende la DIAN.

Improcedencia de la compensación por concepto de retención en la fuente por los meses de febrero, marzo y abril de 1999.

Indicó que no hay congruencia entre las consideraciones y la parte resolutive de la sentencia apelada pues determinó compensar la suma de \$10.372.000 a la declaración de retención en la fuente de febrero de 1999; \$ 24.844.000 a la del mes de marzo de 1999 y \$ 1.473.000 por sanción a la del mes de abril de 1999, no obstante que en las consideraciones concluyó que estas obligaciones no podían ser exigidas porque había operado la prescripción; por lo tanto, en relación con las mismas procede la devolución reclamada, situación que amerita la

¹⁰ Folios 417 a 424 del cuaderno principal

modificación de la providencia ordenando la devolución a favor del contribuyente con los respectivos intereses de mora.

Causación de intereses de mora.

Advierte que a pesar de que en la providencia se sostiene que para la época de la resolución de compensación la mayoría de las obligaciones se encontraban prescritas y se dejó claro que sobre dichos valores se causan intereses de mora desde el vencimiento del plazo para devolver hasta el momento de la devolución efectiva, en la parte resolutive no ordenó su liquidación.

Violación del debido proceso.

Consideró que el acto administrativo de compensación es nulo porque no explicó el saldo pendiente de pago ni el saldo a favor del contribuyente una vez realizada la compensación, violando el debido proceso y el derecho de defensa; además, los actos demandados carecen de la motivación que permita al administrado conocer la certificación de la deuda que soporta la compensación.

Excepción de ilegalidad en la aplicación del Decreto 4345 de 2004.

Se configura la ilegalidad del Decreto 4345 de 2004 porque vía decreto obliga a los grandes contribuyentes a pagar una primera cuota equivalente al 20% del impuesto sobre la renta del año gravable anterior, con anterioridad al vencimiento del plazo para presentar la declaración, situación que viola el artículo 807 del Estatuto Tributario que establece un anticipo máximo del 75% del impuesto sobre la renta determinado en la liquidación privada.

La **demandada** apeló la decisión por las siguientes razones¹¹:

Reconocimiento de intereses de mora sobre la suma de \$ 545.287.000.

Según el artículo 850 del Estatuto Tributario, los contribuyentes que liquiden saldo a favor en sus declaraciones tributarias podrán solicitar su devolución, lo que debe hacer la administración, previas las compensaciones a que haya lugar, dentro de los treinta (30) días siguientes a la fecha de solicitud de devolución, presentada oportunamente y en debida forma, según el artículo 855 ibídem.

¹¹ Folios 425 a 432 del cuaderno principal

En el caso concreto, la solicitud de devolución radicada el 6 de julio de 2006 fue reconocida por la administración el 17 de agosto de 2006, es decir, dentro del término legal; cosa distinta es que con ocasión del fallo del recurso de reconsideración del 24 de agosto de 2007, se haya decidido ordenar adicionalmente la devolución de la suma de \$545.287.000.

Prescripción.

Respecto de la prescripción de ciertas obligaciones, anotó que en el *acta de visita y/o comparecencia* de fecha 18 de julio de 2006, posterior a la solicitud de devolución, la cual fue suscrita por funcionarios de Ecopetrol, se autorizó la compensación de esas obligaciones; que según el artículo 819 del Estatuto Tributario el pago de una obligación prescrita no puede ser materia de repetición.

Frente a la prescripción de la obligación por concepto del impuesto sobre las ventas correspondiente al tercer (3) bimestre de 1997, señaló que el término de prescripción debe contarse desde la ejecutoria de la sentencia del 1 de marzo de 2004 que anuló el acto de determinación oficial.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró lo expuesto en la demanda y en el memorial del recurso de apelación¹².

La **demandada**, después de reiterar los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y en el memorial de recurso de apelación¹³, manifestó que no puede adjudicársele a un formato interno de trabajo, como es la certificación de la deuda, una serie de formalismos y consecuencias jurídicas que no tiene pues no es un acto administrativo que cree ni extinga o modifique obligaciones a cargo de la demandante, por lo que tampoco debe notificarse.

