

FACILIDADES DE PAGO DE LA LEY 1175 DE 2007 - Reducción de intereses de mora. También se aplica para los pagos consecuencia de las correcciones voluntarias de las declaraciones tributarias que incrementan el impuesto a cargo y disminuyen el saldo a favor previamente devuelto. Reiteración jurisprudencial de la sentencia de 29 de noviembre de 2012, Exp. 25000-23-27-000-2009-00272-01 (18568)

[...] si el contribuyente obtiene la devolución o compensación del saldo a favor que arrojó su declaración privada o lo imputa a la declaración del periodo siguiente y luego corrige la primera para disminuir el saldo a favor, o incluso, liquidar saldo a cargo, está obligado a pagar a la Administración la diferencia correspondiente. **Ello no significa que el pago se realiza a título de sanción por devolución improcedente o del reintegro de las sumas devueltas por la Administración, pues se efectúa en cumplimiento de las cargas asociadas a la obligación tributaria sustancial.** No se trata de la sanción por devolución improcedente, porque no es la Administración quien modifica la declaración privada mediante liquidación de revisión; es el contribuyente el que corrige la declaración en uso de la facultad establecida en el artículo 588 del Estatuto Tributario. Tampoco se trata del reintegro de sumas devueltas, pues, es perfectamente viable, y ocurre con frecuencia, que el menor saldo a favor resulte por el incremento del impuesto a cargo. Si la corrección de la declaración se realiza para aumentar el impuesto a cargo, es claro que con la declaración inicial, el contribuyente no pagó la totalidad del impuesto que correspondía y, por tanto, debe cancelar a la Administración ese mayor impuesto que no entró a las arcas del Estado en la oportunidad pertinente. En tal situación se generan intereses de mora, ya que según el artículo 634 del Estatuto Tributario estos se causan por el no pago oportuno de los impuestos y se deben liquidar por cada día de retardo en el pago, desde la fecha en que la Administración ordenó la devolución del saldo a favor, hasta la fecha en que se efectúe el pago. Así las cosas, **cuando el contribuyente obtiene la devolución y/o compensación del saldo a favor liquidado en la declaración privada, y luego corrige dicha declaración para incrementar el impuesto a cargo con la correlativa disminución del saldo a favor, el pago que efectúa el contribuyente es para cancelar la obligación tributaria sustancial, es decir, el impuesto, junto con las sanciones e intereses de mora que se asocian a este.** Por consiguiente, los intereses de mora generados sobre ese mayor impuesto por los años 2005 y anteriores podían ser reducidos de conformidad con el artículo 1° de la Ley 1175 de 2007, si se cumplían los demás requisitos previstos en la norma. Es de aclarar que si bien en la Circular Interna 00012 del 11 de febrero de 2008, la DIAN precisó que las condiciones especiales de pago del artículo 1° de la Ley 1175 de 2007 no se aplicarían a las deudas por concepto de “devoluciones improcedentes”, la Sala, en sentencia del 12 de julio de 2012, exp. 17616, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, declaró la nulidad de la expresión descrita (...). En este orden de ideas, y contrario a lo que afirma la DIAN, el beneficio de la reducción de los intereses de mora que introdujo el artículo 1° de la Ley 1175 de 2007 se aplica también para los pagos que efectúen los contribuyentes como consecuencia de las correcciones voluntarias que incrementan el impuesto a cargo y disminuyen el saldo a favor previamente devuelto. [...] De esta manera, si se acreditaba el cumplimiento de los requisitos señalados en el artículo 1° de la Ley 1175 de 2007, los intereses de mora generados sobre el impuesto que el contribuyente debía pagar como consecuencia de la corrección voluntaria a la declaración privada efectuada para disminuir el saldo a favor previamente devuelto, se reducían al 30%. Teniendo en cuenta lo anterior y que la expresión “devoluciones improcedentes” de la Circular 00012 de 2008 fue anulada mediante sentencia del 12 de julio de 2012, exp. 17616, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, se anulará el Concepto 022267

del 19 de marzo de 2009.

