

SANCIONES TRIBUTARIAS / Deben ser controvertidas oportunamente y no con motivo de la compensación por pagos en exceso / COMPENSACION POR PAGOS EN EXCESO / No es la oportunidad para discutir sanciones tributarias

Resultan inoportunos los argumentos planteados por el recurrente de que el Banco Agrario opera como entidad financiera desde julio de 1999 y que el sujeto pasivo de las sanciones era la Caja Agraria, a quien correspondía cuestionarlas y pagarlas, pues son aspectos que el Banco debió cuestionar ante la DIAN cuando le impuso las sanciones o ante la Jurisdicción para desvirtuar la presunción de legalidad de los actos sancionatorios. En efecto, las sanciones pecuniarias fueron impuestas al Banco y adquirieron firmeza, por tanto, al momento de decidir sobre la devolución eran exigibles y procedía su compensación con el pago en exceso que el mismo Banco había realizado por el impuesto de renta de 1999. Cabe resaltar que ni la DIAN ni el Tribunal consideraron que la Caja Agraria y Banagrario son la misma persona jurídica, pues lo que se estableció es que el Banco fue el sancionado y si él consideraba que no era el sujeto pasivo de la sanción por no haber incurrido en la conducta sancionable debió desvirtuar la sanción que se le impuso, mediante el procedimiento adecuado y oportuno y no este momento, en el cual su deuda adquirió firmeza y es incuestionable. De otra parte, los argumentos del recurrente en relación con la iniciación por parte del Banco de las operaciones de recaudo y la exoneración de las sanciones por parte de la DIAN por tratarse de una entidad que se iniciaba en tal actividad, son aspectos que no desvirtúan la procedencia de la compensación efectuada por la DIAN en los actos acusados, como tampoco que las resoluciones sanción no fueron expedidas en contra del Banco.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: HECTOR J. ROMERO DIAZ

Bogotá, D.C., treinta (30) de octubre de dos mil ocho (2008)

Radicación número: 25000-23-27-000-2002-01512-01(16168)

Actor : BANCO AGRARIO DE COLOMBIA S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Se decide la apelación de la demandante contra la sentencia de 29 de junio de 2006 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, desestimatoria de las súplicas de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho de BANCO AGRARIO DE COLOMBIA S.A., contra los administrativos que ordenaron compensar \$1.295.178.152 del pago en exceso de la declaración de renta de 1999.

ANTECEDENTES

El 7 de abril de 2000 el BANCO AGRARIO DE COLOMBIA S.A. BANAGRARIO presentó declaración de renta de 1999 con un saldo a pagar de \$12.079.428.000.

El 16 de abril de 2001 el Banco presentó a la DIAN un proyecto de corrección a la declaración para suprimir el valor a pagar y determinar un saldo a favor de \$277.180.000, el cual fue aceptado por medio de la Liquidación de Corrección 310642001000144 de 17 de septiembre de 2001. Por lo anterior, el 31 de octubre de 2001 el Banco solicitó la devolución del pago en exceso por \$12.079.428.000.

La Administración mediante la Resolución 60801708 de 11 de diciembre de 2001 reconoció el pago en exceso por el valor solicitado, compensó \$1.295.186.152 con la deuda correspondiente a las sanciones impuestas al Banco por extemporaneidad en la entrega de información en medios magnéticos y, ordenó devolver \$10.784.241.848 en título TIDIS.

Esta decisión fue confirmada por la Resolución 684-900-015 de 21 de junio de 2002 que resolvió la reconsideración.

DEMANDA

El BANCO AGRARIO DE COLOMBIA S.A. solicitó la nulidad de las resoluciones que decidieron la solicitud de devolución del pago en exceso y a título de restablecimiento del derecho pidió que se le ordenara a la DIAN la devolución del monto solicitado con actualización e intereses. Pidió que se condenara en costas a la DIAN.

Invocó como normas violadas los artículos 6, 29, 209 y 228 de la Constitución Política; 674, 675, 676, 678, 720, 815 y 861 del Estatuto Tributario; 1714 y 1716 del Código de Comercio y 177 del Código de Procedimiento Civil. Los cargos de la demanda se resumen así:

1. La DIAN compensó parte del pago en exceso efectuado por el demandante con unas deudas por sanciones impuestas a otra entidad financiera por infracciones cometidas entre el 1 de enero y el 30 de junio de 1997, fecha para

la cual BANAGRARIO no recaudaba impuestos nacionales, pues, sólo a partir de fines de julio de 1999 comenzó a desarrollar su actividad financiera en virtud de la autorización impartida por el Superintendente Bancario, por tanto, no pudo haber incurrido en incumplimientos del convenio del recaudo durante el primer semestre de 1997.