En cuanto a la excepción de ilegalidad, transcribe apartes de la sentencia 15048 del 15 de noviembre de 2007, del Consejo de Estado, en un proceso en el que

¹² Folios 450 a 458 del cuaderno principal

¹³ Folios 459 a 464 del cuaderno principal

también es parte la actora y en la que precisó que la sobretasa del impuesto de renta no es un tributo independiente del impuesto sino un porcentaje adicional cuyo pago recae en los contribuyentes declarantes de ese impuesto; advirtió que no puede alegarse un exceso en la facultad reglamentaria con el fin de sustraerse a la aplicación de un acto administrativo general, de obligatorio cumplimiento y amparado con la presunción de legalidad.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Procurador Sexto Delegado ante esta Corporación solicitó mantener la nulidad parcial de los actos demandados.

En cuanto a la apelación de la DIAN, manifestó.

El hecho de que la devolución parcial de lo pagado en exceso se hubiese realizado inicialmente dentro del término legal, no exonera a la administración del reconocimiento de los intereses moratorios sobre la suma retenida injustamente a título de compensación, de acuerdo con lo preceptuado en el artículo 863 del Estatuto Tributario.

No se encuentra acreditado que los funcionarios de Ecopetrol que firmaron el acta ejerzan la representación legal de la sociedad ni hayan sido autorizados por el representante legal para aceptar la compensación de las deudas prescritas; por tal razón no es de recibo la pretensión de la DIAN de utilizar el acta para darle los alcances del artículo 819 del Estatuto Tributario, pues hacerlo es permitir la compensación de obligaciones prescritas y respaldar su inercia frente al cobro oportuno de las deudas tributarias.

Frente a la prescripción de la acción de cobro de la obligación por el impuesto sobre las ventas correspondiente al tercer (3) bimestre de 1997, manifestó que en virtud de lo dispuesto en el artículo 817 del Estatuto Tributario, no le asiste razón a la demandada al sostener que la prescripción comienza a correr a partir de la ejecutoria de la sentencia que declaró la firmeza de la declaración privada. Como

soporte de su afirmación transcribe apartes de sentencia del Consejo de Estado del 27 de septiembre de 2001, Sección Primera.

Finalmente anotó, frente a la nulidad del acto administrativo de liquidación oficial, que no es aplicable el artículo 829 del Estatuto Tributario, porque no se puede predicar la ejecutoria de un acto que no se produjo, que no existió, dados los efectos *ex tunc* de esa declaración de nulidad.

Frente a la apelación de Ecopetrol S.A., indicó:

En lo referente a la compensación por concepto del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2004, manifestó que si bien el Decreto Reglamentario 4345 de 2004 establece las mismas fechas para el pago del impuesto sobre la renta y para el pago de la sobretasa, estipula que esos plazos comienzan a contarse a partir del vencimiento del plazo para presentar la declaración, por lo que el cálculo de la primera cuota del impuesto sobre la renta no estaría afectado por la sobretasa pues la primera cuota de ésta se pagaría a partir del mencionado vencimiento.

Lo que la administración tributaria compensó no corresponde al pago anticipado de la sobretasa del año 2004, sino a la diferencia entre el valor correcto de la primera cuota del impuesto sobre la renta que ha debido pagarse y el valor pagado por la contribuyente el 10 de febrero de 2005.

Respecto a la compensación por concepto de retención en la fuente por los meses de febrero, marzo y abril de 1999, señaló que efectivamente procede la exclusión de los valores sobre cuyo cobro operó la prescripción.

Acerca de los intereses de mora solicitados por la demandante, aseguró que efectivamente el a-quo guardó silencio sobre dicho pago; que debe procederse al reconocimiento, en los términos del artículo 863 del Estatuto Tributario.