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

NORMA DEMANDADA: CIRCULAR INTERNA 00012 DE 2008 (11 de febrero)
DIAN - (Anulada parcialmente) / CONCEPTO 022267 DE 2009 (16 de marzo)
DIAN - (Anulado)

NOTA DE RELATORIA: La síntesis del asunto es la siguiente: Se estudió la legalidad de la Circular Interna 00012 del 11 de febrero de 2008 y del Concepto 022267 del 16 de marzo de 2009, en cuanto en ellos la DIAN señaló que las condiciones especiales de pago previstas en el artículo 1° de la Ley 1175 de 2007 no se aplicaban a las devoluciones improcedentes. Respecto de la Circular, la Sala ordenó a estarse a la sentencia de 12 de julio de 2012 (Exp. 11001-03-27-000-2009-00014-00(17616)), que anuló la expresión “*devoluciones improcedentes*” contenida en la misma circular. De otra parte, anuló el Concepto, dado que reiteraba lo dispuesto en la Circular, frente a lo cual precisó que el beneficio de la reducción de intereses moratorios que introdujo el artículo 1° *ib.* también procede respecto de los pagos que los contribuyentes hacen con ocasión de las correcciones voluntarias que incrementan el impuesto a cargo y disminuyen el saldo a favor previamente devuelto.

FACILIDADES DE PAGO DE LA LEY 1175 DE 2007 - Alcance. Requisitos / FACILIDADES DE PAGO DE LA LEY 1175 DE 2007 - Reducción al 30% de los intereses de mora / OBLIGACION PRINCIPAL - Es la obligación sustancial de pago del tributo derivada de la relación jurídica tributaria existente entre el contribuyente y la administración

El artículo 1° de la Ley 1175 de 2007 establece lo siguiente: [...] Conforme con el literal a) de la norma transcrita, los sujetos pasivos y contribuyentes de impuestos nacionales, entre otros, que estén en mora por obligaciones causadas durante los años 2005 y anteriores, y que entre el 27 de diciembre de 2007 y el 27 de junio de 2008 pagaran **la obligación principal** adeudada más los intereses y sanciones actualizadas, tenían derecho a reducir al 30% los intereses de mora causados hasta la fecha de pago. Los intereses así liquidados también debían pagarse dentro del plazo señalado. De acuerdo con el literal b) del artículo 1 de la Ley 1175 de 2007, el pago de **la obligación principal**, por cada concepto y período, imputable a impuestos, tasas y contribuciones, debía efectuarse en efectivo, dentro de los seis meses siguientes a la vigencia de la ley. Para el pago de los intereses de mora y las sanciones actualizadas, podía solicitarse facilidad de pago con garantía hasta por tres años, caso en el cual los requisitos para el otorgamiento de la facilidad debían acreditarse dentro del mismo término señalado para el pago de la obligación principal, y la liquidación de las obligaciones establecida en la facilidad de pago prestaría mérito ejecutivo en los términos del numeral 3 del artículo 828 del Estatuto Tributario. De las condiciones especiales de pago en mención están excluidos los deudores que habían suscrito acuerdos de pago al amparo del artículo 7 de la Ley 1066 de 2006 y que a 27 de diciembre de 2007 estaban en mora por obligaciones contenidas en dichos acuerdos (artículo 1° párrafo de la Ley 1175 de 2007). Como lo ha precisado la Sala, **la obligación principal** se refiere a la obligación sustancial de pagar el tributo (impuestos, tasas y contribuciones), que se deriva de la relación jurídica tributaria que existe entre la Administración y el contribuyente.

FUENTE FORMAL: LEY 1175 DE 2007 - ARTÍCULO 1

NORMA DEMANDADA: CIRCULAR INTERNA 00012 DE 2008 (11 de febrero)
DIAN - (Anulada parcialmente) / CONCEPTO 022267 DE 2009 (16 de marzo)
DIAN - (Anulado)

NOTA DE RELATORIA: En relación con la pretensión de nulidad de apartes del numeral 1, párrafo 6 de la Circular Interna 00012 de 2008 (11 de febrero) DIAN, la sentencia ordenó estarse a lo resuelto en el fallo del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 12 de julio de 2012, Exp. 11001-03-27-000-2009-00014-00(17616), M. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, que anuló la expresión “devoluciones improcedentes” contenida en dicha circular.