No procede la compensación que efectuó la DIAN cuando el deudor de las sanciones es una entidad financiera y el acreedor del saldo a favor es otra que ha pedido devolución de él.

2. La DIAN violó el debido proceso porque al decidir el recurso gubernativo no estudió de fondo el recurso sino que negó la devolución con el argumento de que BANAGRARIO no había interpuesto recursos contra las resoluciones que lo sancionaron por incumplimiento de los convenios de recaudo y por tanto no era procedente alegar que no podía ser el destinatario de la sanción.

La razón de la DIAN desconoce el hecho de que el Banco no podía recurrir las resoluciones sanción porque no fue el infractor y por tanto, no las conoció. Es decir, la DIAN exige que el recurso contra la sanción fuera interpuesto por un tercero y no por el infractor sancionado.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda con los siguientes argumentos:

La Administración ordenó la devolución de \$10.784.241.848 previa compensación de \$1.295.186.152 porque el Banco había sido sancionado mediante Resoluciones 1723 y 1724 de 30 de septiembre de 1999 por extemporaneidad en la entrega de información en medios magnéticos y conforme con el artículo 861 del Estatuto Tributario la devolución de saldos a favor se efectuará una vez compensadas las deudas y obligaciones de plazo vencido del contribuyente.

Las resoluciones que impusieron la sanción quedaron en firme pues contra las mismas procedía el recurso de reposición que no fue interpuesto por el Banco. Su firmeza obliga a la DIAN a hacerlas efectivas y a respetarlas por la demandante.

Las operaciones bancarias de BANAGRARIO comenzaron como un negocio en marcha el 28 de junio de 1999 con una estructura propia renovada y adecuada a su reciente condición jurídica de establecimiento bancario con una red de oficinas y agencias de servicio adquiridas en virtud de un contrato de cesión parcial de activos y pasivos celebrado con la Caja Agraria el 27 de junio de 1999.

No procede la condena en costas, pues, rompe el principio de igualdad condenar a la Nación cuando conforme con los artículos 332 y 333 del Código de Procedimiento Civil no se causan cuando se falla en contra del demandante. Además, la finalidad del Estado de determinar y recaudar los impuestos es legítima y constitucional; no se observa que la conducta de la DIAN hubiese sido temeraria.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda porque la compensación realizada por la DIAN, previa a la devolución, es procedente, pues el Banco adeudaba a la DIAN las sanciones impuestas en las Resoluciones 1723 y 1724 de 30 septiembre de 1999 por incumplimiento del convenio de recaudación a su cargo.

Para que opere la compensación debe haber obligaciones mutuas y previas e identidad de partes, lo cual excluye la existencia de la obligación de un tercero, de manera que cumplidos los requisitos de la compensación se extinguen ambas obligaciones¹.

En este proceso el demandante no puede discutir la legalidad de las Resoluciones 1723 y 1724 de 30 de septiembre de 1999 que impusieron las sanciones, pues, su oportunidad era con el ejercicio de los recursos. Además, el sujeto pasivo de la sanción sí fue el Banco Agrario de Colombia S.A. a cuya apoderada le fue reconocida personería en cada uno de los actos.

En consecuencia, no se puede examinar el argumento del demandante según el cual no era él, el llamado a controvertir los actos porque no fue el responsable de las obligaciones contraídas con la Administración para el momento

¹Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de 16 de mayo de 2002, Exp. 11985 C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa.

en que suscitaron las irregularidades, cuando lo era la Caja Agraria, pues tales actos se encuentran en firme y la obligación de pagar las sanciones a cargo del demandante nacieron válidamente a la vida jurídica.

Por lo anterior, la Administración no desconoció los artículos 29 y 228 de la Carta Política, pues no se podía debatir acerca de la improcedencia de las sanciones en contra del Banco Agrario S.A., ni era una cuestión procedimental hacer efectivos los créditos a su favor por la vía cuestionada, ya que el artículo 861 del Estatuto Tributario impone el deber de la Administración previo a la devolución efectuar las compensaciones con las deudas de los contribuyentes.

Finalmente, el oficio de 6 de junio de 2003 por medio del cual el Director General de la DIAN le indica a la gerente liquidadora de la Caja Agraria que le corresponde asumir todas las obligaciones surgidas con base en la autorización 121 de 26 de enero de 1996, hasta el 26 de junio de 1999, no es un hecho nuevo que afecte la legalidad de las resoluciones demandadas, diferente sería que la Administración hubiese revocado los actos sancionatorios, lo que daría lugar a la pérdida de fuerza ejecutoria, pero mientras ello no ocurra, el concepto no puede afectar una situación jurídica legal.

