

FACILIDADES DE PAGO DE LA LEY 1175 DE 2007 – Requisitos. Finalidad / INTERESES MORATORIOS – Reducción / OBLIGACION PRINCIPAL - Obligación sustancial de pago del tributo

Mediante la Ley 1175 de 2007, el Congreso de la República estableció condiciones especiales para el pago de impuestos, tasas y contribuciones, con el fin de acelerar la obtención de recursos públicos, recuperar el crédito fiscal y buscar el saneamiento de la cartera de las entidades que administran recursos públicos. La Ley 1175 de 2007 estableció los aspectos fundamentales del pago con beneficio, de aquellas obligaciones causadas en el año 2005 y anteriores, por los contribuyentes o responsables de impuestos, tasas y contribuciones. En concreto, los beneficios son los siguientes: a) Si el contribuyente, sujeto pasivo o responsable paga en efectivo la totalidad de la obligación principal, más intereses y las sanciones actualizadas, antes del 27 de junio de 2008, tendrá derecho a una reducción al 30% del valor de los intereses de mora causados hasta la fecha del pago. b) Si el contribuyente, sujeto pasivo o responsable paga en efectivo toda la obligación correspondiente a impuestos, tasas y contribuciones, antes del 27 de junio de 2008, se le dará facilidad de 3 años para pagar los intereses de mora y las sanciones actualizada Para resultar beneficiado con la reducción de intereses moratorios, según el literal a) del artículo 1º de la Ley 1175, se exige el pago tanto de la obligación principal como de los intereses y de las sanciones, y para efectos de la facilidad de pago contemplada en el literal b), se requiere únicamente el pago de la obligación principal, habida cuenta de que el beneficio se otorga para facilitar el pago de los intereses y de las sanciones.

FUENTE FORMAL: LEY 1175 DE 2007

NORMA DEMANDADA: CIRCULAR INTERNA 00012 DE 2008 (11 de febrero) DIAN – (Anulada parcialmente)

SANCION POR DEVOLUCION Y O COMPENSACION IMPROCEDENTE – Tiene como fin obtener el reintegro del impuesto. Presupuestos. Devolución de la obligación principal / ACTO ADMINISTRATIVO QUE IMPONE LA SANCION POR DEVOLUCIÓN Y O COMPENSACION IMPROCEDENTE – Contenido / INTERESES MORATORIOS - Son los que se causan sobre el mayor impuesto determinado en la liquidación oficial / SANCIONES – Sobre ellas no se calculan intereses moratorios

La Sala considera que la Circular interna 012 de la DIAN sí restringe el beneficio previsto en el artículo 1º de la Ley 1175 de 2007 porque, efectivamente, si bien el acto administrativo que impone la sanción por devolución y/o compensación improcedente prevista en el artículo 670 del Estatuto Tributario no tiene como fin determinar el impuesto, si tiene como fin exigir su reintegro cuando se presentan los siguientes supuestos: (I) cuando el contribuyente le solicita a la autoridad tributaria la devolución o la compensación de saldos a favor liquidados en forma inexacta en el denuncia privado y que, por lo mismo, son improcedentes; y, (II) cuando el contribuyente imputa saldos a favor, también liquidados en forma inexacta en el denuncia privado. Dado que el contribuyente, en la generalidad de los casos, presenta la solicitud de devolución y/o compensación de los saldos a favor antes de que la autoridad tributaria haya verificado la exactitud de la declaración tributaria correspondiente mediante la formulación de la liquidación oficial de revisión, la medida prevista en el artículo 670 del E.T. se instituyó, se reitera, con el fin de que la autoridad tributaria competente pueda exigir el reintegro de lo que devolvió o compensó en exceso. Por eso, esa sanción se puede imponer dentro de los dos años siguientes a la fecha en que la autoridad

tributaria notificó la liquidación oficial de revisión, pues es a partir de este momento en el que tal autoridad tendría certeza del monto debido por concepto de la "obligación principal". Ahora bien, independientemente de que la autoridad tributaria adelante dos actuaciones administrativas: (i) la de determinación del impuesto que termina con la liquidación oficial de revisión y (ii) la de imposición de sanción por devolución improcedente, la fuente jurídica del mayor impuesto liquidado es la liquidación oficial de revisión o la sentencia judicial que la confirmó o modificó. El acto administrativo que impone la sanción por devolución y/o compensación improcedente se limita, de un lado, a ordenar el reintegro de las sumas ya devueltas o compensadas de manera indebida, a efectos de cubrir el mayor impuesto y/o las sanciones no declaradas y pagadas a que haya lugar determinadas en la liquidación oficial de revisión, y, de otro, a incrementar, a título de sanción, en un 50% los intereses de mora causados sobre los impuestos debidos. Como esta operación arroja como resultado el monto de dinero que la autoridad tributaria requiere para cubrir el mayor impuesto determinado y/o las sanciones a que haya lugar, entre éstas la sanción de inexactitud, la Sala reitera que cuando la norma alude al pago de los intereses moratorios *correspondientes* debe entenderse que son los que se causan sobre el mayor impuesto determinado en la liquidación oficial, es decir, que los intereses no se calculan sobre las sanciones, además, porque no lo prevé así el artículo 634 del E.T. De manera que, los intereses correspondientes, que se calculan en la forma antedicha, se incrementan en un 50%, a título, en estricto sentido, de sanción por devolución y/o compensación improcedente, conforme lo ha precisado la Sala

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 670 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 634

NORMA DEMANDADA: CIRCULAR INTERNA 00012 DE 2008 (11 de febrero) DIAN – (Anulada parcialmente)