Consideró que para la compensación no se requería de ningún título o acto en el que constara la deuda a compensar ni de la notificación de la certificación; que el acto de compensación contiene la debida motivación que, en este caso, por tratarse de una compensación a deudas a cargo de la actora, no requería mayores

argumentos; que con base en ella la actora pudo acudir en reconsideración y ejercer su derecho de defensa.

Por último, manifestó que es improcedente estudiar la excepción de ilegalidad del artículo 13 del Decreto 4345 de 2004 pues al establecer el pago de la primera cuota en un equivalente al 20% del impuesto de renta del año gravable anterior, no se está incrementando el anticipo que deberá determinar el contribuyente en su declaración de renta del año 2004, en relación con el año 2005.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por las partes, corresponde a la Sala determinar la legalidad de los actos administrativos mediante los cuales se resolvió la solicitud de devolución del pago en exceso resultante en la declaración de retención en la fuente del mes de septiembre de 2004.

Excepción de ilegalidad del artículo 13 del Decreto 4345 de 2004.

Solicita la actora que se aplique la excepción de ilegalidad planteada contra el párrafo 1° del artículo 13 del Decreto 4345 de 2004¹⁴ por cuanto considera que con el pago de la primera cuota se excede el límite establecido en el artículo 807 del Estatuto Tributario y porque, en realidad ese pago constituye un anticipo del impuesto de renta.

Esta Corporación precisó que el pago de la primera cuota no es un anticipo sino el recaudo parcial del impuesto de renta correspondiente al año gravable. Dijo la Sala:

“ (...)

Esta Corporación ha tenido la oportunidad de analizar similares argumentos frente a otras disposiciones que han regulado el pago de la primera cuota del impuesto

¹⁴ **Parágrafo 1°.** El valor de la primera cuota no podrá ser inferior al 20% del saldo a pagar del año gravable 2003. Una vez liquidado el impuesto y el anticipo definitivo en la respectiva declaración, del valor a pagar, se restará lo pagado en la primera cuota y el saldo se cancelará de la siguiente manera de acuerdo con la cuota de pago así:

Declaración y pago segunda cuota: 35%

Pago tercera cuota 30%

Pago cuarta cuota 25%

Pago quinta cuota 10%

de renta de otros períodos gravables. Ha sostenido la Sala¹⁵ que el pago de la primera cuota no es un “anticipo” sino el recaudo parcial del impuesto de renta del correspondiente año gravable.

Lo anterior, porque el “anticipo” se entiende como el pago adelantado de una obligación y, en el caso, la primera cuota se causa con posterioridad al momento de la causación del impuesto de renta, es decir, al 31 de diciembre del año anterior. Además, la liquidación de la primera cuota, no es definitiva, pues el párrafo del artículo 13 del Decreto 4345 del 2004 disponía que el contribuyente una vez determina el impuesto a cargo del año gravable 2004 y el anticipo, debía restar lo pagado como primera cuota para pagar el saldo en las cuotas restantes.

Por consiguiente, contrario a lo señalado por la actora el pago de la primera cuota no supera el 75% del anticipo previsto en el artículo 807 E.T. y, por tanto, no se configura la ilegalidad planteada del artículo 13 del Decreto 4345 del 2004. (...).¹⁶

Los anteriores argumentos bastan para concluir que no procede la inaplicación de la norma por ilegalidad.

Improcedencia de la compensación por el impuesto sobre la renta 2004; y violación del debido proceso, por valor de \$566.022.000.

Afirmó la demandante que la Administración tributaria compensó la suma de \$566.022.000 a la declaración tributaria No. 9000001974579 del 12 de abril de 2005, correspondiente al impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2004, pese a que la sociedad ya la había pagado, sin incluir en la primera cuota la sobretasa y el anticipo, según lo previsto en el artículo 13 del Decreto 4345 de 2004.