RECURSO DE APELACIÓN

El **demandante** fundamentó el recurso de apelación así:

La DIAN decidió ilegal e inconstitucionalmente extinguir por compensación una deuda de un tercero, la Caja Agraria, con el saldo a favor de la declaración de renta del demandante.

Está probado en el expediente que el Banco Agrario existe y opera como entidad financiera desde julio de 1999, fecha desde la cual comenzó a ejecutar el convenio de recaudo de impuestos nacionales, como la DIAN lo reconoció cuando lo exoneró de sanción por tres meses por el incumplimiento al convenio entre el 27 de junio de 1999 y el 31 de enero de 2000, como se hace con todas las entidades que inician el recaudo.

Es una vía de hecho considerar que Caja Agraria y Banagrario son la misma persona jurídica y que procede la compensación que efectuó la DIAN en los actos acusados, por lo tanto, en virtud del artículo 86 de la Constitución Política y por la

violación del 29 ibídem, se debe proteger el derecho fundamental del demandante a ser juzgado con los hechos reales que se probaron, como es que la Caja Agraria es la deudora de las sanciones que la DIAN impuso mediante Resoluciones 1723 y 1724 de 1999 y era a ella a quien correspondía cuestionarlas. Razón por la cual no se dan los requisitos para que proceda la compensación.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró los argumentos de la apelación y agregó que de haber efectuado el Tribunal un examen crítico de las pruebas como lo ordena el artículo 304 del Código de Procedimiento Civil, la sentencia no hubiera violado las normas constitucionales y legales citadas.

La **demandada** consideró que eran contradictorios los argumentos del actor en cuanto señala que no procede la compensación porque las deudas eran de su antecesora, cuando olvida que los montos reclamados en devolución fueron en gran parte generados por su predecesora.

No se puede desconocer que mediante Decreto 1065 de 1999 se determinó la disolución y liquidación de la Caja de Crédito Agrario, Industrial y Minero S.A., se estableció para la Caja Agraria en Liquidación la obligación de realizar la cesión de sus activos, pasivos, contratos, establecimientos de comercio e inversiones al Banco Agrario, sin embargo, este Decreto fue declarado inexecutable por la Corte Constitucional mediante sentencia C-918 de 1999.

Posteriormente, la Superintendencia Bancaria (hoy Financiera) mediante Resolución 1726 de 1999 dispuso la toma de posesión inmediata de los bienes, haberes y negocios de la Caja para su liquidación de conformidad con la Ley 510 de 1999. Para el efecto el Gobierno Nacional expidió los Decretos 2418 de 1999 y 141 de 2000. Sin embargo, no es el momento para discutir el proceso de liquidación de la Caja, pues como lo afirmó el Tribunal, la Administración decidió sobre la compensación con fundamento en actos válidos y en firme.

El **Ministerio Público** solicita que se confirme la sentencia apelada porque los motivos de inconformidad con los actos acusados consisten en atacar las

Resoluciones 1723 y 1724 de 1999 que le impusieron una sanción, sin embargo, tales actos se encuentran en firme ya que el Banco Agrario no los recurrió ni los demandó ante la jurisdicción. Resulta por tanto inoportuna esa alegación.

No tiene razón el demandante cuando afirma que la Caja Agraria fue la sancionada, pues, de acuerdo con el contenido de las resoluciones que impusieron las sanciones es evidente que el sancionado fue el Banco Agrario, de manera que correspondía a la DIAN antes de ordenar la devolución, disponer la compensación ya que el Banco era su deudor, conforme al artículo 861 del Estatuto Tributario.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los precisos términos del recurso de apelación del demandante la Sala decide si la compensación efectuada por la DIAN previa a la devolución del pago en exceso por el impuesto de renta de 1999 del Banco Agrario S.A., correspondió al pago de una deuda de un tercero y no del titular del pago en exceso, o si como lo estableció la DIAN y lo avaló el Tribunal, la deuda compensada era del Banco Agrario S.A.

Mediante Resolución 60801708 de 11 de diciembre de 2001 la DIAN decidió la solicitud de devolución del pago en exceso efectuado por el BANCO AGRARIO S.A. por el impuesto de renta de 1999, en el siguiente sentido:

- 1- Reconoció que el Banco había pagado en exceso por impuesto de renta de 1999 \$12.079.428.000.
- 2- Compensó al BANCO AGRARIO S.A. \$1.295.186.152 y,
- 3- Devolvió \$10.784.241.848 en títulos TIDIS.

La Compensación fue con la deuda que tenía el Banco con la DIAN por concepto de las sanciones impuestas mediante Resoluciones 1723 y 1724 de 30 de septiembre de 1999 por extemporaneidad en la entrega de información en medios magnéticos, en cuantías de \$160.227.542 y \$1.134.950.610, respectivamente.