FACILIDAD DE PAGO – Es aplicable a la sanción del incremento del 50% de los intereses de mora / SANCION - Es inescindible de la obligación principal

La Sala precisa que es razonable exigir el pago del incremento del 50% de los intereses moratorios para acceder al beneficio previsto en el literal a) del artículo 1º de la Ley 1175 de 2007, porque el propósito de esta ley fue recuperar el crédito fiscal mediante estrategias que contribuyeran al saneamiento de la cartera, saneamiento que supone "el manejo de un inventario administrable que represente razonablemente los menores costos para el Estado, lo cual se logra mediante herramientas legales que, a partir de una evaluación de costo-beneficio, permitan disminuir dicho inventario" El incremento del 50% de los intereses de mora que se exige a título de sanción, en estricto sentido, por la devolución improcedente o en exceso de saldos a favor, forma parte del inventario de la cartera que el Estado pretendía sanear. Por tanto, para la Sala es razonable que se exija el pago de la obligación principal como de todas las sanciones inherentes y derivadas de la misma, en la medida que forman parte del inventario de la cartera a recuperar. Por las mismas razones, para la Sala era procedente beneficiar con la facilidad de pago, al tenor del literal b) del artículo 1º de la Ley 1175 de 2007, la mentada sanción del incremento del 50% de los intereses de mora, puesto que, se reitera, de una parte, esa sanción es inescindible de la obligación principal y, de otra, forma parte del inventario de la cartera a recuperar.

FUENTE FORMAL: LEY 1175 DE 2007 - LITERAL B) DEL ARTÍCULO 1

NORMA DEMANDADA: CIRCULAR INTERNA 00012 DE 2008 (11 de febrero)
DIAN – (Anulada parcialmente)

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

Bogotá D.C., doce (12) de julio de dos mil doce (2012).

Radicación número: 11001-03-27-000-2009-00014-00(17616)

Actor: PEDRO SILVIO PULIDO PINTO

Demandado: U.A.E. DIAN

FALLO

La Sala decide la acción de nulidad incoada por el señor Pedro Silvio Pulido Pinto, contra la Circular Interna número 00012 del 11 de febrero de 2008 (parcial), firmada por el Director de Impuestos, el Subdirector de Cobranzas y el Jefe de la Oficina Jurídica de la U.A.E. DIAN.

1. ANTECEDENTES PROCESALES

LA DEMANDA

El señor **Pedro Silvio Pulido Pinto**, en nombre propio, elevó la siguiente petición:

*(...) a). Se declare la nulidad de la expresión “**ni a las devoluciones improcedentes**” que se incluyó en el aparte número 6º del criterio No. 1 de la circular interna No. 00012, del 11 de febrero del 2008, emanada del Director de Impuestos de la DIAN (...)*

La parte actora citó como violado el artículo 1º de la Ley 1175 de 2007. Dijo que esta ley establece ciertas condiciones especiales para el pago de impuestos, tasas

y contribuciones. Que, en concreto, la ley permite pagar tales tributos con una rebaja del 70% de los intereses de mora causados, sin distinguir la clase de acto administrativo o acto jurídico que origina la obligación.

Explicó que la Circular Interna 000012, cuya nulidad se demanda previó que las condiciones especiales de pago no se aplican a las “devoluciones improcedentes”. Que, en consecuencia, la Circular estipuló una limitación no prevista en la Ley 1175.

Que, en efecto, cuando Ley 1175 alude, en general, a los “impuestos”, en ese vocablo están incluidos, implícitamente, los que se originan a cargo de un contribuyente cuando se presenta una devolución improcedente de impuestos.

SUSPENSIÓN PROVISIONAL

Esta Sección, mediante auto del 21 de mayo de 2009, negó la solicitud de suspensión provisional del aparte demandado de la Circular Interna 00012 de 2008 de la DIAN.

LA CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

Dentro de la oportunidad legal, el apoderado judicial de la U.A.E. DIAN pidió negar las pretensiones de la demanda.

Afirmó que la expresión demandada de la Circular No. 000012 de 2008 se ajusta al artículo 1º de la Ley 1175/07. Que cuando la DIAN impone la sanción por devolución improcedente prevista en el artículo 670 del E.T. no ordena la devolución del impuesto sino el pago de una sanción derivada de una infracción administrativa que se genera cuando el contribuyente solicita de manera improcedente la devolución o compensación de saldos a favor.

Sostuvo que *“las pautas indicadas en la Circular acusada obedecen a que el sistema tributario reviste cierta complejidad en su aplicación, por lo que representa una orientación para los contribuyentes con el fin de que previa diferenciación de los conceptos a los que va dirigida la Ley éstos no incurran en equivocaciones que les generen cargas adicionales por una general interpretación de lo normado en el artículo 1º de la Ley 1175 de 2007.”*

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El **Ministerio Público** pidió negar la pretensión de la demanda.

Expresó que el artículo 1º de la Ley 1175 de 2007 permite reducir los intereses de mora causados por el no pago de impuestos en un 30% cuando el contribuyente paga en efectivo el total de impuestos, tasas y contribuciones (obligación principal), más los intereses y las sanciones actualizadas por cada concepto y período.

Para el representante del Ministerio Público, la *expresión: “ni las devoluciones improcedentes”*, contenida en la circular acusada, no excede la Ley 1175 de 2007 porque, a su juicio, la sanción por devolución improcedente no es un hecho generador de tributo alguno.

Dijo que el artículo 670 E.T. establece la sanción por solicitar la devolución o compensación improcedente de un saldo a favor rechazado o modificado por la Administración, más no una sanción propia del impuesto de renta ni su determinación oficial.