COSA JUZGADA - Alcance / SENTENCIA DE NULIDAD DE UN ACTO ADMINISTRATIVO - Efectos / CIRCULAR 00012 DE 11 DE FEBRERO DE 2008 DIAN - En sentencia de 12 de julio de 2012, Exp. 11001-03-27-000-2009-00014-00 (17616) se anuló la expresión devoluciones improcedentes contenida en el párrafo 6 del numeral 1 de dicha circular

De conformidad con el artículo 175 del Código Contencioso Administrativo, la **sentencia ejecutoriada** que declare la nulidad de un acto tiene efectos de **cosa juzgada “erga omnes”**. Por tanto, *“declarada la nulidad de una norma, ésta desaparece del escenario jurídico y no puede ser motivo de una nueva impugnación”*. Dado que la expresión “devoluciones improcedentes” de la Circular 00012 de 2008 fue anulada mediante la sentencia del 12 de julio de 2012, ya citada, se configuró respecto de ésta la figura jurídica de la cosa juzgada, que impide emitir nuevo pronunciamiento de fondo sobre la pretensión de nulidad del aparte en mención. En consecuencia, frente a la referida expresión, la Sala se estará a lo dispuesto en dicha providencia.

FUENTE FORMAL: CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – ARTICULO 175

NORMA DEMANDADA: CIRCULAR INTERNA 00012 DE 2008 (11 de febrero)
DIAN - (Anulada parcialmente) / CONCEPTO 022267 DE 2009 (16 de marzo)
DIAN - (Anulado)

NOTA DE RELATORIA: Sobre el fenómeno de la cosa juzgada se reiteran las sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 30 de mayo de 2011, Expedientes 17821 y 18257, MP. Dr. William Giraldo Giraldo y de 16 de septiembre de 2011, Exp. 17771, MP. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá D.C., nueve (9) de mayo de dos mil trece (2013)

Radicación número: 11001-03-27-000-2011-00036-00(19175)

Actor: LAMINADOS ANDINOS S.A. – LASA S.A. EN LIQUIDACION

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

La Sala decide la acción de nulidad contra la Circular Interna 00012 del 11 de febrero de 2008 y el Concepto 022267 del 16 de marzo de 2009, emitidos por la DIAN.

ACTOS DEMANDADOS

Los actos acusados son la Circular Interna 00012 del 11 de febrero de 2008 y el Concepto 022267 del 16 de marzo de 2009, en los apartes que se destacan a continuación:

“Circular Interna No 00012

[...]

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 parágrafo 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.

(...)" (Destaca la Sala)

"Oficio 022267 del 16 de marzo de 2009:

[...]

Luego de plantear un caso de carácter particular y concreto que en la actualidad es objeto de un proceso de cobro solicita la modificación de la Circular Interna No. 012 de 2008 expedida por la anteriormente denominada Dirección de Impuestos Nacionales que estableció criterios a tener en cuenta para la aplicación de las disposiciones consagradas en el artículo 1 de la Ley 1175 de 2007.

La modificación que se solicita está referida a las condiciones especiales para el pago de que trata el literal a) del artículo 1 de dicha Ley.

De acuerdo con lo establecido por el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 es función de esta Subdirección absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional y en materia aduanera y cambiaria en lo de competencia de la DIAN.

Sobre el tema, el artículo 1 de Ley 1175 de 2007, en su aparte pertinente dispuso:

"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”

Por su parte, la Circular Interna 012 de 2008 que ya surtió efectos por razones que huelga exponer precisó:

"Para acceder a la reducción del 70% de los intereses de mora, consagrada en el literal a) del artículo 1 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."

La Circular No. 012 de 2008, menciona que las condiciones especiales de pago de que trata el artículo 1 de la Ley 1175 de 2007, no se aplican, entre otras, a las deudas que correspondan a las devoluciones improcedentes.

Lo anterior tiene su razón de ser en que la obligación del contribuyente en este caso – en estricto sentido – corresponde al reintegro de sumas que el contribuyente o responsable debe restituir junto con los intereses moratorios por las sumas devueltas o compensadas en exceso, para los cuales el legislador no previó la reducción.

De otra parte se recuerda al consultante que el contribuyente, responsable o agente retenedor en cada caso particular y concreto puede ejercitar su derecho de defensa en los términos consagrados en las normas aplicables que para el proceso de cobro coactivo son los artículos 818 y subsiguientes del E T y demás normas aplicables y la Administración Tributaria por su parte está en la obligación de garantizar el debido proceso en todas las actuaciones administrativas.

[...]"