Lo anterior, porque conforme con el artículo 861 del Estatuto Tributario, en todos los casos, la devolución de saldos a favor se efectuará una vez compensadas las deudas y obligaciones de plazo vencido del contribuyente o

responsable. En el mismo acto que ordene la devolución, se compensarán las deudas y obligaciones a cargo del contribuyente o responsable.

Ahora bien, el 30 de septiembre de 1999 y previos pliegos de cargos, la Subdirección de Recaudación de la DIAN expidió las Resoluciones 1723 y 1724 mediante las cuales sancionó a la entidad autorizada para recaudar BANCO AGRARIO DE COLOMBIA S.A. antes BANCO CAJA DE CRÉDITO AGRARIO INDUSTRIAL Y MINERO por \$160.227.542 por extemporaneidad en la entrega de información en medios magnéticos y paquetes de tributos aduaneros entre el 1 de enero y el 30 de junio de 1997 y por \$1.134.950.610 por la extemporaneidad en la entrega de información en medios magnéticos y paquetes de impuestos nacionales en el mismo período, respectivamente².

Contra estas resoluciones procedía el recurso de reposición, sin embargo no aparece constancia de que el Banco los hubiera interpuesto o que hubieran sido objeto de control jurisdiccional, por tanto, de conformidad con el artículo 62 [3] del Código Contencioso Administrativo, las resoluciones sancionatorias quedaron en firme y son obligatorias y suficientes por sí mismas, para que la Administración pueda ejecutar de inmediato los actos necesarios para su cumplimiento [artículos 64 y 66 *ibídem*].

Por lo anterior, resultan inoportunos los argumentos planteados por el recurrente de que el Banco Agrario opera como entidad financiera desde julio de 1999 y que el sujeto pasivo de las sanciones era la Caja Agraria, a quien correspondía cuestionarlas y pagarlas, pues son aspectos que el Banco debió cuestionar ante la DIAN cuando le impuso las sanciones o ante la Jurisdicción para desvirtuar la presunción de legalidad de los actos sancionatorios.

De acuerdo con lo que está probado en el expediente y concretamente en las resoluciones sancionatorias, la Sala considera que se dan los requisitos legales de la compensación, que según los artículos 1714 y 1715 del Código Civil son:

1. Que dos personas sean deudoras una de otra.
2. Que las deudas sean ambas de dinero o de cosas fungibles o indeterminadas de igual género y calidad.
2. Que ambas deudas sean líquidas.
3. Que ambas sean actualmente exigibles.

² Folios 86 y 93 c.ppal.

En efecto, las sanciones pecuniarias fueron impuestas al Banco y adquirieron firmeza, por tanto, al momento de decidir sobre la devolución eran exigibles y procedía su compensación con el pago en exceso que el mismo Banco había realizado por el impuesto de renta de 1999.

Cabe resaltar que ni la DIAN ni el Tribunal consideraron que la Caja Agraria y Banagrario son la misma persona jurídica, pues lo que se estableció es que el Banco fue el sancionado y si él consideraba que no era el sujeto pasivo de la sanción por no haber incurrido en la conducta sancionable debió desvirtuar la sanción que se le impuso, mediante el procedimiento adecuado y oportuno y no este momento, en el cual su deuda adquirió firmeza y es incuestionable.

De otra parte, los argumentos del recurrente en relación con la iniciación por parte del Banco de las operaciones de recaudo y la exoneración de las sanciones por parte de la DIAN por tratarse de una entidad que se iniciaba en tal actividad, son aspectos que no desvirtúan la procedencia de la compensación efectuada por la DIAN en los actos acusados, como tampoco que las resoluciones sanción no fueron expedidas en contra del Banco.

Finalmente, no se violó el debido proceso, ni las normas invocadas en la demanda porque la decisión acusada se tomó con base en los hechos que se probaron y, la decisión del recurso contra el acto que decidió la devolución no podía estudiar los argumentos planteados por el recurrente, pues, tendían a discutir la legalidad de las sanciones impuestas, lo cual evidentemente era extemporáneo.

Corolario de lo anterior, los actos demandados se ajustaron a derecho, por lo que se impone confirmar la sentencia apelada que denegó las pretensiones de la demanda, como en efecto se hará.

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

FALLA:

CONFÍRMASE la sentencia de 29 de junio de 2006 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, proferida dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho de BANCO AGRARIO DE COLOMBIA S.A., contra la DIAN.

RECONÓCESE al abogado Antonio Granados Cardona como apoderado de la DIAN.

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

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

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ
PRESIDENTE

LIGIA LÓPEZ DÍAZ

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