Transcribió apartes de la sentencia de la Corte Constitucional C-075 del 3 de febrero de 2004, en relación con la sanción del artículo 670 E.T.

Concluyó que *“dada la naturaleza de la sanción por devolución improcedente, (...) la expresión demandada se ajusta a la ley y no es violatoria del artículo 1º de la Ley 1175, en la medida en que no excede el precepto legal al aclarar que las devoluciones improcedentes no gozan del beneficio fiscal en comento; beneficio que de acuerdo con la citada normatividad cubre los intereses moratorios de los impuestos, tasas y contribuciones, así como las sanciones e intereses*

actualizados, por cada uno de los anteriores conceptos, más no a las sanciones independientes como (...) la contemplada en el artículo 670 del Estatuto Tributario.”

2. CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos de la demanda incoada por el señor Pedro Silvio Pulido Pinto, a la Sala le corresponde decidir si el aparte subrayado de la Circular Interna número 00012 de 2008 dictada por el Director de Impuestos de la DIAN, que a continuación se transcribe, violó el artículo 1º de la Ley 1175 de 2007.

“CIRCULAR INTERNA No. 00012

PARA: *Directores Regionales, Administradores de Impuestos, Administradores de Aduanas, Administradores de Impuestos y Aduanas, Jefes de División de Cobranzas, Jefes de División de Recaudación y Cobranzas, Coordinadores y Funcionarios del Área de Cobranzas.*

DE: *Director de Impuestos*

ASUNTO: **CRITERIOS A TENER EN CUENTA PARA LA APLICACIÓN DE LAS DISPOSICIONES CONSAGRADAS EN EL ART. 1º DE LA LEY 1175 DE 2007.**

Con el fin de brindar orientación sobre el alcance de las condiciones especiales de pago consagradas en el artículo 1º de la Ley 1175 de 2007 y garantizar la eficacia de estas disposiciones, se señalan a continuación algunos criterios para su aplicación por parte de la administración tributaria:

1. Obligaciones objeto de las condiciones especiales de pago

Las condiciones especiales previstas en la Ley 1175 de 2007 se aplican únicamente a las obligaciones pendientes de pago por concepto de impuestos, tasas y contribuciones de los periodos gravables 2005 y anteriores. En el caso de los tributos administrados por la DIAN se incluye, para efectos de estas

condiciones, el impuesto de renta del año gravable 2005, el impuesto sobre las ventas del sexto bimestre de 2005 y la retención en la fuente del periodo 12 de 2005. Las condiciones especiales de pago previstas en la citada Ley se aplican igualmente a las obligaciones aduaneras contenidas en liquidaciones oficiales, proferidas respecto de operaciones efectuadas en el año 2005 y anteriores, y a los Bonos para la Seguridad y Bonos de solidaridad para la Paz de que tratan la Ley 345 de 1996 y la Ley 487 de 1998, respectivamente.

Las obligaciones correspondientes a declaraciones tributarias de los periodos gravables 2005 y anteriores que no hayan sido presentadas podrán ser objeto de las condiciones especiales previstas en la Ley 1175, siempre y cuando el contribuyente o responsable, dentro del plazo señalado para acogerse a ellas, presente la respectiva declaración y cumpla la totalidad de los requisitos. Igualmente podrán ser objeto de las condiciones especiales previstas en la citada Ley las obligaciones a cargo de los deudores solidarios vinculados mediante mandamiento de pago.

Son objeto de las condiciones especiales previstas en la Ley 1175 de 2007 las obligaciones incluidas en facilidades de pago, otorgadas de conformidad con las reglas generales del Estatuto Tributario o en desarrollo de procesos de conciliación y terminación por mutuo acuerdo. También son objeto de estos beneficios las obligaciones incluidas en facilidades de pago otorgadas con fundamento en la Ley 1066 de 2006, que el 27 de diciembre de 2007 estuvieren al día en el pago de las respectivas cuotas.

De conformidad con lo dispuesto en el párrafo del artículo 1º de la Ley 1175 de 2007, no son objeto de los beneficios de las obligaciones incluidas en facilidades de pago otorgadas con fundamento en la Ley 1066 de 2006, que el 27 de diciembre de 2007 estuvieren incumplidas. Para el efecto, no se requiere haber proferido resolución de incumplimiento de la respectiva facilidad.

Las obligaciones que hagan parte de un acuerdo de reestructuración, celebrado en los términos de la Ley 550 de 1999, pueden ser objeto de las condiciones especiales de pago previstas en el literal a) del artículo 1º de la Ley 1175 de 2007. En este caso, la disminución de intereses se aplica sobre los intereses causados hasta el inicio de la negociación y no cubre los intereses generados durante el plazo del acuerdo que se hubieren negociado a una tasa distinta a la del interés moratorio vigente.

Las condiciones especiales de pago no se aplican a las deudas que correspondan exclusivamente a sanciones e intereses, a las sanciones independientes, **ni a las devoluciones improcedentes.**

2. Plazo para acogerse a las condiciones especiales de pago

El plazo para acogerse a las condiciones especiales de pago contempladas en la Ley 1175 de 2007 vence el día 27 de junio de 2008. Para evitar contratiempos de última hora en la radicación de documentos, es conveniente advertir a los contribuyentes sobre el horario de atención al público en las respectivas administraciones.

3. Requisitos

Para acceder a la reducción del 70% de los intereses de mora, consagrada en el literal a) del artículo 1º de la Ley 1175 de 2007, el deudor deberá cancelar, dentro del plazo arriba señalado, el valor total del impuesto, las sanciones actualizadas y el 30% de los intereses moratorios, por cada concepto y periodo.