DEMANDA

En ejercicio de la acción consagrada en el artículo 84 del C.C.A., LAMINADOS ANDINOS S.A. – LASA S.A. EN LIQUIDACIÓN solicitó la nulidad de la Circular 00012 de 2008 en cuanto precisa que las condiciones especiales de pago del artículo 1° de la Ley 1175 de 2007 no se aplican a las devoluciones improcedentes y la nulidad del Concepto 022267 de 2009, que reitera la anterior conclusión porque el legislador no previó el citado beneficio para las devoluciones improcedentes.

La actora invocó como violadas las siguientes normas:

- Artículos 6 y 363 de la Constitución Política.
- Artículo 27 del Código Civil.
- Artículos 2 y 84 del Código Contencioso Administrativo.
- Artículo 683 del Estatuto Tributario.
- Artículo 1 de la Ley 1175 de 2007.

- Circular 175 de 2001 de la DIAN.
- Artículo 3 de la Resolución 00475 de 2008 de la DIAN.
- Artículos 5 y 18 del Decreto Ley 1071 de 1999.
- Artículo 11 del Decreto Reglamentario 1265 de 1999.

Como concepto de violación, propuso los siguientes cargos:

Las condiciones especiales de pago previstas en el artículo 1° de la Ley 1175 de 2007, que permiten reducir al 30% los intereses de mora causados, son aplicables a todas las obligaciones tributarias pendientes de pago por los años 2005 y anteriores, sin exclusiones.

En los actos acusados, la DIAN manifestó que el beneficio no cobija las deudas por devoluciones improcedentes. Con ello, restringió el alcance de la ley y se apartó del principio general de interpretación que indica que “donde no distingue el legislador, no le es dado hacerlo al intérprete”.

La interpretación del artículo 1° de la Ley 1175 de 2007 debió efectuarse bajo los parámetros del artículo 27 del Código Civil. Entonces, si el legislador no precisó las obligaciones sobre las que recae el beneficio, debe entenderse que se aplica a la generalidad de las obligaciones. Incluso, en los antecedentes de la ley se puede observar que el beneficio se creó para todo tipo de pasivos fiscales, sin distinciones.

La Circular 00012 de 2008 incurre en falta de motivación porque no precisa las razones por las cuales la DIAN considera que el beneficio no se aplica a las devoluciones improcedentes.

La devolución improcedente se presenta cuando a un contribuyente se le devuelve el saldo a favor y con posterioridad corrige su declaración para disminuir dicho saldo o determinar un saldo a pagar, motivo por el cual surge la obligación de reintegrar al fisco los dineros que le devolvió de manera improcedente. También, cuando después de devuelto el saldo a favor, la Administración modifica la declaración.

Las obligaciones asociadas a la “devolución improcedente” son tributarias y, por tanto, sobre ellas recae el beneficio. Además, si el legislador no excluyó del beneficio estas obligaciones, fue porque esa no era su intención.

En ese orden de ideas, es nulo el concepto demandado por estar falsamente motivado, dado que sostiene que el legislador no previó la condición especial de pago para las deudas provenientes de devoluciones improcedentes, a pesar de que la Ley 1175 de 2007 creó ese beneficio para todas las obligaciones tributarias de los años 2005 y anteriores.

Los actos son nulos por falta de competencia material, toda vez que restringen el alcance de la ley que pretenden interpretar.

El trato diferencial que plantea la DIAN desconoce la intención que tuvo el legislador al crear el beneficio, que era aumentar el recaudo por obligaciones tributarias, y, a su vez, vulnera los principios de igualdad y equidad tributaria.

La DIAN violó el artículo 363 de la Constitución Política y la Circular 175 de 2001, ya que al expedir el Concepto 022267 del 16 de marzo de 2009, con el fin de motivar la conclusión sobre la improcedencia del beneficio para las devoluciones improcedentes, lo que pretende es aplicar su doctrina de manera retroactiva con el pretexto de darle fuerza vinculante a la Circular Interna.

Los actos demandados desconocen el espíritu de justicia y el principio de equidad en materia tributaria, porque los contribuyentes excluidos del beneficio deben asumir una carga fiscal superior a la que corresponde. Además, vulneran el principio de igualdad, pues aunque en la “devolución improcedente” el contribuyente también se encuentra en mora de pagar un impuesto, no se le permite acceder a la reducción de intereses.