La DIAN argumentó que cuando la primera cuota del impuesto sobre la renta, no se paga en su totalidad y en la fecha establecida por el Gobierno Nacional, se deben liquidar y pagar intereses moratorios por cada día calendario de retardo hasta la fecha de realización del pago.

La sobretasa fue creada por el artículo 29 de la Ley 788 de 2002, a cargo de los contribuyentes obligados a declarar el impuesto sobre la renta y complementarios.

Para el año 2004, el artículo 260-11 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 7° de la Ley 863 de 2003, ordenaba:

“Por los años gravables 2004, 2005, y 2006 créase una sobretasa a cargo de los contribuyentes obligados a declarar el impuesto sobre la renta y complementarios.

¹⁵ Sentencia de 26 de enero del 2006, Exp. 13979, C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz.

¹⁶ Sentencia del 4 de marzo de 2010, Exp. 17204, C.P. Dra Martha Teresa Briceño de Valencia

Esta sobretasa será equivalente al diez por ciento (10%) del impuesto neto de renta determinado por cada año gravable.

La sobretasa aquí regulada se liquidará en la respectiva declaración de renta y complementarios y no será deducible ni descontable en la determinación del impuesto sobre la renta.

Parágrafo. La sobretasa que se crea en este artículo está sujeta para el ejercicio gravable 2004 a un anticipo del cincuenta por ciento (50%) del valor de la misma, calculado con base en el impuesto neto de renta del año gravable 2003, el cual deberá pagarse en los plazos que fije el reglamento”.

De lo anterior se colige que por concepto de la sobretasa, los contribuyentes debían pagar un porcentaje adicional, equivalente al 10% del impuesto neto de renta.

La Sala¹⁷, al analizar la naturaleza de la sobretasa del impuesto de renta y retomando el criterio expuesto en la sentencia 13979 de 2006¹⁸, concluyó que es un porcentaje adicional de éste y no un impuesto independiente y que el anticipo de la sobretasa hace parte de la base para liquidar la primera cuota del impuesto de renta en los períodos en que estuvo vigente.

Dijo la Sala:

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

*Aunque la sobretasa fue establecida a partir del año gravable 2003, por razones de mejorar el recaudo del impuesto de renta, se previó la obligación de liquidar un anticipo del 50% del valor de la misma **calculada con base en el impuesto neto de renta del año gravable 2002**, el cual según la Resolución 12726 de 14 de enero de 2003¹⁹ y la cartilla de instrucciones, debía incluirse en el renglón Total Saldo a Pagar (HA)²⁰.*

Ahora bien, si en el Decreto 3805 de 2003 el Gobierno Nacional estableció que el valor de la primera cuota del impuesto de renta calculado para el año gravable 2003 no podía ser inferior al 20% del saldo a pagar del año gravable de 2002, no existe razón válida para excluir el anticipo de la sobretasa del 2003, pues, es un factor que hace parte del impuesto de renta y aunque su pago se efectúe en fechas distintas a las del impuesto, no cambia su naturaleza y su inescindibilidad del mismo”.

¹⁷ Sentencia 15048 de 2007. C.P. Dr. Juan Ángel Palacio H.

¹⁸ C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz

¹⁹ por la cual se prescriben los formularios oficiales tributarios para el año gravable 2002, fracción del año gravable 2003 y para la vigencia del año calendario 2003, y se fijan los precios de venta al público.

²⁰ Según el Concepto 32141 de 2003 de la DIAN “los formularios de la declaración de renta y complementarios del año gravable 2002 y las instrucciones para su diligenciamiento, cuando se refieren a los renglones 88 y 89 del formulario para Personas Naturales y 86 y 87 del formulario para Sociedades, indican que el anticipo a la sobretasa constituye un factor a tenerse en cuenta para la determinación del saldo a pagar (Total Saldo a Pagar, renglón HA) o saldo a favor (Total Saldo a Favor, renglón HB)”.