Para acceder al otorgamiento de la facilidad para el pago de los intereses moratorios y las sanciones, en los términos del literal b) del artículo 1º de la Ley 1175 de 2007, se debe cancelar, dentro del plazo arriba señalado, el valor total del impuesto por cada concepto y periodo y radicar ante la Administración, dentro del mismo plazo, solicitud de facilidad de pago con garantía, con el lleno de los requisitos y anexos indicados en la Orden Administrativa No. 004 de 2007.

4. Mecanismos de pago

Para efecto de los beneficios contemplados en el artículo 1º de la Ley 1175 de 2007 los pagos deben realizarse mediante recibos oficiales de manera separada por cada impuesto y periodo, en efectivo, en cheque de gerencia o cheque girado sobre la misma plaza de la oficina que lo recibe, con tarjeta débito, con tarjeta crédito, mediante transferencias electrónicas o abonos en cuenta, mediante documentos especiales como títulos, bonos o certificados autorizados por la ley, o mediante la aplicación de títulos de depósito judicial. No dan derecho a los beneficios las compensaciones de saldos a favor, las daciones en pago, las adjudicaciones, ni los cruces de cuentas.

5. Facilidades de pago

Para efectos del otorgamiento de facilidades de pago, en los términos de lo dispuesto en el literal b) del artículo 1º de la Ley 1175 de 2007, no se requiere incorporar todas las obligaciones pendientes de pago en la facilidad. Tampoco es indispensable que el deudor efectúe el pago de una cuota inicial para obtener la facilidad pues, en virtud de la ley, el deudor accede al beneficio del plazo hasta por 3 años únicamente con el pago del total de la obligación principal y la presentación de garantía.

En todos los casos en que se otorgue la facilidad de pago contemplada en la norma deberá aportarse garantía que cubra suficientemente el valor de la deuda, independientemente de que el plazo solicitado sea inferior a un año. La solicitud de facilidad de pago, junto con los anexos y documentos que soporten la garantía ofrecida, deberá radicarse a más tardar el 27 de junio de 2008. El término para expedir la resolución de facilidad de pago es el contemplado en la Orden Administrativa No 004 de 2007.

El incumplimiento de los requisitos señalados para el otorgamiento de la facilidad de pago da lugar a la pérdida del beneficio, caso en el cual los pagos efectuados por el contribuyente se reimputarán de acuerdo a la regla del artículo 804 del Estatuto Tributario.

(...)"

La parte actora alegó que la circular demandada es nula porque excluyó a las devoluciones improcedentes del beneficio previsto en el artículo 1º de la Ley 1175 de 2007, restricción que esa ley no estableció.

Explicó que cuando Ley 1175 de 2007 alude, en general, a los "impuestos", en ese vocablo están incluidos, implícitamente, los que se originan a cargo de un contribuyente cuando se configura la devolución improcedente de impuestos.

La Sala considera que la parte actora tiene la razón y, por tanto, la Circular 012 es nula en cuanto dispuso que las devoluciones improcedentes no se benefician de la Ley 1175 de 2007, por las siguientes razones:

Mediante la Ley 1175 de 2007, el Congreso de la República estableció condiciones especiales para el pago de impuestos, tasas y contribuciones, con el

fin de acelerar la obtención de recursos públicos, recuperar el crédito fiscal y buscar el saneamiento de la cartera de las entidades que administran recursos públicos¹. El artículo 1º de la citada ley dispone:

“ARTÍCULO 1o. CONDICIONES ESPECIALES PARA EL PAGO DE IMPUESTOS, TASAS Y CONTRIBUCIONES. *Dentro de los seis (6) meses siguientes a la vigencia de la presente ley los sujetos pasivos, contribuyentes o responsables, de los impuestos, tasas y contribuciones, administrados por las entidades con facultades para recaudar rentas o caudales públicos del nivel nacional o territorial, que se encuentren en mora por obligaciones correspondientes a los periodos gravables 2005 y anteriores, tendrán derecho a solicitar, únicamente con relación a las obligaciones causadas durante dichos periodos gravables, las siguientes condiciones especiales de pago:*

*a) Pago en efectivo del total de la obligación principal más los intereses y las sanciones actualizadas, por cada concepto y período, **con reducción al treinta por ciento (30%) del valor de los intereses de mora** causados hasta la fecha del correspondiente pago. Para tal efecto, el pago deberá realizarse dentro de los seis (6) meses siguientes a la vigencia de la presente ley.*

Las obligaciones que hayan sido objeto de una facilidad de pago se podrán cancelar en las condiciones aquí establecidas, sin perjuicio de la aplicación de las normas vigentes al momento del otorgamiento de la respectiva facilidad, para las obligaciones que no sean canceladas;

b) Pago en efectivo dentro de los seis (6) meses siguientes a la vigencia de la presente ley del total de la obligación principal, por cada concepto y período, imputable a impuestos, tasas y contribuciones, y facilidad de pago con garantía y hasta por tres (3) años para el pago de los intereses de mora y las sanciones actualizadas. En este caso los requisitos para el otorgamiento de la facilidad deberán aportarse dentro del mismo término señalado para el pago de la obligación principal. La liquidación de las obligaciones establecida en la facilidad de pago presta mérito ejecutivo en los términos del numeral 3 del artículo 828 del Estatuto Tributario.

PARÁGRAFO. *No podrán acceder a los beneficios de que trata el presente artículo los deudores que hayan suscrito acuerdos de pago con fundamento en el artículo 7o de la Ley 1066 de 2006, que a la entrada en vigencia de la*

¹ Exposición de motivos del proyecto de ley. Gaceta del Congreso número 204 del 24 de mayo de 2007.

presente ley se encuentren en mora por las obligaciones contenidas en los mismos.”

La Ley 1175 de 2007 estableció los aspectos fundamentales del pago con beneficio, de aquellas obligaciones causadas en el año 2005 y anteriores, por los contribuyentes o responsables de impuestos, tasas y contribuciones. En concreto, los beneficios son los siguientes:

- a) Si el contribuyente, sujeto pasivo o responsable paga en efectivo la totalidad de la obligación principal, más intereses y las sanciones actualizadas, antes del 27 de junio de 2008, tendrá derecho a una reducción al 30% del valor de los intereses de mora causados hasta la fecha del pago.
- b) Si el contribuyente, sujeto pasivo o responsable paga en efectivo toda la obligación correspondiente a impuestos, tasas y contribuciones, antes del 27 de junio de 2008, se le dará facilidad de 3 años para pagar los intereses de mora y las sanciones actualizadas.

Para resultar beneficiado con la reducción de intereses moratorios, según el literal a) del artículo 1º de la Ley 1175, se exige el pago tanto de la **obligación principal como de los intereses y de las sanciones**, y para efectos de la facilidad de pago contemplada en el literal b), se requiere **únicamente el pago de la obligación principal**, habida cuenta de que el beneficio se otorga para facilitar el pago de los intereses y de las sanciones.

Cuando la norma alude a “**obligación principal**” se refiere a la obligación sustancial de pago del tributo (Impuestos, tasas, contribuciones) derivada de la relación jurídica-tributaria trabada entre el contribuyente y la Administración². Esta obligación se encuentra definida en el artículo 1º del Estatuto Tributario, que dice: *“La obligación tributaria sustancial se origina al realizarse el presupuesto o presupuestos previstos en la ley como generadores del impuesto y ella tiene por objeto el pago del tributo.”*

² Según César Albiñana, la relación jurídico-tributaria consiste en “vínculo jurídico establecido por ley, en virtud del cual un sujeto (deudor) ha de pagar una cantidad (cuota) a otro sujeto (acreedor), que es titular de la potestad tributaria, como consecuencia de producirse el supuesto de hecho previsto en la propia ley.” (Sistema tributario español y comparado, segunda edición, Madrid, Editorial Tecnos, 1992, pág. 124.

Así lo dijo la Sala³, y ahora lo reitera, en la sentencia del 27 de octubre de 2011 que, si bien declaró ajustado a derecho el Concepto No. 026940 del 13 de marzo

³ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Consejero ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO. Bogotá, D. C., veintisiete (27) de octubre de dos mil once (2011). Radicación número: 11001-03-27-000-2009-00021-01(17660). Actor: CELSO VICENTE AMAYA MANTILLA. Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES. “En la exposición de motivos que dio origen a esta disposición, se dijo: “*La recuperación del crédito fiscal, como propósito fundamental de la administración tributaria, debe adelantarse con base en estrategias que contribuyan al saneamiento de la cartera y que estimulen el recaudo.*”

El saneamiento de la cartera de las entidades que administran recursos públicos supone, en aplicación del principio constitucional de eficiencia que rige en materia tributaria, el manejo de un inventario administrable que represente razonablemente los menores costos para el Estado, lo cual se logra mediante herramientas legales que, a partir de una evaluación de costo- beneficio, permitan disminuir dicho inventario. El incremento en los recaudos está asociado a la implementación de medidas que estimulan el pronto pago, acelerando la obtención de los recursos públicos y permitiendo un uso oportuno de los mismos.

(...)

En tal sentido, se introducen condiciones especiales para el pago de impuestos, tasas y contribuciones, encaminadas a lograr los objetivos planteados, con un carácter transitorio³.

De esta manera el legislador sustentó la creación de estas condiciones especiales como una medida para acelerar la obtención de los recursos públicos, que estimulaban a los deudores de los impuestos, tasas y contribuciones a realizar su pago. Esto en aplicación del principio de eficiencia que rige el sistema tributario y con la finalidad de lograr el saneamiento de la cartera de las entidades que administran los recursos públicos.

Para la Sala es claro que, desde el inicio del trámite legislativo, la finalidad de la norma fue la de establecer condiciones especiales para el pago de impuestos, tasas y contribuciones, pues así se indicó en la exposición de motivos y quedó plasmado, de manera expresa, en el texto de la norma, cuando señaló “**CONDICIONES ESPECIALES PARA EL PAGO DE IMPUESTOS, TASAS Y CONTRIBUCIONES.**”. Así, desde una interpretación literal e histórica de la norma, las sanciones no están comprendidas dentro de las obligaciones susceptibles del beneficio en mención.

En esa medida, la norma en cuestión estableció, en forma directa, los aspectos fundamentales del pago con beneficio, entre ellos, los conceptos objeto del mismo, los cuales deben corresponder a aquellas obligaciones causadas en el año 2005 y anteriores, por los contribuyentes o responsables de impuestos, tasas y contribuciones. Es decir, que se trató de aquella obligación originada en un hecho generador dentro de determinada vigencia gravable y que conllevó el pago del tributo.