SUSPENSIÓN PROVISIONAL

La demandante solicitó la suspensión provisional de los efectos de los actos acusados. La Sala negó la medida por auto del 11 de mayo de 2012, contra el cual no se interpuso recurso.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN solicitó negar las pretensiones de la demanda con los argumentos que se resumen a continuación:

Los actos demandados se expidieron en ejercicio de las facultades legales y con observancia de los principios de legalidad, irretroactividad en materia tributaria y seguridad jurídica. La finalidad que se tuvo era expresar el contenido de la ley, pero sin exceder la facultad informativa ni sobrepasar los límites de la norma.

Para acceder a las condiciones especiales de pago del artículo 1° de la Ley 1175 de 2007, el contribuyente debía pagar la obligación principal y con ello se reducía la obligación accesoria. Esto significa que el beneficio no se aplica para obligaciones accesorias individualmente consideradas, como son las sanciones impuestas de forma independiente, entre ellas, la sanción por devolución improcedente. Si la intención del legislador hubiera sido que el beneficio se extendiera a obligaciones accesorias, así lo habría dispuesto.

Con fundamento en lo anterior y teniendo en cuenta que las normas que consagran beneficios fiscales son de interpretación restrictiva, la DIAN concluyó que las condiciones especiales de pago no se extienden a las sanciones por devolución improcedente.

La tesis expuesta en los actos demandados fue reiterada en el Concepto DIAN 026940 del 13 de marzo de 2008, que fue declarado legal por la jurisdicción contencioso administrativa¹.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

Las partes reiteraron los argumentos que plantearon en la demanda y en la contestación, respectivamente.

El **Ministerio Público** estimó que las pretensiones de la demanda se deben negar, por los siguientes motivos:

¹ Sentencia del 27 de octubre de 2011, exp. 17660.

En los actos acusados, la DIAN no excedió el alcance del artículo 1° de la Ley 1175 de 2007, pues la norma estableció condiciones especiales de pago para el pago de impuestos, tasas y contribuciones, no para las sanciones independientes.

El valor indebidamente devuelto que el contribuyente reintegra no puede recibir el tratamiento de impuesto, para que, en aplicación del beneficio, se reduzcan los intereses moratorios que son incrementados en un 50% a título de sanción por devolución improcedente.

La sanción por devolución improcedente se produce por obtener la devolución de un saldo a favor rechazado o modificado por la Administración. No está asociada al impuesto de renta, ni a la determinación oficial de dicho impuesto. Por tanto, se impone mediante un proceso y en un acto independiente.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide sobre la legalidad de la Circular Interna 00012 de 2008 y del Concepto 022267 de 2009 proferidos por la DIAN, en cuanto sostienen que las condiciones especiales de pago del artículo 1° de la Ley 1175 de 2007 no se aplican a las devoluciones improcedentes.

El artículo 1° de la Ley 1175 de 2007 establece lo siguiente:

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

Conforme con el literal a) de la norma transcrita, los sujetos pasivos y contribuyentes de impuestos nacionales, entre otros, que estén en mora por obligaciones causadas durante los años 2005 y anteriores, y que entre el 27 de diciembre de 2007² y el 27 de junio de 2008 pagaran **la obligación principal** adeudada más los intereses y sanciones actualizadas, tenían derecho a reducir al 30% los intereses de mora causados hasta la fecha de pago. Los intereses así liquidados también debían pagarse dentro del plazo señalado.

De acuerdo con el literal b) del artículo 1 de la Ley 1175 de 2007, el pago de **la obligación principal**, por cada concepto y período, imputable a impuestos, tasas y contribuciones, debía efectuarse en efectivo, dentro de los seis meses siguientes a la vigencia de la ley. Para el pago de los intereses de mora y las sanciones actualizadas, podía solicitarse facilidad de pago con garantía hasta por tres años, caso en el cual los requisitos para el otorgamiento de la facilidad debían acreditarse dentro del mismo término señalado para el pago de la obligación principal, y la liquidación de las obligaciones establecida en la facilidad de pago prestaría mérito ejecutivo en los términos del numeral 3 del artículo 828 del Estatuto Tributario.

De las condiciones especiales de pago en mención están excluidos los deudores que habían suscrito acuerdos de pago al amparo del artículo 7 de la Ley 1066 de 2006³ y que a 27 de diciembre de 2007 estaban en mora por obligaciones contenidas en dichos acuerdos (artículo 1º parágrafo de la Ley 1175 de 2007).

² Fecha de promulgación de la Ley 1175 de 2007.