Según lo expuesto, para el año gravable 2004, en la base para la liquidación de la primera cuota debían incluirse tanto la sobretasa como el anticipo pagado en la declaración del impuesto de renta del año 2003; lo anterior, porque el parágrafo 1° del artículo 13 del Decreto 4345 de 2004 dispone que el valor de la primera cuota no podrá ser inferior al 20% del saldo a pagar del año gravable anterior, en este caso, 2003, debe tenerse en cuenta que ese saldo a pagar incluye la sobretasa y el anticipo, por cuanto hacen parte del impuesto de renta, sin que sea de recibo argüir que deben excluirse de la base de la primera cuota.

En consecuencia, si la actora excluyó de la base del cálculo de la primera cuota tanto la sobretasa como el anticipo, se generó un saldo que quedó sin pago, junto con los intereses, lo que ocasionó que al momento de realizarse el pago de las cuotas restantes, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 804 del Estatuto Tributario, la DIAN haya reimputado cada uno de los pagos, en su orden, primero a intereses y luego a impuesto, quedando finalmente un saldo sin pago que se compensó con el pago en exceso solicitado en devolución por la actora.

De lo expuesto se concluye que no le asiste razón a la demandante, por cuanto para calcular la primera cuota del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2004 debía tener en cuenta el anticipo del impuesto renta, la sobretasa y el anticipo de la sobretasa; al no haberlo hecho así era procedente la compensación que por la suma de \$566.022.000 efectuó la administración a la declaración tributaria del impuesto sobre la renta del año gravable 2004²¹.

Acerca de la naturaleza de la certificación de la deuda, comparte la Sala la apreciación de la DIAN. En efecto, tal certificación constituye un documento informativo de orden interno de la administración tributaria, en el que no se adopta una decisión en relación con las solicitudes de devolución y/o compensación.

La Sala ha considerado que los certificados de deuda no tienen la connotación de actos administrativos notificables bajo las formas especiales que establece la legislación tributaria, pero sí la de documento soporte del acto que ordena la compensación, éste sí, pasible de notificación, de manera que al momento de realizarse tal diligencia el contribuyente puede conocer el certificado y atacar su contenido a través del recurso de reconsideración contra la orden misma, en

²¹ Folio 37 del cuaderno de antecedentes N° 1

cuanto, se repite, es el soporte fáctico que la fundamenta. (...), el certificado de deuda relaciona los saldos insolutos objeto de compensación, precisamente por ser ese el objeto de su información (...).²²

En ese contexto es claro que no era necesaria la notificación de la certificación de deuda.

En lo que respecta al acto mediante el cual se resolvió la solicitud de devolución y/o compensación de la actora, estima la Sala que cumplió con el mandato del artículo 35 del Código Contencioso Administrativo que exige una motivación al menos en forma sumaria; fue tan suficiente la motivación que permitió a la demandante exponer en el recurso de reconsideración los argumentos por los que consideraba improcedentes las compensaciones efectuadas a las diferentes declaraciones y períodos gravables, así como la inclusión del anticipo de la sobretasa del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2004 y la prescripción de la acción de cobro de las deudas compensadas, lo que condujo a la modificación del acto impugnado en el fallo respectivo.

No procede el cargo de apelación.

Prescripción de las obligaciones tributarias \$93.333.000²³.

La demandante consideró que no debieron compensarse las obligaciones tributarias de retención en la fuente de los meses de marzo, junio, agosto, octubre y noviembre de 1996; mayo y agosto de 1997 y febrero, marzo y abril de 1999, por cuanto se encontraban prescritas.

Por su parte, la DIAN alegó que existe un acta en la que la demandante autorizó dicha compensación.

Para establecer si operó la alegada prescripción, precisa la Sala que según el artículo 817 del Estatuto Tributario, antes de la modificación introducida por la Ley 788 de 2002, la acción de cobro de las obligaciones fiscales prescriben en el término de cinco (5) años, contados a partir de la fecha en que se hicieron

²² Sentencia del 16 de septiembre de 2011, Exp. 17398, C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

²³ Ventas 1997-3 \$6.285.000
Retención en la fuente 1996-3-6-8-10 y 11 \$2.740.000
Retención en la fuente 1997-5 y 8 \$ 3.849.000
Retención en la fuente 1999-2-3 y 4 \$80.459.000

legalmente exigibles. Los mayores valores u obligaciones determinados en actos administrativos, en el mismo término, contado a partir de la fecha de ejecutoria²⁴.

