

PAGO DE IMPUESTOS TASAS Y CONTRIBUCIONES – Alcance del artículo 1 de la Ley 1175 de 2007 / SANCIONES – No están contempladas dentro de los beneficios de reducción del artículo 1 de la Ley 1175 de 2007 / REDUCCION DE INTERESES MORATORIOS – Requisitos para que proceda / OBLIGACION PRINCIPAL – Para efectos de obtener el beneficio de reducción ésta no tiene un alcance general. Es la obligación tributaria sustancial. Corresponden al pago de tributos / SANCIONES – No son obligaciones tributarias sustanciales

De esta manera el legislador sustentó la creación de las condiciones especiales del artículo 1º de la Ley 1175 de 2007 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. 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. 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.

NORMA DEMANDADA: CONCEPTO 026940 DE 2008 (13 de marzo) DIAN – (No anulado)

INTERESES MORATORIOS – Las sanciones no los generan / PRINCIPIO DEL NON BIS IN IDEM – No se vulnera al considerar que la reducción de intereses no procede tratándose de sanciones

Esta interpretación encuentra respaldo en el artículo 634 del Estatuto Tributario, según el cual la liquidación y pago de intereses moratorios (los que son objeto del beneficio), surgen del retardo en el pago de impuestos, anticipos y retenciones a

cargo del contribuyente, es decir, que los intereses moratorios no proceden respecto de las sanciones. 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.

NORMA DEMANDADA: CONCEPTO 026940 DE 2008 (13 de marzo) DIAN – (No anulado)

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION 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: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Se decide, en única instancia, la demanda que en ejercicio de la acción de simple nulidad prevista en el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo, interpuso el señor Celso Vicente Amaya Mantilla.

I) DEMANDA

El mencionado ciudadano, en nombre propio, demandó la nulidad del Concepto No. 026940 del 13 de marzo de 2008, expedido por la División de Normativa y Doctrina Tributaria de la U.A.E DIAN, cuyo texto es el siguiente:

“Este Despacho es competente para absolver de manera general las consultas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, de conformidad con los artículos 11º del Decreto 1265 de 1999 y 10º de la Resolución 1618 de 2006, presupuesto bajo el cual será atendida su solicitud relacionada con la aplicación de la Ley 1175 de 2007 a las sanciones independientes, tema sobre el cual le informo lo siguiente:

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, así lo precisó la

Circular Interna 0012 de febrero 11 de 2008, suscrita por el Director de Impuestos Nacionales, en el último párrafo del numeral 1º, al señalar las obligaciones objeto de las condiciones especiales de pago de que trata la Ley 1175 de 2007.

Finalmente, le informamos que puede consultar la base de conceptos expedidos por la Dirección de Impuestos y aduanas Nacionales, en su página de INTERNET, www.dian.gov.co, ingresando por el ícono de "Normatividad" – "técnica", dando clic en el link "Doctrina Oficina Jurídica".

Estimó como violados los artículos 1º de la Ley 1175 de 2007, 150 numeral 12 y 338 de la Constitución Política.

Violación del artículo 1º de la Ley 1175 de 2007

Según esta disposición, los sujetos pasivos, contribuyentes o responsables de impuestos, tasas y contribuciones, administrados por las entidades autorizadas para su recaudo, tienen derecho a solicitar, únicamente con relación a las obligaciones causadas en el año 2005 y años anteriores, el pago total de contado de las mismas, más intereses y sanciones, actualizadas, con reducción de los intereses de mora al 30%.

Consideró que cuando la norma permite el pago de obligaciones originadas dentro del lapso indicado, sin distinguir su origen, es evidente que no restringe la reducción de los intereses de mora al 30% a ciertas obligaciones concretas, sino que se refiere a todas las que emanen de las relaciones jurídico tributarias entre el fisco y los sujetos pasivos de las mismas.

Alegó que un concepto no puede prohibir la aplicación de este derecho 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.

Indicó que la causación de intereses moratorios sobre obligaciones que tienen su origen, total o parcialmente en sanciones, es ilegal, en tanto que se estaría aplicando una sanción (moratoria) sobre otra sanción (vgr. de corrección o de inexactitud), violando el principio *non bis in ídem*, por lo que es evidente que el concepto acusado ha incurrido en un exceso, pues además de que implícitamente reconoce que se causa la sanción moratoria sobre otras sanciones, impide que los intereses se paguen con el beneficio consagrado en el artículo 1º de la Ley 1175 de 2007.

Que, además, la limitación contenida en el concepto denunciado es ilegal, toda vez que la sanción dispuesta en el artículo 670 del Estatuto Tributario, consiste en intereses moratorios, aumentados estos últimos en un 50%. A renglón seguido hace la transcripción del artículo mencionado.

Adujo que para el Consejo de Estado la sanción mencionada, aun con el incremento dispuesto en la norma, no pierde la naturaleza de intereses, y, en consecuencia, no se justifica la exclusión del beneficio consagrado en el artículo 1º de la Ley 1175 de 2007. Para ratificar su dicho citó apartes de la sentencia de esta

Corporación de octubre 25 de 1996, radicación número: 7703 y 7704, 7694 (acumulados)¹.

Reiteró que el concepto acusado limita el alcance del beneficio consagrado en el artículo 1º de la Ley 1175 de 2007, al impedir que se paguen intereses de mora reducidos al 30% sobre las sanciones e intereses, las sanciones independientes, o devoluciones improcedentes, en razón a que la norma legal no hizo distinción alguna en ese sentido, y su intérprete, en este caso la DIAN, no puede hacerlo, pues con ello excede las facultades, que deben limitarse a interpretar la norma, pero no a modificarla.

Violación del numeral 12 del artículo 150 y del artículo 338 de la Constitución Política

Consideró que estas normas han sido transgredidas por la DIAN al pretender, mediante el Concepto No. 026940 del 13 de marzo de 2008, modificar la Ley 1175 de 2007, cuando solamente el Congreso de la República tiene dicha facultad.

Alegó que el concepto demandado no se fundamenta en una ley, sino en la Circular Interna No. 0012 del 11 de febrero de 2008. Por consiguiente, carece de un soporte jurídico que justifique la extralimitación de funciones de la que adolece, máxime cuando dicha circular, por ser de carácter interno, no es de aplicación obligatoria por parte de los ciudadanos.

Manifestó que solicitó en la Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina de la DIAN copia de la referida circular, la cual no le fue expedida, en tanto que no fue dictada por dicho despacho, que es el único competente para emitir la doctrina oficial del ente fiscalizador, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008.

II) OPOSICIÓN

La Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales – U.A.E DIAN-, se opuso a las pretensiones del actor, con los siguientes argumentos de defensa:

Señaló que la Ley 1175 de 2007 estableció condiciones especiales para el pago de impuestos, tasas y contribuciones, pues así lo contempla el artículo 1º de la norma, excluyendo de esta manera las sanciones, intereses, sanciones independientes, y devoluciones improcedentes.

Consideró que para que opere la reducción de los intereses de mora es necesario que se reúnan todas las condiciones señaladas en el literal a) del artículo 1º de la Ley 1175 de 2007, esto es, que exista una obligación principal, que se hayan generado intereses moratorios y sanciones actualizadas, y que el pago de todo lo anterior se realice dentro de los 6 meses siguientes a la vigencia de la citada ley.

Alegó que para que opere la reducción del 70% en los intereses es necesario que exista una obligación principal, además de los intereses y sanciones actualizadas. Por consiguiente no es una limitación que haya creado el concepto, sino una exigencia establecida en la propia ley.

¹ C. P. Julio Enrique Correa Restrepo

Manifestó que no es posible aplicar la norma estudiada a las deudas que correspondan exclusivamente a sanciones e intereses, a las sanciones independientes y a las devoluciones improcedentes, toda vez que ésta dispuso como requisito indispensable para acceder al descuento de intereses, que se pague la totalidad de la obligación principal.

Indicó que las sanciones e intereses y las sanciones independientes no generan intereses.

En cuanto a las devoluciones improcedentes, manifestó que el artículo 670 del Estatuto Tributario no hace referencia a una obligación tributaria principal, sino a la obligación de devolver unos dineros recibidos indebidamente.

Consideró que en dicho caso la obligación del contribuyente es la de reintegrar las sumas que el propio contribuyente o responsable debe restituir, junto con los intereses moratorios por las sumas devueltas o compensadas en exceso, para lo cual el legislador no previó la reducción.

III) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El demandante presentó escrito de alegatos de conclusión, en el cual reiteró los argumentos expuestos en la demanda, agregando lo siguiente:

Precisó que la materia sobre la cual versa la demanda, se refiere al desconocimiento del beneficio de rebaja establecido en el artículo 1º de la Ley 1175 de 2007, en relación con los intereses de mora originados por sanciones e intereses, sanciones independientes y devoluciones improcedentes, y aclaró que no ha pretendido que dicha disminución opere sobre las sanciones propiamente dichas sino sobre la carga moratoria que las mismas generan.

En otros términos, si el contribuyente restituye al fisco saldos a favor devueltos que habían sido rechazados o modificados y dicha restitución origina intereses de mora, no hay razón jurídica alguna que justifique que, mediante un concepto, la DIAN niegue la rebaja establecida en la ley sobre el pago de las obligaciones correspondientes.