³ LEY 1066 DE 2009. Artículo 7. “Adiciónese un parágrafo transitorio al artículo 814 del Estatuto Tributario, el cual queda así:

“Parágrafo transitorio. Los contribuyentes que dentro de los seis (6) meses siguientes a la vigencia de la presente ley cancelen el treinta por ciento (30%) del valor del impuesto y de las sanciones, frente a uno o varios conceptos y períodos que se encuentren en mora a 31 de diciembre de 2004, podrán tener derecho a obtener una facilidad de pago bajo las siguientes condiciones:

1. Hasta un año, sin garantía, pagadera en seis (6) cuotas bimestrales iguales.

Como lo ha precisado la Sala, **la obligación principal** se refiere a la obligación sustancial de pagar el tributo (impuestos, tasas y contribuciones), que se deriva de la relación jurídica tributaria que existe entre la Administración y el contribuyente⁴.

1. Circular 00012 de 2008

La actora pidió la nulidad de los apartes del numeral 1 párrafo 6 de la Circular DIAN 012 de 2008, que se subrayan a continuación:

“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”

A pesar de lo anterior, la demandante limitó el concepto de violación a la expresión “*las devoluciones improcedentes*”, porque con ésta la Administración Tributaria limitó el alcance del artículo 1 de la Ley 1175 de 2007, al excluir las devoluciones improcedentes de las condiciones especiales de pago previstas en dicha norma. En consecuencia, el análisis de la Sala se restringe a la citada expresión.

Pues bien, en sentencia del 12 de julio de 2012⁵, la Sala declaró la nulidad de la expresión “*devoluciones improcedentes*” contenida en el párrafo sexto de la Circular 00012 de 2008, bajo las siguientes consideraciones:

“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

2. Hasta dos (2) años, con garantía que cubra el valor de los impuestos y sanciones sometidos a plazo, pagadera en doce (12) cuotas bimestrales iguales.

Para el efecto, el contribuyente deberá acreditar, dentro de la oportunidad arriba señalada, el cumplimiento de los siguientes requisitos: [...]”

⁴ Sentencias de 27 de octubre de 2011, exp. 17660, C.P. William Giraldo Giraldo, reiterada en sentencia de 12 de julio de 2012, exp. 17616, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

⁵ Exp. 17616, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

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. (...)

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 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.
(...)

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.

(...)"

De conformidad con el artículo 175 del Código Contencioso Administrativo⁶, la **sentencia ejecutoriada** que declare la nulidad de un acto tiene efectos de **cosa**

⁶ CÓDIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. Artículo 175. Cosa juzgada. "La sentencia que declare la nulidad de un acto administrativo tendrá fuerza de cosa juzgada "erga omnes".

La que niegue la nulidad pedida producirá cosa juzgada "erga omnes" pero sólo en relación con la "causa petendi" juzgada.

La sentencia dictada en procesos relativos a contratos y de reparación directa y cumplimiento, producirá cosa juzgada frente a otro proceso que tenga el mismo objeto y la misma causa y siempre que entre ambos procesos haya identidad jurídica de partes; la proferida en procesos de

juzgada “erga omnes”⁷. Por tanto, *"declarada la nulidad de una norma, ésta desaparece del escenario jurídico y no puede ser motivo de una nueva impugnación"*⁸.

Dado que la expresión “devoluciones improcedentes” de la Circular 00012 de 2008 fue anulada mediante la sentencia del 12 de julio de 2012, ya citada, se configuró respecto de ésta la figura jurídica de la cosa juzgada, que impide emitir nuevo pronunciamiento de fondo sobre la pretensión de nulidad del aparte en mención. En consecuencia, frente a la referida expresión, la Sala se estará a lo dispuesto en dicha providencia.

2. Concepto 022267 de 2008

Mediante el citado concepto, la DIAN reiteró lo expuesto en la Circular Interna 12 de 2008, en el sentido de que las condiciones especiales de pago del artículo 1 de la Ley 1175 de 2007 no son aplicables a las obligaciones que correspondan a **las devoluciones improcedentes** y precisó que ello se debía a que la ley no previó la reducción de intereses para ese evento.