De lo anterior se colige que cuando la Administración tributaria deja transcurrir el término de cinco (5) años sin ejercer las acciones para obtener el pago de las deudas fiscales, pierde la facultad para ejercer la acción de cobro.

Hechas las anteriores precisiones y descendiendo al caso concreto, la Sala señala las fechas en que la sociedad demandante presentó las siguientes declaraciones tributarias por concepto de retención en la fuente y de acuerdo con esas fechas, el momento en que quedaron prescritas, así como la fecha en que la administración efectuó las compensaciones discutidas:

CONCEPTO	PERIODO	FECHA DE PRESENTACION	PRESCRIPCION	RESOLUCIÓN COMPENSACIÓN
RETENCION	MARZO/96	08/10/1999	08/10/2004	608-1089 del 17-08-2006
RETENCION	JUNIO/96	08/10/1999	08/10/2004	608-1089 del 17-08-2006
RETENCION	AGOSTO/96	08/10/1999	08/10/2004	608-1089 del 17-08-2006
RETENCION	OCTUBRE/96	08/10/1999	08/10/2004	608-1089 del 17-08-2006
RETENCION	NOVIEMBRE/96	08/10/1999	08/10/2004	608-1089 del 17-08-2006
RETENCION	MAYO/97	04/01/1999	04/01/2004	608-1089 del 17-08-2006
RETENCION	AGOSTO/97	04/01/1999	04/01/2004	608-1089 del 17-08-2006
RETENCION	FEBRERO/99	02/05/2000	02/05/2005	608-1089 del 17-08-2006
RETENCION	MARZO/99	02/05/2000	02/05/2005	608-1089 del 17-08-2006
RETENCION	ABRIL/99	02/05/2000	02/05/2005	608-1089 del 17-08-2006

Respecto de las obligaciones de retención en la fuente de los meses de marzo, junio, agosto, octubre y noviembre de 1996 y mayo de 1997, la actora manifestó que fueron compensadas con anterioridad a los actos discutidos, por lo que, habiendo sido pagadas, no procedía la compensación efectuada.

²⁴ El nuevo texto es el siguiente: La acción de cobro de las obligaciones fiscales, prescribe en el término de cinco (5) años, contados a partir de:

1. La fecha de vencimiento del término para declarar, fijado por el Gobierno Nacional, para las declaraciones presentadas oportunamente.
2. La fecha de presentación de la declaración, en el caso de las presentadas en forma extemporánea.
3. La fecha de presentación de la declaración de corrección, en relación con los mayores valores.
4. La fecha de ejecutoria del respectivo acto administrativo de determinación o discusión.

Como lo advierte la demandante, mediante la Resolución 608-1705 del 19 de octubre de 2004 se realizaron compensaciones a las declaraciones de retención en la fuente de los meses antes mencionados. No obstante, tales deudas no quedaron cubiertas en su totalidad por lo que se generaron saldos pendientes por impuestos, intereses de mora y sanciones, que fueron compensados en la Resolución 608-1089 de 2006, demandada.

Como según el cuadro anterior, para la fecha de la resolución de compensación citada las obligaciones pendientes por dichos conceptos se encontraban prescritas, la administración tributaria había perdido la facultad de cobro coactivo, respecto de ellas y no era procedente su compensación.

En cuanto a la autorización para la compensación de estas deudas, considera la Sala que quienes firmaron el Acta de visita y/o comparecencia, de fecha 18 de julio de 2006²⁵, no ejercían la representación legal de la sociedad ni contaban con autorización para convenir compensar unas obligaciones que no fueron relacionadas en el formulario de solicitud de devolución y/o compensación radicado el 6 de julio de 2006²⁶.

En lo que atañe a la compensación de la suma de \$6.285.000, efectuada a la declaración del impuesto sobre las ventas del tercer (3) bimestre de 1997, ha sostenido la actora que la jurisdicción contenciosa confirmó la nulidad de los actos oficiales de determinación y la firmeza de la declaración privada, lo que quiere decir que el cobro corresponde a un valor que hace parte del impuesto declarado y que fue pagado en la fecha de la presentación de la declaración.

Considera la Sala que le asiste razón a la demandante como quiera que, efectivamente, mediante sentencia del 3 de junio de 2004, el Consejo de Estado confirmó la sentencia del Tribunal que declaró la nulidad de la liquidación oficial de revisión y de la resolución que la confirmó y que, a título de restablecimiento del derecho declaró la firmeza de la liquidación privada contenida en la declaración presentada el 24 de julio de 1997.

²⁵ Folio 32 del cuaderno de antecedentes No. 1

²⁶ Folio 31 del cuaderno de antecedentes No. 1

Precisa la Sala, entonces, que en razón de la decisión definitiva de la jurisdicción contenciosa, es improcedente la compensación efectuada por la suma de \$6.285.000 por falta de título.

Reconocimiento de intereses de mora.

ECOPETROL S.A. solicitó, el 6 de julio de 2006, la devolución del pago en exceso por \$5.926.051.000, resultante en la declaración de retención en la fuente del mes de septiembre de 2004. La Administración Tributaria lo reconoció y, en la Resolución 608-1089 del 17 de agosto de 2006, ordenó la devolución de la suma de \$4.683.740.000 y compensó \$1.242.311.000.

Posteriormente, el 24 de agosto de 2007, con ocasión de la interposición del recurso de reconsideración, la DIAN modificó esa decisión y ordenó la devolución de la suma de \$5.229.027.000 que, frente a la inicialmente devuelta, arrojó un mayor valor a devolver de \$545.287.000. La devolución de esta suma fue ordenada por la División de recaudación en la Resolución de Cumplimiento N° 628-0008 del 12 de diciembre de 2007, en la que se advirtió a Ecopetrol que podría reclamarla al día hábil siguiente a la notificación de ese acto administrativo.

El 18 de diciembre de 2007, en ejercicio del derecho de petición²⁷, la demandante solicitó a la administración tributaria el reconocimiento de intereses de mora sobre los \$545.287.000, desde el 26 de agosto de 2006, fecha en que venció el plazo para efectuar la devolución inicial. La DIAN negó este reconocimiento en oficio del 31 de diciembre de 2007, aduciendo que la solicitud inicial fue atendida oportunamente y que la solicitud de intereses moratorios no puede retrotraerse a la primera solicitud de devolución y que, en todo caso, éstos procederían desde la ejecutoria de la resolución que ordenó su devolución hasta la fecha de la devolución efectiva.

Observa la Sala que los actos demandados son, en este caso, la Resolución N° 608-1089 del 17 de agosto de 2006, por medio de la cual la Administración resolvió la solicitud de devolución del pago en exceso resultante en la declaración de retención en la fuente del mes de septiembre de 2004 y la Resolución N° 686-000007 del 24 de agosto de 2007, mediante la cual se modificó la anterior.

²⁷ Expresa la actora que en razón de que contra la resolución que falló el recurso no procedía recurso alguno.

La Sala parte de advertir que la DIAN no desconoce el derecho que tiene la demandante a los intereses moratorios a partir de la ejecutoria de la Resolución 686-00007 que los reconoció. Por lo tanto, se ordenará este reconocimiento, con cargo a la apropiación presupuestal correspondiente, de conformidad con los artículos 863 del Estatuto Tributario²⁸ y 25 del Decreto 1000 de 1997²⁹.

También reconocerá los intereses corrientes a partir de la fecha en que se notificó la Resolución 608-1089 del 17 de agosto de 2006, que compensó las sumas discutidas, hasta la ejecutoria de la Resolución 686-000007 del 24 de agosto de 2007, mediante la cual la División Jurídica modificó la anterior resolución.

Es importante anotar que con la entrada en vigencia de la Ley 1430 del 29 de diciembre de 2010, se causan intereses moratorios desde el día siguiente a la ejecutoria del acto o providencia que confirme total o parcialmente el saldo a favor, hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación³⁰.

Por las razones antes expuestas, a título de restablecimiento del derecho, ordenará la devolución de los valores compensados de manera improcedente, así:

²⁸ ARTÍCULO 863. Cuando hubiere un pago en exceso o en las declaraciones tributarias resulte un saldo a favor del contribuyente, sólo se causarán intereses corrientes y moratorios, en los siguientes casos:

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

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

Lo dispuesto en este artículo sólo se aplicará a las solicitudes de devolución que se presenten a partir de la vigencia de esta ley.

²⁹ 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.

³⁰ ARTÍCULO 12. INTERESES A FAVOR DEL CONTRIBUYENTE. Modifícase el artículo 863 del Estatuto Tributario el cual queda así:

"Artículo 863. Cuando hubiere un pago en exceso o en las declaraciones tributarias resulte un saldo a favor del contribuyente, sólo se causarán intereses corrientes y moratorios, en los siguientes casos:

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

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

En todos los casos en que el saldo a favor hubiere sido discutido, se causan intereses moratorios desde el día siguiente a la ejecutoria del acto o providencia que confirme total o parcialmente el saldo a favor, hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación".

- Retención en la fuente de los meses de febrero, marzo y abril de 1999 por \$80.459.000.
- Ventas del tercer (3°) bimestre de 1997 por \$6.285.000
- Retención de los meses de marzo, junio, agosto, octubre y noviembre de 1996 por \$2.740.000.
- Retención mayo y agosto de 1997 por \$3.849.000.

Para un total de \$93.333.000.

En consecuencia, la compensación a las obligaciones a cargo de la sociedad ECOPETROL S.A., queda en los siguientes términos:

CONCEPTO/ PERIODO	IMPUESTO	SANCION	INTERESES	TOTAL A COMPENSAR
RENTA/2004	566.022.000	0	0	566.022.000
VENTAS 6 -1999	7.728.000	0	8.860.000	16.588.000
RETENCION 4 - 1995	15.000	0	25.000	40.000
RETENCION 2 -2000	1.884.000	0	2.544.000	4.428.000
RETENCION 3 -2000	302.000	0	319.000	621.000
RETENCION 5 - 2000	3.271.000	0	2.926.000	6.197.000
RETENCION 7 - 2000	5.113.000	0	4.682.000	9.795.000
TOTAL		0		603.691.000

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

FALLA

Primero: REVÓCASE el numeral primero de la sentencia del 10 de septiembre de 2009 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B" dentro de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho

instaurada por ECOPETROL S.A. contra la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN.

En su lugar se dispone:

- 1.1. **ANÚLANSE** parcialmente las Resoluciones 608-1089 de 17 de agosto de 2006 y 686-000007 de 24 de agosto de 2007 proferidas por la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá D.C.
- 1.2. A título de restablecimiento del derecho, téngase como valor a compensar el previsto en la liquidación inserta en la parte motiva de la presente providencia.
- 1.3. **ORDÉNASE** a la entidad demandada devolver la suma de \$93.333.000 más los intereses corrientes y moratorios, previas las compensaciones a que haya lugar.
- 1.4. **ORDÉNASE** la liquidación y pago de los intereses corrientes y moratorios sobre el valor \$545.287.000.

Segundo: Reconócese personería a la abogada María Cristina Arias Hernández, como apoderada de la DIAN, en los términos del poder que aparece en el folio 465 del cuaderno principal.

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

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

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS **MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**
Presidente

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