Así, para resultar beneficiado con la reducción de intereses moratorios dispuesta en el literal a) del artículo 1º de la ley 1175 de 2009, la norma exige el pago de una **obligación principal, además del pago de los intereses y sanciones respectivos**, y para efectos de la facilidad de pago contemplada en el literal b), requiere **únicamente el pago de la obligación principal.**

Con fundamento en lo anterior, es preciso aclarar que la expresión “*obligación principal*”, utilizada en la disposición estudiada, no puede interpretarse de manera general, para entender cualquier deber que surja entre el contribuyente y el fisco, sino que, teniendo en cuenta el contexto en que fue utilizada, ésta hace referencia a la denominada “*obligación tributaria sustancial*”, definida en el artículo 1º del Estatuto Tributario:

“La obligación tributaria sustancial se origina *al realizarse* el presupuesto o los *presupuestos previstos en la ley como generadores del impuesto* y *ella tiene por objeto el pago del tributo*”.

En ese sentido, la obligación tributaria sustancial deriva de una relación jurídica obligacional *ex lege*, esto es, un vínculo jurídico que emana de la ley, una vez se cumplan los presupuestos (elementos de la obligación) establecidos en ella, que tiene por objeto el pago del tributo.

de 2008⁴, expedido por la División de Normativa y Doctrina Tributaria de la U.A.E DIAN, que se remitió a lo dicho en la Circular Interna No. 012, dicho pronunciamiento obedeció a lo siguiente.

En la sentencia del 27 de octubre de 2011, la Sala dijo expresamente que no emitiría pronunciamiento alguno sobre el contenido de la circular porque no era el acto demandado, pero declaró ajustado a derecho ese concepto, porque la demanda se limitó a afirmar que un concepto no puede prohibir la aplicación del derecho regulado en la ley 1175 de 2007 “cuando el pago se refiera a deudas que correspondan exclusivamente a sanciones e intereses, sanciones independientes y devoluciones improcedentes, *por cuanto vulneraría una norma superior.*”

También se negó la nulidad porque el demandante, en ese proceso, interpretó, de manera errónea, que de ese concepto se infería que se causaban intereses moratorios sobre sanciones, lo que, a su juicio, era ilegal, por violar el principio *non bis in ídem*. En la sentencia se precisó lo siguiente: “*De otra parte, respecto a que se violó, con la expedición del concepto antes citado, el principio del non bis in ídem, en tanto que se está aplicando una sanción moratoria sobre otra sanción, es pertinente precisar que el hecho de que el concepto demandado haya establecido que no procedía la aplicación del artículo 1º de la Ley 1175 de 2007 respecto de las sanciones e intereses, sanciones independientes y devoluciones improcedentes, no implica que esté admitiendo que sobre las sanciones se puedan generar intereses moratorios, basta con la lectura del mismo para llegar a esta conclusión.*”

También se alegó que el Concepto No. 026940 del 13 de marzo de 2008 era nulo, porque “*la sanción prevista en el artículo 670 del Estatuto Tributario consiste en*

Cabe aclarar que las sanciones tributarias no hacen parte de este tipo de obligaciones, por cuanto aquellas son la consecuencia o la respuesta jurídica al incumplimiento de la obligación tributaria o infracción a la ley. Surgen como una herramienta correctiva, que solo existe en la medida en que se incumplan las obligaciones tributarias.

Si bien las sanciones tributarias generan una obligación a favor del fisco, ésta no es la clase de obligación a que se refiere la norma que, como se observó, trata de aquellas que corresponden al pago de los impuestos, tasas y contribuciones.”

⁴ El concepto de la DIAN dice que: “*Las condiciones especiales de pago no se aplican a las deudas que correspondan exclusivamente a sanciones e intereses, a las sanciones independientes, ni a las devoluciones improcedentes, conforme se precisó en la Circular Interna 0012 de febrero 11 de 2008.*”

intereses moratorios, aumentados estos últimos en un 50%”. La Sala precisó que era cierto lo afirmado, pero también precisó que “(...) el hecho de que se tome el valor de la obligación principal, esto es, las sumas devueltas en exceso por concepto de impuestos, como un parámetro para tasarla, no desnaturaliza su condición de sanción.”

En esta oportunidad, la Sala reitera que, en efecto, el artículo 670 del E.T. regula una sanción legal⁵ en el sentido del “castigo” o la pena que se le impone al contribuyente de: (i) “reintegrar lo devuelto indebidamente”, por haber solicitado en devolución un saldo a favor al que no tenía derecho, (ii) pagar los intereses correspondientes, y (iii) pagar un incremento del 50% de los intereses, a título de multa, propiamente dicha. Y, por tanto, precisa que la sanción por devolución improcedente es inescindible de la obligación tributaria principal, puesto que la orden de reintegro tiene como finalidad que se satisfaga el pago de la obligación principal (impuesto) y/o de la obligación secundaria (sanciones) determinadas oficial o judicialmente

Ahora bien, la presente demanda, a diferencia de la que se planteó contra el Concepto No. 026940 del 13 de marzo de 2008, cuestionó el hecho de que no se permita a los contribuyentes acogerse al beneficio de la Ley 1175 de 2007 cuando se impone la sanción por devolución improcedente, en la medida en que esta sanción lleva implícita la devolución de los “impuestos” a que alude, en general, el artículo 1º de la citada ley, la parte actora cuestionó la Circular por restringir el beneficio.

La Sala considera que la Circular interna 012 de la DIAN sí restringe el beneficio previsto en el artículo 1º de la Ley 1175 de 2007 porque, efectivamente, si bien el acto administrativo que impone la sanción por devolución y/o compensación improcedente prevista en el artículo 670 del Estatuto Tributario no tiene como fin determinar el impuesto, si tiene como fin exigir su reintegro cuando se presentan los siguientes supuestos: (I) cuando el contribuyente le solicita a la autoridad tributaria la devolución o la compensación de saldos a favor liquidados en forma

⁵ Código Civil. Artículo 6o. La sanción legal no es sólo la pena sino también la recompensa; es el bien o el mal que se deriva como consecuencia del cumplimiento de sus mandatos o de la transgresión de sus prohibiciones.

inexacta en el denuncia privado y que, por lo mismo, son improcedentes; y, (II) cuando el contribuyente imputa saldos a favor, también liquidados en forma inexacta en el denuncia privado.

Dado que el contribuyente, en la generalidad de los casos, presenta la solicitud de devolución y/o compensación de los saldos a favor antes de que la autoridad tributaria haya verificado la exactitud de la declaración tributaria correspondiente mediante la formulación de la liquidación oficial de revisión, la medida prevista en el artículo 670 del E.T. se instituyó, se reitera, con el fin de que la autoridad tributaria competente pueda exigir el reintegro de lo que devolvió o compensó en exceso. Por eso, esa sanción se puede imponer dentro de los dos años siguientes a la fecha en que la autoridad tributaria notificó la liquidación oficial de revisión, pues es a partir de este momento en el que tal autoridad tendría certeza del monto debido por concepto de la “obligación principal”.

Ahora bien, independientemente de que la autoridad tributaria adelante dos actuaciones administrativas: (i) la de determinación del impuesto que termina con la liquidación oficial de revisión y (ii) la de imposición de sanción por devolución improcedente⁶, la fuente jurídica del mayor impuesto liquidado es la liquidación oficial de revisión o la sentencia judicial que la confirmó o modificó. El acto administrativo que impone la sanción por devolución y/o compensación improcedente se limita, de un lado, a ordenar el reintegro de las sumas ya devueltas o compensadas de manera indebida, a efectos de cubrir el mayor impuesto y/o las sanciones no declaradas y pagadas a que haya lugar determinadas en la liquidación oficial de revisión, y, de otro, a incrementar, a título de sanción, en un 50% los intereses de mora causados sobre los impuestos debidos.

Sobre el particular, la Corte Constitucional, en sentencia 075 de 2004, precisó que *“(...) la actuación que se adelanta para efectos de la devolución de los saldos solicitados por el contribuyente o responsable del impuesto es anterior al proceso*

⁶ La doctrina judicial de la sección ha dicho que uno es el proceso de determinación y discusión del tributo, y otro, de características muy diferentes, aunque se inicie como consecuencia del primero, el proceso sancionatorio por devolución improcedente. Tanto es así, que no siempre que se profiera una liquidación de revisión para sustituir una declaración tributaria con saldo a favor que haya sido imputado, compensado o solicitado en devolución, se inicia en forma automática el proceso sancionatorio aludido, por cuanto éste requiere agotar un procedimiento separado que culmina con la notificación de una resolución independiente. (Entre otras la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 31 de julio de 2009, Rad. 16955, Consejera ponente Martha Teresa Briceño de Valencia)

*de determinación del tributo e independiente de éste. Se trata de una actuación previa, ágil, en la que se parte de la presunción de veracidad de las informaciones contenidas en la declaración tributaria y en la que se promueve la rápida devolución de los saldos a favor con la finalidad de no perjudicar al contribuyente o responsable con la prolongación de la retención de unas sumas que exceden el impuesto a su cargo. No obstante, la decisión administrativa de devolver el saldo reportado por el contribuyente tiene sólo carácter provisional pues una decisión definitiva sólo puede tomarse cuando culmine el proceso de determinación del tributo y de eventual imposición de sanciones. Sólo en este momento la administración cuenta con todos los elementos de juicio necesarios para liquidar o no un saldo a favor del contribuyente y para definir si hay lugar a su devolución. De allí que en aquellos casos en que hubo lugar a devoluciones y se acredite luego que en la declaración no existen saldos a favor del contribuyente o responsable, la administración tenga derecho **a solicitar el reintegro de las sumas devueltas, a exigir el pago de intereses moratorios y a imponer sanciones.**" (negrilla fuera de texto)*

De manera que, cuando el artículo 670 E.T, alude al reintegro de las sumas devueltas o compensadas de manera improcedente se refiere a la cifra que resulte de restar al saldo a favor determinado en la liquidación oficial de revisión o en liquidación formulada en sentencia judicial, según sea el caso, el saldo a favor pedido en devolución y/ o compensación.

Como esta operación arroja como resultado el monto de dinero que la autoridad tributaria requiere para cubrir el mayor impuesto determinado y/o las sanciones a que haya lugar, entre éstas la sanción de inexactitud, la Sala reitera⁷ que cuando la norma alude al pago de los intereses moratorios *correspondientes* debe entenderse que son los que se causan sobre el mayor impuesto determinado en la liquidación oficial, es decir, que los intereses no se calculan sobre las sanciones, además, porque no lo prevé así el artículo 634 del E.T. De manera que, los intereses correspondientes, que se calculan en la forma antedicha, se incrementan en un 50%,

⁷ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Bogotá, D.C., diez (10) de febrero de dos mil once (2011). Radicación: 250002327000200500073-01. No Interno: 17909. Demandante: INDUSTRIAS POWER ELECTRIC S.A. EN LIQUIDACIÓN. Demandado: U.A.E. DIAN.

a título, en estricto sentido, de sanción por devolución y/o compensación improcedente, conforme lo ha precisado la Sala⁸.

En el mismo sentido, la Corte Constitucional, mediante sentencia 075 de 2004 precisó que *“Si la administración de impuestos, en el proceso de determinación del tributo, establece que no se genera un saldo a favor del contribuyente y que no hay lugar a devolución alguna, tiene el derecho de ordenar el reintegro de lo devuelto con los intereses moratorios correspondientes pues la inexistencia de un saldo a favor implica **un mayor impuesto a cargo y como esta suma no se pagó oportunamente, se generan aquellos. Además, hay lugar a una sanción en tanto el contribuyente fue inexacto en su declaración de impuestos y generó un saldo y una devolución a los que no había lugar.**”* (negrilla fuera de texto).

Precisado que en la sanción por devolución improcedente está involucrada la orden de reintegro del impuesto determinado en la liquidación oficial o en la sentencia judicial, no era dable que la DIAN prohibiera acceder al beneficio previsto en la Ley 1175 de 2007 cuando se impone la sanción por devolución y/o compensación improcedente, pues tal restricción implica que también se restrinja el derecho que tiene el contribuyente al que se le formuló la liquidación oficial que dio lugar a esa sanción.

En consecuencia, para la Sala, el correcto entendimiento de la Ley 1175 de 2011 en los casos en que la DIAN formuló liquidación oficial de revisión e impuso la sanción por devolución improcedente era el siguiente:

Los contribuyentes que antes del 27 de junio de 2008 hubieren: (i) reintegrado las sumas devueltas o compensadas en exceso para satisfacer el pago **total**⁹ de la

⁸ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Consejera ponente (E): MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA. Bogotá, D.C., quince (15) de abril de dos mil diez (2010). Radicación número: 25000-23-27-000-2002-91637-01(16445). Actor: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES. Demandado: FIDUCIARIA COLPATRIA S.A.: “Por eso, la norma establece que si la Administración Tributaria dentro del proceso de determinación, mediante liquidación oficial, rechaza o modifica el saldo a favor objeto de devolución o compensación deberán reintegrarse las sumas devueltas o compensadas en exceso más los intereses moratorios que correspondan, aumentados éstos últimos en un cincuenta por ciento (50%). **Este incremento es lo que constituye realmente la sanción por devolución improcedente,** que se impone previo traslado del pliego de cargos por el término de un mes para responder.” (resaltados fuera de texto).

obligación principal y de las sanciones determinadas en la liquidación oficial, y (ii) pagado los intereses moratorios que correspondan, más el incremento de tales intereses en un cincuenta por ciento (50%), podían acogerse al beneficio previsto en el literal a) del artículo 1º de la Ley 1175 de 2007. Es decir, tales contribuyentes, tenían derecho a una reducción al 30% del valor de los intereses de mora causados hasta la fecha del pago.

Valga precisar que el incremento del 50% se debía calcular sin tener en cuenta el descuento a que alude el literal a) del artículo 1º de la Ley 1175 de 2007.

En el mismo sentido, los contribuyentes que antes del 27 de junio de 2008 hubieren (i) reintegrado las sumas devueltas o compensadas en exceso para satisfacer el pago total de la obligación principal determinado en la liquidación oficial de revisión, podían acogerse al beneficio previsto en el literal b) del artículo 1º de la Ley 1175 de 2007. Es decir, tales contribuyentes tenían derecho a que se les otorgara una facilidad de pago de 3 años para el pago de los intereses de mora y las sanciones actualizadas (las determinadas en la liquidación oficial y el incremento del 50% de los intereses de mora que se liquida a título de sanción por devolución improcedente).

La Sala precisa que es razonable exigir el pago del incremento del 50% de los intereses moratorios para acceder al beneficio previsto en el literal a) del artículo 1º de la Ley 1175 de 2007, porque el propósito de esta ley fue recuperar el crédito fiscal mediante estrategias que contribuyeran al saneamiento de la cartera,¹⁰ saneamiento que supone *“el manejo de un inventario administrable que represente razonablemente los menores costos para el Estado, lo cual se logra mediante herramientas legales que, a partir de una evaluación de costo-beneficio, permitan disminuir dicho inventario”*¹¹

El incremento del 50% de los intereses de mora que se exige a título de sanción, en estricto sentido, por la devolución improcedente o en exceso de saldos a favor, forma parte del inventario de la cartera que el Estado pretendía sanear. Por tanto,

⁹ Incluyendo el pago del mayor valor a pagar determinado en la liquidación oficial y que no se satisface con el reintegro de lo devuelto de manera improcedente.

¹⁰ Exposición de motivos de la Ley 1175 de 2007 tomada de la sentencia del 27 de octubre de 2011. Expediente 17660. C.P. William Giraldo Giraldo

¹¹ idem

para la Sala es razonable que se exija el pago de la obligación principal como de todas las sanciones inherentes y derivadas de la misma, en la medida que forman parte del inventario de la cartera a recuperar.

Por las mismas razones, para la Sala era procedente beneficiar con la facilidad de pago, al tenor del literal b) del artículo 1º de la Ley 1175 de 2007, la mentada sanción del incremento del 50% de los intereses de mora, puesto que, se reitera, de una parte, esa sanción es inescindible de la obligación principal y, de otra, forma parte del inventario de la cartera a recuperar.

Conforme con lo expuesto, para la Sala, el texto demandado de la Circular Interna No. 00012 de la DIAN violó el artículo 1º de la Ley 1175 de 2007, pues limitó el beneficio allí previsto.

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

F A L L A

DECRÉTASE la nulidad de la expresión “**devoluciones improcedentes**” contenida en la Circular Interna No. 0012 de la U.A.E. DIAN.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y cúmplase.

Esta providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

Presidente de la Sala

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