El demandante sostiene que la devolución improcedente se presenta cuando a un contribuyente a quien se le devuelve el saldo a favor, **corrige posteriormente su declaración para disminuir dicho saldo o determinar un saldo a pagar**, caso en el cual se obliga a reintegrar a la Administración los dineros que ésta le devolvió de manera improcedente. En este evento, afirma la actora, las obligaciones asociadas a esa “devolución improcedente” son tributarias y, por lo mismo, deben ser objeto de las condiciones especiales de pago, dado que la Ley 1175 de 2007 no excluyó del beneficio este tipo de obligaciones.

Sobre el particular, en sentencia del 29 de noviembre de 2012, exp. 18568, la Sala concluyó que el beneficio de la reducción de los intereses de mora que introdujo el artículo 1° de la Ley 1175 de 2007 **se aplicaba también para los pagos que debían efectuar los contribuyentes como consecuencia de las correcciones**

restablecimiento del derecho aprovechará a quien hubiere intervenido en el proceso y obtenido esta declaración a su favor.

Cuando por sentencia ejecutoriada se declare la nulidad de una ordenanza o de un acuerdo intendencial, comisarial, distrital o municipal, en todo o en parte, quedarán sin efectos en lo pertinente los decretos reglamentarios”.

⁷ Sobre el fenómeno de la cosa juzgada, entre otras, ver sentencias de 30 de mayo de 2011, exp 17821 C.P. William Giraldo Giraldo y de 16 de septiembre de 2011, exp 17771 C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

⁸ Sentencia de 30 de mayo de 2011, exp 18257, C.P doctor William Giraldo Giraldo.

voluntarias que incrementan el impuesto a cargo y disminuyen el saldo a favor previamente devuelto, por las razones que en esta oportunidad se reiteran y que se transcriben a continuación:

“Respecto de las obligaciones que generan los intereses de mora que pueden ser reducidos, en sentencia del 27 de octubre de 2011, exp. 17660, C.P. William Giraldo Giraldo, la Sala concluyó que se trata de las “obligaciones tributarias sustanciales”⁹, que son aquellas que se originan por la realización del hecho generador del impuesto y que tienen por objeto el pago del tributo¹⁰. Por tal razón, el beneficio no se aplica para otro tipo de obligaciones que puedan surgir entre los contribuyentes y la Administración, tales como las sanciones, pues estas “son la consecuencia o la respuesta jurídica al incumplimiento de la obligación tributaria o infracción a la ley” y “surgen como una herramienta correctiva, que solo existe en la medida en que se incumplan las obligaciones tributarias”.

En este punto, es preciso aclarar que la sanción por devolución y/o compensación improcedente es una figura jurídica totalmente distinta al pago que efectúa el contribuyente que obtuvo la devolución y/o compensación del saldo a favor, como consecuencia de la corrección voluntaria de la declaración para disminuir dicho saldo a favor.

En efecto, conforme con el artículo 670 del Estatuto Tributario, la sanción por devolución y/o compensación improcedente se genera cuando mediante liquidación oficial de revisión la Administración Tributaria rechaza o modifica el saldo a favor objeto de devolución o compensación. La sanción consiste en el reintegro de las sumas devueltas o compensadas en exceso más los intereses moratorios que correspondan, aumentados en un cincuenta por ciento (50%).

*Ahora, si el contribuyente obtiene la devolución o compensación del saldo a favor que arrojó su declaración privada o lo imputa a la declaración del periodo siguiente y luego corrige la primera para disminuir el saldo a favor, o incluso, liquidar saldo a cargo, está obligado a pagar a la Administración la diferencia correspondiente. **Ello no significa que el pago se realiza a título de sanción por devolución improcedente o del reintegro de las sumas devueltas por la Administración, pues se efectúa en cumplimiento de las cargas asociadas a la obligación tributaria sustancial.***

No se trata de la sanción por devolución improcedente, porque no es la Administración quien modifica la declaración privada mediante liquidación de

⁹ “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: (...)

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.

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. (...)

¹⁰ ESTATUTO TRIBUTARIO. Artículo 1º. **“Origen de la obligación sustancial.** 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”.

revisión; es el contribuyente el que corrige la declaración en uso de la facultad establecida en el artículo 588 del Estatuto Tributario.

Tampoco se trata del reintegro de sumas devueltas, pues, es perfectamente viable, y ocurre con frecuencia, que el menor saldo a favor resulte por el incremento del impuesto a cargo. Si la corrección de la declaración se realiza para aumentar el impuesto a cargo, es claro que con la declaración inicial, el contribuyente no pagó la totalidad del impuesto que correspondía y, por tanto, debe cancelar a la Administración ese mayor impuesto que no entró a las arcas del Estado en la oportunidad pertinente.