Indicó que *“... en este sentido se ha enderezado mi demanda en contra del Concepto acusado, pues niega la reducción de la sanción moratoria, inclusive para las deudas correspondientes a “intereses de mora”, pero también in genere sobre la sanción “por devolución improcedente, que en sustancia, está constituida por intereses, como se deriva del texto del artículo 670 del estatuto tributario...”*

Que el concepto demandado viola la ley en tanto restringe la rebaja de los intereses, pues éstos constituyen una sanción, que como tal está definida en el artículo 634 del Estatuto Tributario.

Adujo que el concepto limita ilegalmente el alcance del beneficio analizado, a todos los demás intereses de mora que se originan cuando al rechazarse o modificarse un saldo a favor objeto de compensación, devolución o imputación, el contribuyente debe reintegrarlo al fisco, por su valor original, o cuando se aplica la sanción del artículo 670 del Estatuto Tributario, que establece el aumento de un 50%, el cual en modo alguno le quita la naturaleza de intereses.

La Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales presentó alegatos de conclusión reiterando los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

El Ministerio Público dentro de la etapa procesal rindió concepto en los siguientes términos:

Indicó que la obligación principal debe entenderse conforme lo define el artículo 1º del Estatuto Tributario, es decir, como aquella obligación tributaria sustancial que se origina al realizarse los presupuestos establecidos en la ley como generadores del impuesto, y que tiene por objeto el pago del tributo.

Explicó que se trata de aquella obligación originada en la realización del hecho generador previsto en la ley, que conlleva pagar el impuesto, la tasa o la contribución, que para el caso del literal a) del artículo 1º de la Ley 1175 de 2007 debía encontrarse causada, y podría tener origen en la liquidación privada presentada por el contribuyente en cumplimiento de su deber legal, o en la oficial expedida por el fisco, que estuviera pendiente del pago a favor del Estado.

Que si bien los intereses y sanciones son accesorias a esa obligación principal, también constituyen una obligación a favor del fisco, y no pueden ser objeto de la reducción prevista en la norma, no sólo porque el legislador la estableció únicamente para los intereses moratorios, sino porque éstos no proceden respecto de intereses y sanciones.

Que tal apreciación tiene sustento en lo dispuesto por el artículo 634 del Estatuto Tributario, que establece los intereses moratorios a cargo de los contribuyentes de impuestos administrados por la DIAN que no cancelen oportunamente los impuestos, anticipos y retenciones a su cargo.

Manifestó que sólo puede predicarse la reducción de intereses moratorios en relación con la obligación principal causada, que los contribuyentes no hubieren cumplido en los períodos previstos en la ley.

Consideró que cuando la norma se refiere a la obligación principal más los intereses y sanciones actualizadas, es para efectos del pago de éstos, y que en el caso del literal a), se requería con el fin de obtener la reducción de intereses moratorios, y no porque éstos procedieran respecto de todas las obligaciones tributarias incluidas las originadas en sanciones, como erradamente lo entiende el demandante.

En cuanto a la devolución improcedente, señaló que el hecho de que ésta consista en el reintegro de los intereses moratorios incrementados en un 50%, no significa que éstos debían ser objeto de la citada reducción.

Que de lo anterior, es evidente que se trata de intereses moratorios con una aplicación diferente, pues lo previsto en la Ley 1175 de 2007 tuvo la finalidad de estimular el recaudo de tributos en mora, conforme se desprende de la facilidad de pago dispuesta en el artículo 1º, mientras que los intereses moratorios del artículo 670 del Estatuto Tributario corresponden a una sanción por indebida devolución, la cual no fue modificada por la citada ley, en el sentido de reducirla en un 30%.

Agregó que la consulta reconoció que la citada ley había consagrado una facilidad de pago de obligaciones en mora si el pago se realizaba en efectivo y por la totalidad de la obligación principal, sólo que el demandante pretendió dar el mismo efecto a los intereses moratorios a título de sanción, lo cual no procede.

IV) CONSIDERACIONES DE LA SALA

Procede la Sala a pronunciarse sobre la legalidad del Concepto No. 026940 del 13 de marzo de 2008, proferida por la División de Normativa y Doctrina Tributaria de la DIAN.

Como cuestión previa se debe precisar que son los cargos expuestos en la demanda los que delimitan el análisis que debe efectuar esta Sala; en dicho sentido, los argumentos presentados en el escrito de alegatos de conclusión por la parte demandante deberán estudiarse en consonancia con los cargos en mención.

En este caso se debe determinar si la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales, al expedir el Concepto No. 026940 del 13 de marzo de 2008, limitó el alcance del beneficio consagrado en el artículo 1º de la Ley 1175 de 2007, al excluir de la aplicación del mismo las deudas que corresponden exclusivamente a sanciones e intereses, sanciones independientes y devoluciones improcedentes, y modificó dicho precepto, cuando solo el Congreso de la República tenía dicha competencia.

En síntesis, puede decirse que el actor consideró que el concepto restringe el alcance de la mencionada norma, impidiendo que la reducción al 30% de los intereses de mora se aplique a todas las obligaciones que emanen de relaciones jurídico-tributarias, como es el caso de las que se refieren únicamente a sanciones e intereses.

Así las cosas, se observa que el artículo 1º de la Ley 1175 de 2007, mediante el cual se establecieron condiciones especiales en materia tributaria, dispuso:

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”.

A partir de los presupuestos señalados en la norma transcrita, es preciso identificar las condiciones especiales de pago allí contempladas y los conceptos a los cuales pueden ser aplicadas:

- Las condiciones especiales fueron establecidas para el pago de impuestos, tasas y contribuciones.
- Es una medida transitoria, aplicable dentro de los 6 meses siguientes a la vigencia de la ley.
- Los beneficiados son los sujetos pasivos, contribuyentes o responsables, de impuestos, tasas y contribuciones, que se encuentren en mora por obligaciones correspondientes a períodos gravables 2005 y anteriores.
- La condición especial de pago únicamente aplica a las obligaciones causadas dentro de dichos períodos gravables.
- La norma permite obtener:
 - * **Reducción de intereses moratorios al 30%**, siempre que se realice el pago total de la **obligación principal más los intereses y las sanciones actualizadas**.
 - * Facilidad de pago con garantía y hasta por 3 años para el pago de intereses de mora y sanciones, con el pago en efectivo del total de la obligación principal, por cada concepto y período.

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 transitorio².

² Gaceta del Congreso No. 204 del 24 de mayo de 2007, Cámara de Representantes, exposición de motivos, página 14.

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.

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.

Sobre el particular y en igual sentido se ha pronunciado esta Sala en providencia del 12 de febrero de 2010³:

“(….)No puede el actor pretender que la obligación se encuentra cancelada en su totalidad y que haya operado la reducción al 30% de los intereses, por cuanto la misma ley⁴ exige que el pago con beneficio sea imputado exclusivamente a impuestos, tasas y contribuciones, no a sanciones. Además la DIAN con fecha 11 de febrero de 2008 expidió la Circular 0012 donde aclaró que “Las condiciones especiales de pago no se aplican a deudas que correspondan exclusivamente a sanciones e intereses, a las sanciones independientes, ni a devoluciones improcedentes (...)””

Además, esta interpretación encuentra respaldo en el artículo 634 del Estatuto Tributario, según el cual la liquidación y pago de intereses moratorios (los que son objeto del beneficio), surgen del retardo en el pago de impuestos, anticipos y retenciones a cargo del contribuyente, es decir, que los intereses moratorios no proceden respecto de las sanciones.

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.

En cuanto a la sanción por devolución improcedente, si bien en estricto sentido ésta consiste en el pago de los intereses moratorios aumentados en un 50%, 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.

No sobra reiterar que, de acuerdo con la normativa tributaria vigente, 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,⁵ posición avalada por diversas Sentencias del Consejo de Estado⁶. 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, con oportunidad de ser recurrida también en un proceso aparte.

Adicionalmente, si bien el concepto demandado tuvo en cuenta lo dispuesto en la Circular No. 0012 de 2007, sobre la cual no se emitirá pronunciamiento alguno por no estar demandada en el presente proceso, ello no significa que no esté

³ C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, Expediente No. 17410.

⁴ Se refiere a la Ley 1175 de 2007, artículo 1º.

⁵ Artículo 670 E.T.

⁶ Sentencias de 19 de julio de 2002, Exp. 12866 y 12934, C.P. Dra. Ligia López Díaz, de 23 de febrero de 1996, Exp. 7463 C.P. Dr. Julio E. Correa R. y de 5 de junio de 2008, Expediente 76001-23-25-000-2000-00754-01(15869), C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié.

fundamentado en la ley, más aún cuando se ha observado que la interpretación que realizó, está sujeta al mandato legal establecido por el legislador en dicha materia.

Entonces, según los cargos de nulidad propuestos, no cabe duda de que las condiciones especiales de pago establecidas en esta norma fueron instituidas únicamente para el pago de impuestos, tasas y contribuciones. Por lo tanto, la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales, al expedir el Concepto No. 026940 del 13 de marzo de 2008, no limitó el alcance del beneficio establecido en el artículo 1º de la Ley 1175 de 2007, y tampoco modificó dicho precepto.

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

DENIÉGUENSE las súplicas de la demanda.

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

WILLIAM GIRALDO GIRALDO