En tal situación se generan intereses de mora, ya que según el artículo 634 del Estatuto Tributario¹¹ estos se causan por el no pago oportuno de los impuestos y se deben liquidar por cada día de retardo en el pago, desde la fecha en que la Administración ordenó la devolución del saldo a favor, hasta la fecha en que se efectúe el pago¹².

Así las cosas, **cuando el contribuyente obtiene la devolución y/o compensación del saldo a favor liquidado en la declaración privada, y luego corrige dicha declaración para incrementar el impuesto a cargo con la correlativa disminución del saldo a favor, el pago que efectúa el contribuyente es para cancelar la obligación tributaria sustancial, es decir, el impuesto, junto con las sanciones e intereses de mora que se asocian a este.**

Por consiguiente, los intereses de mora generados sobre ese mayor impuesto por los años 2005 y anteriores podían ser reducidos de conformidad con el artículo 1° de la Ley 1175 de 2007, si se cumplían los demás requisitos previstos en la norma.

Es de aclarar que si bien en la Circular Interna 00012 del 11 de febrero de 2008, la DIAN precisó que las condiciones especiales de pago del artículo 1° de la Ley 1175 de 2007 no se aplicarían a las deudas por concepto de “devoluciones improcedentes”, la Sala, en sentencia del 12 de julio de 2012, exp. 17616, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, declaró la nulidad de la expresión descrita, por las siguientes razones: (...)

En este orden de ideas, y contrario a lo que afirma la DIAN, el beneficio de la reducción de los intereses de mora que introdujo el artículo 1° de la Ley 1175 de 2007 se aplica también para los pagos que efectúen los contribuyentes como consecuencia de las correcciones voluntarias que incrementan el impuesto a cargo y disminuyen el saldo a favor previamente devuelto”. (Destaca la Sala)

De esta manera, si se acreditaba el cumplimiento de los requisitos señalados en el artículo 1° de la Ley 1175 de 2007, los intereses de mora generados sobre el

¹¹ ESTATUTO TRIBUTARIO. Artículo 634 (Antes de la derogatoria parcial realizada con la Ley 1066 de 2006). **“Intereses moratorios en el pago de las obligaciones tributarias.** Los contribuyentes o responsables de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, incluidos los agentes de retención, que no cancelen oportunamente los impuestos, anticipos y retenciones a su cargo, deberán liquidar y pagar intereses moratorios, por cada día calendario de retardo en el pago.

Para tal efecto, la totalidad de los intereses de mora se liquidarán con base en la tasa de interés vigente en el momento del respectivo pago, calculada de conformidad con lo previsto en el artículo siguiente. Esta tasa se aplicará por cada mes o fracción de mes calendario de retardo.

Los mayores valores de impuestos, anticipos o retenciones, determinados por la administración de impuestos en las liquidaciones oficiales, causarán intereses de mora, a partir del vencimiento del término en que debieron haberse cancelado por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, de acuerdo con los plazos del respectivo año o período gravable al que se refiera la liquidación oficial”.

¹² Sentencia del 10 de febrero de 2011, exp. 17909, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

impuesto que el contribuyente debía pagar como consecuencia de la corrección voluntaria a la declaración privada efectuada para disminuir el saldo a favor previamente devuelto, se reducían al 30%.

Teniendo en cuenta lo anterior y que la expresión “devoluciones improcedentes” de la Circular 00012 de 2008 fue anulada mediante sentencia del 12 de julio de 2012, exp. 17616, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, se anulará el Concepto 022267 del 19 de marzo de 2009.

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

F A L L A

1. **ESTÉSE A LO RESUELTO** en sentencia del 12 de julio de 2012, exp. 17616, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, en la cual se declaró la nulidad de la expresión “*devoluciones improcedentes*” contenida en la Circular Interna No. 00012 de 2008 expedida por la DIAN.

2. **ANÚLASE** el Concepto 022267 del 16 de marzo de 2009 emitido por la DIAN.

RECONÓCESE a MARITZA ALEXANDRA DÍAZ GRANADOS como apoderada de la demandada, en los términos y para los efectos del poder conferido (fl. 82).

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

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

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

Presidente de la Sala

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS