

**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**



CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá D.C., tres (3) de septiembre de dos mil quince (2015)

Referencia: ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-27-000-2011-00044-01(19672)
Demandante: EMPRESA COLOMBIANA DE PETROLEOS ECOPETROL
Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN
Temas: IVA sexto bimestre de 2006 (pago en exceso). Tasa de interés moratorio.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

Procede la Sección a decidir el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, contra la sentencia del 17 de mayo de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A”, que dispuso:

“PRIMERO. DECLÁRESE (sic) la nulidad parcial del artículo segundo de la Resolución No. 6282-1422 de 04 de septiembre de 2009, proferida por la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes – División de Gestión de Recaudo de la DIAN, que ordenó la compensación del pago en exceso del contribuyente correspondiente al impuesto a las ventas del sexto (6º) bimestre del año gravable 2006, a los intereses moratorios causados por el impuesto de renta y complementarios del año gravable 1996 en la suma de \$3.111.169.000, debiendo ser \$2.460.120.000, que corresponde a la resta del valor de la suma de \$651.049.000, indebidamente compensada, y la nulidad parcial de la Resolución No. 1046 de 22 de septiembre de 2010, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, en cuanto confirmó lo anterior frente a este artículo.

SEGUNDO. DECLÁRESE (sic) la nulidad parcial del artículo tercero de la Resolución No. 6282-1422 de 04 de septiembre de 2009, proferida por la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes – División de Gestión de Recaudo de la DIAN, que ordenó la devolución de la suma de \$1.553.183.000 debiéndose aumentar en la suma \$651.049.000, la cual fue indebidamente compensada, y la nulidad parcial de la Resolución No. 1046 de 22 de septiembre de 2010, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, en cuanto confirmó la anterior frente a este artículo.

TERCERO. Como consecuencia de lo anterior, y a título de restablecimiento del derecho se ordena a la UAE DIAN la devolución a ECOPETROL S.A., sociedad demandante, de la suma de \$651.049.000, compensada de manera errónea por la Administración, así como los intereses legales y moratorios, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia”.

1. ANTECEDENTES

1.1 Hechos de la demanda

El 11 de abril de 1997, ECOPETROL S.A. presentó la declaración del impuesto sobre la renta por el año gravable 1996, y determinó un saldo a pagar de \$230.215.731.000.

Mediante Liquidación Oficial de Revisión 310642000000024 del 9 de marzo de 2000, la DIAN modificó la declaración presentada y determinó un saldo a pagar de \$257.249.182.000, como consecuencia del rechazo de la renta exenta de asfaltos de \$24.311.762.000 y de la pérdida en venta de cartera por \$5.395.326.692 y una sanción por inexactitud de \$16.635.970.000.

En contra del anterior acto oficial la actora interpuso el recurso de reconsideración, resuelto mediante la Resolución 310662001000043 del 5 de abril de 2000, que confirmó el acto recurrido.

ECOPETROL presentó demanda de nulidad y restablecimiento del derecho en contra de los anteriores actos administrativos. Mediante sentencia del 26 de marzo de 2009, la Sección Cuarta del Consejo de Estado determinó un impuesto sobre la renta a cargo por \$232.104.096.000., es decir, determinó un mayor impuesto de \$1.888.365.000 y levantó la sanción por inexactitud impuesta.

El 20 de mayo de 2008, la DIAN profirió la Liquidación de Corrección No. 310642008000024 en la que determinó un pago en exceso a favor de ECOPETROL por \$6.545.673.000, por concepto del impuesto sobre las ventas del sexto bimestre de 2006.

El 24 de julio de 2009, la actora solicitó la devolución de \$6.545.673.000, correspondiente al pago en exceso reconocido en la liquidación oficial de corrección. También solicitó compensar el pago en exceso contra el impuesto sobre la renta por el año gravable 1996.

El 4 de septiembre de 2009, la DIAN profirió la Resolución No. 6282-1422, mediante la cual reconoció el pago en exceso por IVA correspondiente al sexto bimestre de 2006 a favor de ECOPETROL pero lo compensó contra intereses de mora por el impuesto de renta del año gravable 1996.

El 28 de octubre de 2009, la actora interpuso recurso de reconsideración contra esta resolución y la Dirección de Gestión Jurídica, mediante Resolución 1046 del 22 de septiembre de 2010, la confirmó.

1.2 Pretensiones

Las pretensiones de la demanda son las siguientes:

“a. Se declare la nulidad de la Resolución No. 6282-1422 del 4 de septiembre de 2009, proferida por el Jefe de la División de Gestión de Recaudo de la Dirección Seccional de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

b. Se declare la nulidad de la Resolución No. 1046 del 22 de septiembre de 2010, que resuelve el Recurso de Reconsideración, emitida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por medio de la cual se confirma en todas sus partes la Resolución No. 6282-1422 del 4 de septiembre de 2009.

c. Que como consecuencia de las declaraciones anteriores, se restablezca en su derecho a ECOPETROL S.A. NIT

899.999.068-1, ordenando la devolución de la suma de \$651.049.000, más los intereses moratorios causados de conformidad con los artículos 863, 864 y 635 del Estatuto Tributario.

d. Que se condene a la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales al pago de intereses moratorios sobre la suma que fue compensada en los actos administrativos demandados, desde el momento en que se reconoció el pago en exceso a favor de ECOPETROL S.A., es decir con la expedición de la Resolución No. 6282-1422 del 4 de septiembre de 2009, hasta la fecha efectiva de su pago.

e. Que se ordene si se encuentra procedente la condena en costas a la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales”.

1.3 Normas violadas y concepto de la violación

La demandante citó como normas violadas los artículos 29 de la Constitución Política; 35 y 59 del Código Contencioso Administrativo; 363, 634-1, 635, 683, 742 y 745 del Estatuto Tributario y 12 de la Ley 1066 de 2006.

El concepto de violación se resume de la siguiente forma:

Desconocimiento de la prueba de la tasa de interés aplicada en los actos demandados

La actora, en el recurso de reconsideración, solicitó a la DIAN que certifique el procedimiento y la tasa de interés moratorio que se aplicó para liquidar los intereses en la Resolución 6282-1422 de 4 de septiembre de 2009 y en las Resoluciones de Compensación 608-0788 y 0789 del 23 de junio de 2009, 608-0930, 0931 y 932 del 9 de julio de 2009 expedidas por la División de Gestión de Recaudo, en las cuales se compensaron pagos en exceso e

intereses contra el impuesto sobre la renta determinado por el año gravable 1996.

Lo anterior con el fin de determinar si se utilizaron procedimientos idénticos en todas las resoluciones que se expidieron para compensar el pago del mayor impuesto de renta del año gravable 1996.

Sin embargo, en la resolución por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración, la Administración se limitó a señalar que: “...*la División de Gestión de Cobranzas de la DIAN aportó las certificaciones y liquidaciones de los intereses y documentos en los cuales se observa que se tuvieron en cuenta las resoluciones de compensación allí identificadas, (sic) mismas que el recurrente adjuntó*”.

Se debe tener en cuenta que el demandante no solicitó determinar si se aplicaron o no las resoluciones de compensación contra el año gravable 1996; lo que solicitó fue determinar la tasa de interés que se aplicó en dichos actos administrativos, con el fin de probar que ante una misma obligación, por el mismo tributo y el mismo periodo se aplicaron dos tasas diferentes, siendo lo correcto aplicar el 20.63%.

La tasa de interés moratorio aplicable es la prevista en el artículo 12 de la Ley 1066 de 2006, esto es, la vigente a 31 de diciembre de 2005 (20.63%), desde el vencimiento del plazo para declarar y hasta dos años después de admitida la demanda.

El auto admisorio de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho contra la determinación del impuesto sobre la renta por el año gravable 1996 fue proferido el 21 de septiembre de 2001, en consecuencia, según el

artículo 634-1 del Estatuto Tributario, se causan intereses de mora desde el vencimiento del plazo para declarar, es decir, del 11 de abril de 1997 y hasta dos años después de admitida la demanda, esto es, hasta el 21 de septiembre de 2003, sobre la cuantía determinada como mayor impuesto por el Consejo de Estado (\$1.888.365.000).

Y nuevamente se calculan intereses desde la ejecutoria de la sentencia definitiva hasta que el contribuyente realice el pago efectivo, en este caso, como los intereses se causan por el pago en exceso originado en la declaración de IVA del sexto bimestre de 2006, presentada y pagada el 10 de enero de 2007, es decir, con anterioridad a la fecha de la sentencia definitiva, los intereses sólo se calculan desde el vencimiento del plazo para declarar, es decir, del 11 de abril de 1997 y hasta dos años después de admitida la demanda, esto es, hasta el 21 de septiembre de 2003.

Ahora bien, como la obligación pendiente de pago corresponde a la declaración de renta del año gravable 1996, esto es, una obligación que se encuentra pendiente de pago a 31 de diciembre de 2005, según el artículo 12 de la Ley 1066 de 2006, la tasa a aplicar es la vigente a 31 de diciembre de 2005, es decir, el 20.63%.

Por medio de la Resolución 6282-1422 del 4 de septiembre de 2009, la DIAN reconoció un saldo a favor del contribuyente de \$6.545.673.000 como pago en exceso generado por IVA sexto bimestre de 2006 y ordenó compensar \$4.992.490.000 (por impuesto \$1.881.321.000 e intereses \$3.111.169.000) del valor reconocido, a renta 1996, según sentencia proferida por el Consejo de Estado¹.

¹ Sentencia del 26 de marzo de 2009, exp. 15969 C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

La DIAN, en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto en contra del anterior acto administrativo, señaló lo siguiente²:

“...los intereses moratorios fueron liquidados desde los vencimientos de cada una de las cuotas, comenzando por: cuota dos de fecha 11 de abril de 1997, cuota tres de junio de 1997, cuota cuatro 13 de agosto de 1997 y cuota cinco del 16 de octubre de 1997, hasta la fecha de septiembre de 2003 que fue la determinada en la aplicación del artículo 634-1 del Estatuto Tributario, teniendo en cuenta los dos (2) años después de haber sido admitida la demanda.

En segundo lugar, no se puede aplicar lo solicitado por el recurrente, es decir la tasa de interés del veinte punto sesenta y tres por ciento (20.63%), por cuanto al entrar en vigencia la Ley 1066 de 2006 que estipula la aplicación del cálculo y causación de la tasa descrita para los intereses moratorios que son objeto de discusión, se encontraban suspendidos desde el 20 de septiembre de 2003, hasta tanto no se resolviera definitivamente la determinación del tributo por la jurisdicción de lo contencioso administrativo; se observa que el contribuyente allegó con el recurso el auto admisorio de la demanda de fecha 21 de septiembre de 2001 (folio 165) y proceso No. 15962 dentro del cual se profirió sentencia del 06 de mayo de 2009 (folios 166 a 185), circunstancia que constituye una garantía adicional a favor del contribuyente para acceder libremente ante la administración de justicia.

Por tanto, al tenerse como una fecha cierta la del 20 de septiembre de 2003, como concluyente para tener en cuenta en la tasación de los intereses moratorios, la cual fue fijada en el veinte (sic) seis punto cuarenta por ciento (26.40%) de conformidad con el Decreto 1725 de 2003 para el interés moratorio con vigencia desde el 1º de julio de 2003 al 31 de octubre de 2003, es esa la tasa porcentual y no otra la de aplicación legal para el capital adeudado tal como lo liquidó la administración en la resolución impugnada por valor de \$3.111.169.000 objeto de estudio”.

² Folio 150 c.p.

Con fundamento en lo expuesto, el demandante solicitó se declare la nulidad de los actos administrativos demandados en relación con la liquidación de los intereses de mora y a título de restablecimiento del derecho se ordene la devolución del mayor valor compensado improcedentemente, los intereses liquidados en forma errónea, más los intereses a que haya lugar hasta el giro efectivo de los valores improcedentemente compensados en aplicación del artículo 863 del Estatuto Tributario.

Falta de explicación sumaria respecto de la forma como se liquidaron los intereses de mora

La Administración, en la Resolución 6882-1422 del 14 de septiembre de 2009, no señaló la tasa aplicable para la determinación de los intereses de mora, el periodo liquidado ni demás elementos que permitan al contribuyente ejercer el derecho de contradicción.

El acto recurrido adolece de motivación que permitiera al contribuyente controvertir de manera eficaz los argumentos de la Administración, con lo que se viola el derecho de defensa previsto en el artículo 29 de la Constitución Política.

Falta de comunicación de la certificación que determina la tasa aplicable con base en la cual la DIAN efectuó la compensación

La DIAN no dio traslado a ECOPETROL de la certificación del 1º de septiembre de 2009, expedida por el Jefe de la División de Gestión de Cobranzas, con base en la cual efectuó la compensación y que contiene la forma y la tasa con la que se liquidaron los intereses.

Esa circunstancia vulnera el derecho de defensa de la actora y desconoce que las simples certificaciones no constituyen título ejecutivo según el artículo 828 del Estatuto Tributario.

1.4 Oposición

La DIAN pidió negar las pretensiones de la actora por las siguientes razones:

Desconocimiento de la prueba de la tasa de interés aplicada en los actos demandados

La actora alegó que la DIAN no le informó la tasa de interés que aplicó en los actos administrativos demandados.

La Administración precisó que mediante oficio 1-31-201-244-440-167 del 8 de febrero de 2010, el Jefe de la División de Gestión de Cobranzas de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, remitió las certificaciones y liquidaciones expedidas para realizar las compensaciones por concepto del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 1996.

Dentro de los documentos allegados figura la “certificación de deudas para solicitud de devoluciones y/o compensaciones” del expediente DI 2006 2009 1245

correspondiente al saldo a favor originado por IVA del sexto bimestre de 2006 en cuantía de \$6.545.673.000, en la cual se registra que adeuda los siguientes conceptos:

Concepto: Renta

Año: 1996

Impuesto: \$1.881.321.000

Intereses: \$3.111.169.000

En la misma certificación, en el espacio correspondiente a observaciones, se anotó lo siguiente: *“Intereses liquidados de acuerdo al artículo 641-1 del Estatuto Tributario, con lo cual se liquidan (causan) a la tasa vigente al cumplirse los dos años de admitida la demanda, esto es, al 20/09/03 cuando la tasa era el 26.4%”.*

En el folio 216 del expediente figura la liquidación de intereses diarios de impuesto e intereses determinados por cada cuota, en donde se evidencia que la tasa anual aplicada en la liquidación que corresponde al 26.40%, según se muestra a continuación:

Cuota No	Valor impuesto	Valor intereses	Fechas de liquidación
Cuota 2	\$660.928.000	\$1.124.831.000	11/04/97 al 20/09/03
Cuota 3	566.510.000	938.737.000	12/06/97 al 20/09/03
Cuota 4	472.091.000	761.109.000	13/08/97 al 20/09/03
Cuota 5	188.836.000	295.702.000	16/10/97 al 20/09/03
TOTAL	\$1.888.365.000	\$3.120.379.000	

Menos compensaciones por pagos en exceso originados en otras declaraciones (retefuente periodo 5 de 2005)

Resolución	Valor impuesto	Valor intereses
-------------------	-----------------------	------------------------

	compensado	compensados
Res 608-788	\$526.000	\$687.000
Res 608-931	165.000	215.000
Res 608-930	1.644.000	2.149.000
Res 608-789	4.698.000	6.144.000
Res 608-932	11.000	15.000
Totales	\$7.044.000	\$9.210.000

Según lo expuesto, para establecer el saldo insoluto por concepto de impuesto e intereses correspondientes al impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable 1996, a cargo del contribuyente, se resta del total de impuesto e intereses liquidados en el primer cuadro, el total de impuesto e intereses compensados que se muestra en el segundo cuadro, así:

Total impuesto liquidado	\$1.888.365.000
(menos) Total impuesto compensado otros impuestos	7.044.000
Total impuesto a compensar con cargo al pago en exceso originado en Ventas B. 6 año 2006	\$1.881.321.000

Total intereses liquidados tasa 26.4%	\$3.120.379.000
(Menos) Total intereses compensado otros impuestos	9.210.000
Total impuesto a compensar con cargo al pago en exceso originado en Ventas B. 6 año 2006	\$3.111.169.000

Así, contrario a lo afirmado por el actor, es claro que la información aportada por la División de Gestión de Cobranzas con relación a la liquidación del impuesto e intereses que fueron compensados a renta año gravable 1996, con cargo al pago en exceso originado en la declaración del impuesto sobre

las ventas del sexto bimestre de 2006, esto es, la “certificación de deudas para solicitud de devoluciones y/o compensaciones” y la liquidación de los mismos, fue suficiente para determinar la tasa de interés con que fueron liquidados los intereses compensados mediante los actos demandados.

La DIAN se fundamentó en la información remitida por la División de Cobranzas de Grandes Contribuyentes y confirmó a la actora que la tasa de interés con que se liquidaron los intereses compensados en el acto recurrido correspondió al 26.4% anual, por las razones que se precisarán al abordar el estudio del segundo cargo formulado en la demanda.

Tasa de interés moratorio aplicable

Según el artículo 634 del Estatuto Tributario se causaron intereses moratorios a partir del vencimiento del término en que debió pagarse el impuesto, de conformidad con los plazos establecidos para el efecto; esto es, el 11 de abril de 1997 según lo establecido en el artículo 9 del Decreto 2300 de 1996.

No obstante lo anterior, el artículo 634-1 ibídem, contempla la suspensión de los intereses moratorios en los siguientes términos: *“Después de dos años contados a partir de la fecha de admisión de la demanda ante la jurisdicción contenciosa administrativa, se suspenderán los intereses moratorios a cargo del contribuyente hasta la fecha en que quede ejecutoriada la providencia definitiva”*.

En consecuencia, la DIAN en la liquidación de intereses realizada para efectos de certificar la deuda vigente del contribuyente por concepto de impuesto sobre la renta por el año gravable 1996, para ser compensada con

el pago en exceso originado en el impuesto sobre las ventas correspondiente al sexto bimestre de 2006, realizó el cálculo desde el plazo establecido por la ley para el cumplimiento de la obligación tributaria (11 de abril de 1997) hasta el 20 de septiembre de 2003, esto es, dos años siguientes a la admisión de la demanda dentro de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho instaurada contra los actos de determinación del impuesto sobre la renta mencionado.(21 de septiembre de 2001)

Es decir, que con posterioridad al 20 de septiembre de 2003 la causación de intereses moratorios fue suspendida por orden legal, sin que con posterioridad a la fecha de ejecutoria de la sentencia de segunda instancia proferida por el Consejo de Estado se reanudara la causación de los mismos, por cuanto para esa fecha ya existían unos saldos a favor del contribuyente a título de pagos en exceso a ser compensados a la deuda por concepto de renta.

En cuanto a la tasa de interés moratorio aplicable, se observa que el artículo 12 de la Ley 1066 de 2006, que modificó el artículo 635 del Estatuto Tributario, establece lo siguiente:

“Para efectos tributarios y frente a obligaciones cuyo vencimiento legal sea a partir del 1º de enero de 2006, la tasa de interés moratorio será la tasa equivalente a la tasa efectiva de usura certificada por la Superintendencia Financiera de Colombia para el respectivo mes de mora.

Las obligaciones con vencimiento anterior al 1º de enero de 2006 y que se encuentren pendientes de pago a 31 de diciembre de 2005, deberán liquidar y pagar intereses moratorios a la tasa vigente el 31 de diciembre de 2005 por el tiempo de mora transcurrido hasta ese día, sin perjuicio de los intereses que se generen a partir de esa fecha a la tasa y condiciones establecidas en el inciso anterior”.

El artículo 635 ibídem, antes de la reforma introducida por la Ley 1066 de 2006 señalaba lo siguiente:

“Para efectos tributarios, a partir del 1º de marzo de 2004 la tasa de interés moratorio será equivalente a la tasa promedio efectiva de usura, menos cuatro puntos, determinada con base en la certificación que expida la Superintendencia Bancaria durante el cuatrimestre anterior. La tasa de interés al que se refiere el presente artículo será determinada por el Gobierno Nacional cada cuatro meses”.

La reforma introducida por la Ley 1066 de 2006 frente a este artículo se refiere a que la tasa de interés moratorio ya no será equivalente a la tasa promedio efectiva de usura determinada por el Gobierno Nacional, sino que corresponderá a la tasa efectiva de usura certificada por la Superintendencia Financiera para el respectivo mes de mora.

Así, para efectos de delimitar su aplicación, el legislador previó que para las obligaciones cuyo vencimiento fuera a partir de enero de 2006 se aplicaría la tasa introducida con la reforma; mientras que para las obligaciones con vencimiento anterior al 1º de enero de 2006 y que se encontraban pendientes de pago a 31 de diciembre de 2005, los intereses moratorios se debían liquidar a la tasa vigente a 31 de diciembre de 2005 por el tiempo de mora transcurrido hasta ese día.

En consecuencia, la aplicación de la tasa de interés moratorio vigente a junio de 2006 se predica para los intereses generados hasta esa fecha; es decir, la norma hace una presunción que a esta fecha se están generando intereses de mora.

Según el artículo 634-1 del Estatuto Tributario, se suspenden los intereses moratorios a cargo del contribuyente una vez transcurridos dos años contados a partir de la admisión de la demanda ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo.

A la fecha de entrada en vigencia de la Ley 1066 de 2006 y en las fechas de corte indicadas en la misma norma para efectos de la aplicación de la nueva tasa de usura, no se estaban generando intereses de mora, por cuanto los mismos se encontraban suspendidos en virtud de norma legal, es decir, que a esa fecha ya no se causaban intereses moratorios.

La DIAN no aplicó la tasa vigente al 28 de julio de 2006 (20.63%) sino la fijada por el Gobierno Nacional mediante el Decreto 1725 de 2003 para el interés moratorio con vigencia desde el 1 de julio de 2003 al 31 de octubre de 2003 (26.40%) por cuanto la fecha cierta de causación de intereses era el 20 de septiembre de 2003, es decir, dentro de los dos años siguientes al auto admisorio de la demanda, momento a partir del cual se suspendía su causación hasta tanto se proferiera sentencia definitiva.

Explicación sumaria respecto de la forma como se liquidaron los intereses de mora

No existe la alegada falta de motivación del acto administrativo de compensación, toda vez que en el citado acto se precisaron los fundamentos de hecho y de derecho que llevaron a la DIAN a adoptar la decisión de compensar parte del saldo en exceso generado por concepto de IVA por el sexto bimestre de 2006 al impuesto sobre la renta correspondiente al año 1996, que cuenta con soporte documental en el expediente del proceso administrativo respectivo, tal como la certificación y liquidación emitida por la

División de cobranzas para determinar los intereses moratorios que fueron compensados en el acto recurrido.

Comunicación de la certificación que determina la tasa aplicable con base en la cual la DIAN efectuó la compensación

La certificación emitida por el Grupo Interno de Trabajo de Cobranzas por medio de la cual se precisa la suma a compensar, es un acto de trámite que permite a la DIAN conocer la información necesaria para proferir el acto definitivo que resuelve el fondo del asunto planteado.

Por tratarse de un acto de trámite, según los artículos 43 y 49 del Código Contencioso Administrativo, no requiere ser notificado al contribuyente en el proceso de discusión, toda vez que no tiene la vocación de ser decisorio y en su contra no procede ningún recurso.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A”, mediante providencia del 17 de mayo de 2012, declaró la nulidad parcial de los actos demandados. Los fundamentos de la decisión se resumen así:

Desconocimiento de la prueba de la tasa de interés aplicada en los actos demandados

El objeto de la prueba solicitada en el recurso de reconsideración fue la de determinar si se *“utilizaron procedimientos idénticos en todas las resoluciones que se han expedido para compensar el pago del mayor impuesto de renta del año gravable 1996 de ECOPETROL”*.

La DIAN, en respuesta al derecho de petición presentado por el demandante entregó copia del documento denominado: “*certificación de deudas para solicitud de devoluciones y/o compensaciones*” en el que se precisa que la DIAN, para el 6º bimestre de 2006 estableció un saldo a favor del contribuyente con el que compensa los intereses correspondientes al impuesto de renta del año 1996, con una tasa del 26.4%.

En consecuencia, la Administración no violó el derecho al debido proceso del contribuyente.

Tasa de interés moratorio aplicable

Conforme con lo dispuesto en el Decreto 2300 de 1996, el 11 de abril de 1997 la sociedad demandante presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 1996.

Posteriormente, la actora demandó las resoluciones por medio de las cuales se determinó oficialmente el impuesto; la demanda fue admitida el 21 de septiembre de 2001, razón por la que la causación de los intereses moratorios se suspendió a partir del 21 de septiembre de 2003 y sólo volverían a causarse cuando quedara ejecutoriada la sentencia de segunda instancia, y toda vez que el contribuyente para dicha fecha, en su cuenta corriente, tenía un saldo a favor, no se generaron más intereses, pues los ya causados fueron pagados con el excedente del IVA del sexto bimestre de 2006.

La DIAN afirma que los intereses moratorios se liquidaron con la tasa prevista en el Decreto 1725 de 2003 que regía entre el 1º de julio de 2003 y

el 31 de octubre de 2003 (26.40%), toda vez que la fecha cierta de su causación era el 20 de septiembre de 2003, a partir de la cual se suspendió su causación según el artículo 634-1 del Estatuto Tributario.

En consecuencia, la discusión se centra en establecer si los intereses causados corresponden al 26.4% liquidados por la Administración según el Decreto 1725 de 2003, o como lo afirma el contribuyente debieron liquidarse al 20.63%.

El Tribunal precisó que los intereses se causaron hasta el 20 de septiembre de 2003, por cuanto a partir de esa fecha y en virtud de la admisión de la demanda que se interpuso en contra de los actos administrativos que determinaron el impuesto sobre la renta a cargo de la actora por el año gravable 1996, fueron suspendidos y con posterioridad a dicha fecha no se causaron.

Así, la fecha hasta la que efectivamente se causaron los intereses es el 20 de septiembre de 2003, pero, sin embargo, aun causados, la Administración no podía hacerlos exigibles por cuanto la demanda sobre el proceso de determinación del impuesto sobre la renta del año 1996 se encontraba en curso.

Toda vez que la sentencia en tal proceso quedó ejecutoriada el 16 de abril de 2009, el régimen aplicable para la determinación de la tasa de liquidación de los intereses era el señalado en el artículo 12 de la Ley 1066 de 2006 que modificó el artículo 635 del Estatuto Tributario, ello por cuanto uno es el momento de causación de la obligación y otro el de la exigibilidad.

En el caso concreto, la deuda de los intereses, con todo y que se suspendió su ocurrencia por disposición legal, se causó hasta el 20 de septiembre de 2003.

No se causaron con posterioridad, habida cuenta de que los intereses se encontraban suspendidos y dicha situación persistió porque al quedar ejecutoriada la sentencia del proceso de determinación, la DIAN ostentaba en ese momento el derecho a compensar dicha deuda al existir un pago en exceso del contribuyente correspondiente al impuesto sobre las ventas del 6º bimestre de 2006.

Por tal razón, no había lugar a la aplicación del Decreto 1725 de 2003, pues, para el momento de liquidarse la obligación, existía una norma de rango superior, esto es, el artículo 12 de la Ley 1066 de 2006, que determinó la tasa aplicable a ese tipo de deudas de manera específica y excluyente de otro tipo de ordenamientos, máxime de rango inferior.

En consecuencia, el *a quo* precisó que los intereses moratorios objeto de la compensación debieron liquidarse a la tasa vigente a 31 de diciembre de 2005 (20.63%), razón por la que declaró la nulidad parcial de los actos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, ordenó la devolución a la actora de \$651.049.000 que corresponden al valor compensado en exceso por parte de la DIAN en la Resolución No. 6282-1422 del 4 de septiembre de 2009 y resultante de la aplicación errónea de la tasa de interés de 26.40%.

Señaló que la anterior cifra se actualiza con fundamento en el artículo 1617 del Código Civil, que contempla una tasa de interés del 6% anual. Estos intereses se deberán liquidar desde el 10 de enero de 2007, fecha en la que

el contribuyente realizó el pago del impuesto sobre las ventas correspondiente al 6º bimestre de 2006, hasta el 4 de septiembre de 2009, fecha en la que se ordena devolver la suma de \$1.553.183.000, de allí que dicho monto se debe calcular sobre el valor erróneamente compensado, esto es, \$651.049.000.

Por otra parte señaló que sobre el valor a devolver se deben tasar los intereses moratorios a partir del 9 de septiembre de 2009, día en que se hace exigible la obligación de devolver el saldo a favor de acuerdo con lo establecido en el artículo 855 del Estatuto Tributario, hasta la fecha en la que se gire el cheque o se emita el título en el que se ordene el pago de los \$651.049.000, suma erróneamente compensada, de acuerdo con lo establecido en el inciso tercero del artículo 863 ibídem.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandada** fundamentó el recurso de apelación así:

Legalidad de la compensación del saldo a favor originado en el impuesto sobre las ventas del sexto bimestre de 2006 al impuesto sobre la renta del año gravable 1996

Contrario a lo estimado por el a quo, la tasa de interés aplicable al caso concreto para efectos de liquidar los intereses moratorios generados con ocasión del impuesto por pagar correspondiente al impuesto sobre la renta del año gravable 1996, corresponde al 26.4% determinada en el Decreto 1725 de 2003, que fijó el interés moratorio con vigencia desde el 1º de julio de 2003 al 31 de octubre del mismo año, con fundamento en las siguientes consideraciones:

Los intereses moratorios liquidados y que son precisamente objeto de discusión, tuvieron su origen en el mayor impuesto liquidado por el Consejo de Estado en el proceso adelantado contra los actos de determinación del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 1996.

Según los artículos 634 y 634-1 del Estatuto Tributario, se causaron a partir del vencimiento del término en que debió pagarse el impuesto de conformidad con los plazos previstos para el efecto, (11 de abril de 1997, según lo establecido en el artículo 9 del decreto 2300 de 1996), hasta el 20 de septiembre de 2003, fecha correspondiente a los dos años siguientes a la admisión de la demanda dentro de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho instaurada contra los actos de determinación del impuesto sobre la renta del año 1996. (21 de septiembre de 2001)

Así, con posterioridad al 20 de septiembre de 2003, la causación de intereses moratorios se suspendió por disposición legal, sin que con posterioridad a la fecha de ejecutoria de la sentencia de segunda instancia proferida por el Consejo de Estado se reanudara la causación, por cuanto para esa fecha ya existían unos saldos a favor del contribuyente, a título de pagos en exceso, para compensar a la deuda por concepto de renta.

Tasa de interés moratorio aplicable

La modificación efectuada por la Ley 1066 de 2006 al artículo 635 del Estatuto Tributario, consistió en que la tasa de interés moratorio ya no sería equivalente a la tasa promedio efectiva de usura determinada por el gobierno

nacional, sino que correspondería a la tasa efectiva de usura certificada por la Superintendencia Financiera para el respectivo mes de mora.

Así, para efectos de delimitar la aplicación de la modificación introducida por la mencionada ley, el inciso segundo del artículo 12 de la Ley 1066 de 2006 precisó que para las obligaciones cuyo vencimiento fuera a partir de enero de 2006, se aplicaría la tasa introducida con la reforma, mientras que para las obligaciones con vencimiento anterior al 1º de enero de 2006 y que se encontraran pendientes de pago a 31 de diciembre de 2005, los intereses moratorios se debían liquidar a la tasa vigente a 31 de diciembre de 2005 por el tiempo de mora transcurrido hasta ese día.

En el caso concreto operó la suspensión de los intereses moratorios prevista en el artículo 634-1 del Estatuto Tributario y toda vez que a la fecha de entrada en vigencia de la Ley 1066 de 2006 ya existía una fecha cierta de causación de los intereses moratorios originados en el mayor impuesto a pagar por concepto del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 1996, la DIAN no aplicó la tasa de interés vigente al 28 de julio de 2006, esto es, el 20.63%, sino la fijada en el Decreto 1725 de 2003 del 26.40%, por cuanto la fecha cierta de causación de intereses era el 20 de septiembre de 2003; luego, al no estarse generando los mencionados intereses de mora a la entrada en vigencia de la Ley 1066 de 2006, se aplica la norma vigente al momento de su determinación.

Improcedencia de pago de intereses legales de que trata el artículo 1617 del Código Civil.- Prohibición de fallo *extra petita* en materia contencioso administrativa

La condena realizada por el a quo frente al reconocimiento de intereses legales a cargo de la DIAN y en favor de la actora por \$103.517.000 por concepto de los intereses legales de que trata el artículo 1617 del Código Civil, es improcedente, en la medida en que en la demanda no se solicitó el reconocimiento de intereses corrientes ni legales, siendo el fallo *extra petita*.

La reglamentación sobre la procedencia del reconocimiento de intereses por parte de la DIAN a los contribuyentes, por pagos en exceso o pagos de lo no debido, se encuentra prevista en el artículo 863 del Estatuto Tributario, norma especial en materia tributaria que debe ser aplicada de manera preferente a cualquier otra de carácter general.

Ahora bien, si en gracia de discusión el Consejo de Estado considera procedente el reconocimiento de intereses legales, solicitó se revise el cálculo realizado, por cuanto la tasa de interés diaria fue la resultante de dividir el 6% en 360 días, y para efectos tributarios, según la Ley 1066 de 2006, los intereses deben calcularse con base en los 365 días del año.

Improcedencia del reconocimiento de intereses moratorios

Al ser procedente la compensación realizada por la DIAN en los actos demandados, la Administración reconoció, compensó y devolvió el pago en exceso derivado de la declaración de IVA del sexto bimestre de 2006, el 4 de septiembre de 2009, esto es, dentro de los treinta días hábiles siguientes a la solicitud de devolución presentada por la sociedad actora (24 de julio de 2009), en consecuencia, no existe mora y no procede el reconocimiento de los intereses alegados.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN EN SEGUNDA INSTANCIA

La demandada presentó alegatos de conclusión, en los que reiteró los argumentos expuestos a lo largo del trámite de primera instancia.

La sociedad demandante reiteró los argumentos expuestos en la demanda.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Ministerio Público no emitió concepto.

CONSIDERACIONES

1. Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandada y de acuerdo con la decisión adoptada por el *a quo*, el problema jurídico que corresponde resolver en la presente instancia se concreta en establecer: i) si la tasa de interés aplicable para efectos de liquidar los intereses moratorios generados con ocasión del impuesto a cargo correspondiente al impuesto sobre la renta por el año gravable 1996, corresponde al 26.4% determinada en el Decreto 1725 de 2003 (con vigencia del 1º de julio de 2003 al 31 de octubre de 2003) o si corresponde al 20.63% (vigente a 31 de diciembre de 2005), según el artículo 12 de la Ley 1066 de 2006, como lo afirma la parte actora y lo aceptó el Tribunal en la sentencia apelada; ii) la alegada improcedencia del pago de intereses legales de que trata el artículo 1617 del Código Civil; iii) la alegada improcedencia del reconocimiento de intereses moratorios.

2. Lo probado en el proceso

2.1- El 11 de abril de 1997, ECOPETROL S.A. presentó la declaración de renta por el año gravable 1996, en la que determinó un saldo a pagar de \$230.215.731.000.

2.2- Mediante Liquidación Oficial de Revisión 310642000000024 del 9 de marzo de 2000, la DIAN modificó la declaración presentada y determinó un impuesto a cargo de \$257.249.182.000, acto administrativo que fue confirmado mediante resolución del 5 de abril de 2001.

2.3- Mediante auto del 21 de septiembre de 2001, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca admitió la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho interpuesta en contra de los anteriores actos administrativos (radicado 25000-23-27-000-2001-09807-01).

2.4- Por medio de la sentencia del 26 de marzo de 2009, (radicado 25000-23-27-000-2001-09807-02 - 15962) ejecutoriada el 16 de abril del mismo año, el Consejo de Estado resolvió en segunda instancia el asunto propuesto, modificó la sentencia apelada (del 26 de enero de 2006) y determinó un total saldo a pagar por \$232.104.096.000.

2.5- La causación de intereses moratorios se suspendió entre el 21 de septiembre de 2003 y el 16 de abril de 2009 en virtud de lo dispuesto en el artículo 634-1 del Estatuto Tributario.

2.6- Por otra parte, el 20 de mayo de 2008 la División de Liquidación de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá practicó la Liquidación Oficial de Corrección del impuesto sobre las

ventas No. 310642008000024 en la que disminuyó el saldo a pagar de \$128.463.669.000 a \$121.917.996.000, generando una diferencia de \$6.545.673.000.

2.7- El 24 de julio de 2009, ECOPETROL S.A. presentó la solicitud de devolución y/o compensación por \$6.545.673.000.

2.8- El 4 de septiembre de 2009, la DIAN profirió la Resolución 6282-1422 en la que ordenó la compensación de \$4.992.490.000, así: impuesto sobre la renta año 1996, por impuesto: \$1.881.321.000, intereses \$3.111.169.000 y ordenó la devolución de \$1.553.183.000.

2.9- En contra del anterior acto administrativo, la actora presentó el recurso de reconsideración por no estar de acuerdo con la compensación en cuanto a los intereses de mora determinados respecto al impuesto sobre la renta por el año gravable 1996.

2.10- Por medio de la Resolución 1046 del 22 de septiembre de 2010, la DIAN confirmó el acto recurrido, por considerar que la tasa aplicable es la vigente entre el 1º de julio de 2003 y el 31 de octubre de 2003 (26.40%) según el Decreto 1725 de 2003.

3. Tasa de interés moratorio aplicable

3.1- Según la apelante, la DIAN aplicó la tasa de interés moratorio fijada en el Decreto 1725 de 2003 del 26.40%, por considerar que la fecha cierta de causación de intereses era el 20 de septiembre de 2003, esto es, antes de operar la suspensión de los intereses moratorios prevista en el artículo 634-1 del Estatuto Tributario, por lo que al no estarse generando los mencionados intereses de mora (por efectos del artículo 634-1 ibídem) a la entrada en

vigencia de la Ley 1066 de 2006, se aplica la norma vigente a su determinación.

El artículo 634-1 del Estatuto Tributario señala lo siguiente:

*(...) “Art. **634-1. Suspensión de los intereses moratorios.** Después de dos años contados a partir de la fecha de admisión de la demanda ante la jurisdicción contenciosa administrativa, se suspenderán los intereses moratorios a cargo del contribuyente hasta la fecha en que quede ejecutoriada la providencia definitiva”.*

3.2- En virtud del anterior postulado, es claro que el cobro de los intereses moratorios se debe efectuar desde el momento en que se hace exigible la obligación hasta la fecha en que se cumplan dos años de haberse admitido la demanda ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo. Una vez quede ejecutoriada la providencia definitiva, se causan nuevamente los respectivos intereses moratorios hasta cuando se efectúe el correspondiente pago de la obligación.

3.3- Ahora bien, señala el artículo 12 de la Ley 1066 de 2006 lo siguiente:

ARTÍCULO 12. Modifíquese el artículo 635 del Estatuto Tributario, el cual queda así:

“Artículo 635. Determinación de la tasa de interés moratorio. Para efectos tributarios y frente a obligaciones cuyo vencimiento legal sea a partir del 1o de enero de 2006, la tasa de interés moratorio será la tasa equivalente a la tasa efectiva de usura certificada por la Superintendencia Financiera de Colombia para el respectivo mes de mora.

Las obligaciones con vencimiento anterior al 1o de enero de 2006 y que se encuentren pendientes de pago a 31 de diciembre de 2005, deberán liquidar y pagar intereses moratorios a la tasa vigente el 31 de diciembre de 2005 por el tiempo de mora transcurrido hasta este día, sin perjuicio de los intereses que se generen a partir de esa fecha a la tasa y condiciones establecidas en el inciso anterior.

*PARÁGRAFO. Lo previsto en este artículo y en el artículo 867-1 tendrá efectos en relación con los impuestos nacionales, departamentales, municipales y distritales".
(subraya la Sala)*

De acuerdo con los términos del inciso segundo de la disposición antes transcrita, dos son los presupuestos para que se aplique la tasa de interés moratorio vigente a 31 de diciembre de 2005 a saber: que la obligación de pagar el impuesto haya vencido con anterioridad al 1º de enero de 2006 y que a 31 de diciembre de 2005, dicha obligación se encuentre pendiente de pago.

3.4- Ahora bien, según la misma norma, los intereses de mora que se generen con posterioridad al 31 de diciembre de 2005, esto es a partir del 1 de enero de 2006, se liquidarán a la tasa efectiva de usura certificada por la Superintendencia Financiera de Colombia para el respectivo mes de mora.

3.5- La Sala observa que en el caso concreto, se cumplen los dos presupuestos que señala la norma referenciada para que se aplique la tasa de interés vigente a 31 de diciembre de 2005, esto es la tasa del 20.63%, así:

- a. El término para pagar (declarar) el impuesto de impuesto de renta del año gravable 1996, venció el 11 de abril de 1997, de acuerdo con los

plazos establecidos en el artículo 9 del Decreto 2300 de 1996, esto es con anterioridad al 1º de enero de 2006.

- b. A 31 de diciembre de 2005, el mayor impuesto determinado por la administración mediante liquidación oficial de revisión se encontraba pendiente de pago, toda vez a que, para esa fecha, el proceso de nulidad y restablecimiento del derecho en el que se cuestionó la legalidad de la liquidación oficial se encontraba en curso.

3.6- En cuanto a los intereses de mora causados a partir del 1 de enero de 2006, según la misma disposición se aplicaría la tasa efectiva de usura certificada por la Superintendencia Financiera para el respectivo mes de mora.

3.7- En los dos casos, esto es, respecto de los intereses de mora causados entre el 11 de abril de 1997, fecha en que debía realizarse el pago del impuesto de renta y el 31 de diciembre de 2005, fecha que señala la norma como límite para la aplicación de la tasa de interés vigente a esa fecha (20.63%); así como respecto de los intereses causados a partir del 1º de enero de 2006, debe tenerse en cuenta el término de suspensión de intereses de los dos años previsto en el artículo 634-I del Estatuto Tributario.

3.8- Así, no se causaron intereses de mora por el término comprendido entre el 21 de septiembre de 2003, fecha en que vencieron los dos años a partir de la admisión de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho, y el 16 de abril de 2009, fecha de ejecutoria de la sentencia que decidió en forma definitiva sobre dicha demanda.

3.9- Lo anterior porque en virtud del artículo 634-1 del Estatuto Tributario, el cobro de los intereses moratorios se debe efectuar desde el momento en que se hace exigible la obligación, hasta la fecha en que se cumplan dos años de haberse admitido la demanda ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, a partir de este momento se suspende el cobro de los intereses, en espera de que la providencia que pone fin al proceso quede ejecutoriada, momento desde el cual, nuevamente se causan los respectivos intereses moratorios, hasta cuando se efectúe el correspondiente pago de la obligación.

3.10- Ahora bien, no puede ser de recibo la afirmación de la entidad demandada, a cerca de que la fecha de causación de intereses era el 20 de septiembre de 2003 y que, por tanto, la tasa aplicable era la fijada en el Decreto 1725 de 2003, del 26.40% y que por no estarse generando intereses de mora a la entrada en vigencia de la Ley 1066 de 2006, *“se aplicaba la norma vigente a su determinación”*, puesto que tal interpretación resulta contraria a derecho por las siguientes razones.

3.11- Independientemente de que a la entrada en vigencia de la Ley 1066 de 2006 no se estuvieran causando intereses de mora, en virtud de la suspensión prevista en el artículo 634-1, la misma ley estableció cual era la tasa de interés aplicable a las obligaciones pendientes de pago a 31 de diciembre de 2005, de manera que si a esa fecha la obligación estaba pendiente de pago, como es el caso, esa y no otra era la tasa aplicable para liquidar los intereses de mora, por disposición expresa del legislador.

3.12- Cosa distinta es que para efectos de liquidar los intereses de mora cuando se hizo exigible el pago, esto es, el 19 de abril de 2009, fecha de ejecutoria de la sentencia que decidió en forma definitiva la demanda de

nulidad y restablecimiento del derecho, se tuviera en cuenta el término de suspensión de intereses, lo cual no contraría la Ley 1066 de 2006.

3.13- Además, para la fecha en que la administración realizó la liquidación de intereses de mora sobre el impuesto de renta del año 1996, adeudado por la sociedad actora, esto es, cuando expidió la resolución objeto de la demanda, el 4 de septiembre de 2009, la Ley 1066 de 2006 ya se encontraba vigente, y su aplicación es obligatoria.

3.14- De manera que si por disposición de dicha ley, los intereses de mora respecto de dicha obligación se causan a la tarifa vigente a 31 de diciembre de 2005, no podía aplicarse la tarifa del 26.40% establecida en el Decreto 1725 de 2003, porque con tal actuación se estaría violando la ley, que al modificar la tasa de interés moratorio estableció una norma de transición que permitiera unificar la forma de liquidación de intereses de las obligaciones pendientes de pago.

3.15- Conforme con lo expuesto la Sala concluye:

- Entre el 11 de abril de 1997 y el 20 de septiembre de 2003 se causaron intereses de mora a la tasa del 20.63%, en aplicación del artículo 12 de la Ley 1066 de 2006.
- Entre el 21 de septiembre de 2003 y el 15 de abril de 2009 operó el término de suspensión de causación de intereses de mora en aplicación del artículo 634-1 del Estatuto Tributario.
- A partir del 16 de abril de 2009, fecha de ejecutoria de la sentencia de nulidad y restablecimiento del derecho, eventualmente se causan

intereses a la tarifa certificada por la Superintendencia Financiera para cada mes de mora.

- Pero, teniendo en cuenta que el 20 de mayo de 2008 la Administración profirió la liquidación de corrección en virtud de la cual determinó el saldo a favor por el 6º. Bimestre de IVA, que fue objeto de compensación mediante los actos acusados, desde esa fecha no se causaron intereses de mora sobre la obligación objeto de compensación.

3.16- En consecuencia, acorde con lo expuesto por el a quo, los intereses moratorios objeto de la compensación deben liquidarse a la tasa vigente al 31 de diciembre de 2005, esto es, 20.63%. Por tal razón, procede la devolución de la suma de \$651.049.000 que corresponde al valor compensado en exceso por la DIAN en la Resolución No. 6282-1422 del 4 de septiembre de 2009 y resultante de la aplicación errónea de la tasa de interés del 26.40%. No prospera el cargo.

4. Sobre la alegada improcedencia de pago de intereses legales de que trata el artículo 1617 del Código Civil

4.1 Según el apelante, la condena realizada por el a quo frente al reconocimiento de los intereses legales de que trata el artículo 1617 del Código Civil a cargo de la DIAN y en favor de la actora por \$103.517.000 es improcedente, en la medida en que en la demanda no se solicitó el reconocimiento de intereses corrientes ni legales, siendo el fallo *extra petita*.

4.2 Observa la Sala que el fallo impugnado desconoció los principios de jurisdicción rogada y congruencia, porque no limitó su análisis a los cargos

de la demanda, sino que adoptó una decisión extra petita, en cuanto reconoció intereses legales previstos en el artículo 1617 del Código Civil en favor de la sociedad demandante y a cargo de la DIAN por \$103.517.000, sin que la demandante lo hubiera solicitado.

4.3 Se debe tener en cuenta que, a título de restablecimiento del derecho, la sociedad demandante solicitó lo siguiente:

c. Que como consecuencia de las declaraciones anteriores, se restablezca en su derecho a ECOPETROL S.A. NIT 899.999.068-1, ordenando la devolución de la suma de \$651.049.000, más los intereses moratorios causados de conformidad con los artículos 863, 864 y 635 del Estatuto Tributario.

d. Que se condene a la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales al pago de intereses moratorios sobre la suma que fue compensada en los actos administrativos demandados, desde el momento en que se reconoció el pago en exceso a favor de ECOPETROL S.A., es decir con la expedición de la Resolución No. 6282-422 del 4 de septiembre de 2009, hasta la fecha efectiva de su pago.

4.4 Así, el Tribunal desconoció los artículos 170 del Código Contencioso Administrativo y 305 del Código de Procedimiento Civil, porque excedió los límites de su facultad, ya que decidió sobre peticiones que no hizo el demandante.

4.5 Tal cuestión no podía ser analizada por el a quo, en vista de que no fue planteado en la demanda– marco de competencia del juez de primera instancia en virtud del principio de jurisdicción rogada, motivo por el cual habrá de revocarse la sentencia apelada en este aspecto. Prospera el cargo.

5.- Sobre la procedencia de los intereses corrientes y moratorios

5.1. En cuanto a la procedencia de los intereses a favor del contribuyente, el artículo 863 del Estatuto Tributario, vigente para la época de los hechos, establecía:

“Artículo 863. Modificado L.49/90, art. 44. **Intereses a favor del contribuyente.** Cuando hubiere un pago en exceso o en las declaraciones tributarias resulte un saldo a favor del contribuyente, sólo se causarán intereses corrientes y moratorios, en los siguientes casos:

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

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

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

5.2. Esta disposición regula de manera especial los intereses corrientes y moratorios en materia tributaria, generados, los primeros, por dificultar el Estado la obtención del saldo a favor, y los segundos por la mora en el cumplimiento de los términos para devolver.

De su texto se desprende la exigencia de que se haya presentado una solicitud de devolución. Sin embargo, no requiere que, en esa solicitud, o

durante el trámite de devolución, el contribuyente deba solicitar el reconocimiento de intereses³.

5.3. En ese sentido, independientemente de que en el proceso de devolución de saldos a favor, el contribuyente formule una petición en la solicitud de devolución, o en escrito independiente, los intereses corrientes y moratorios se causan por ministerio de ley, cuando se cumplen los presupuestos establecidos en el artículo 863 *ibídem*⁴, que son los siguientes:

Los intereses corrientes solo se causan cuando el saldo a favor queda en discusión, desde la fecha de notificación del requerimiento especial o, en general, de cualquier otro acto que niegue, total o parcialmente la devolución, y hasta la fecha del acto administrativo o de la providencia judicial que confirme el saldo a favor.

Y, los intereses moratorios se causan desde la fecha de vencimiento del término legal para devolver y hasta cuando la Administración pague efectivamente el saldo a favor del contribuyente⁵.

Como se observa, el legislador delimitó los presupuestos que dan lugar al reconocimiento de los intereses corrientes y moratorios a favor de los

³ Se reitera el criterio de la Sala expuesto en sentencia del 10 de septiembre de 2014, exp. 19091 C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

⁴ Sentencia del 3 de septiembre de 2009, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, exp. 16453.

⁵ La Sala en sentencias del 13 de junio de 2013 exp. 17973 y del 24 de julio de 2015, exp. 19544 precisó que para efectos de establecer el período de causación de los intereses moratorios, la fecha del vencimiento para devolver sólo se toma cuando no se ha discutido el monto a devolver.

contribuyentes en materia tributaria, por lo que su causación y liquidación debe sujetarse a lo dispuesto en el artículo 863 citado.

5.4. Conforme con lo anterior, la Sala analizará la procedencia de los intereses corrientes y moratorios solicitados por el demandante sobre la suma de \$651.049.000, compensada de manera errónea por la Administración.

5.5 Se observa que según el artículo 863 del Estatuto Tributario, sólo se causan intereses corrientes, cuando se hubiere presentado solicitud de devolución y el saldo a favor estuviere en discusión y sobre el mismo se notifique requerimiento especial o acto que niegue la devolución.

5.6 En el caso concreto se observa que mediante solicitud del 24 de julio de 2009 la sociedad actora solicitó a la DIAN el reconocimiento y devolución de \$6.545.673.000 como pago en exceso por concepto de IVA del sexto bimestre de 2006, teniendo en cuenta que presentó declaración tributaria por el mismo periodo en la que determinó un saldo a pagar de \$128.463.669.000.

5.7 Toda vez que la DIAN, mediante Liquidación Oficial de Corrección No. 310642008000024 del 20 de mayo de 2008, modificó el saldo a pagar a la suma de \$121.917.996.000, se generó un pago en exceso de \$6.545.673.000 que fue reconocido por la Administración en los actos demandados, razón por la que la administración no cuestionó el saldo a favor declarado por el contribuyente, en consecuencia, no procede el reconocimiento de intereses corrientes.

5.8 El hecho de que existiera una discusión en cuanto a la compensación del saldo a favor, no encaja dentro del presupuesto contemplado en el artículo

863 del Estatuto Tributario, puesto que el derecho que tenía el contribuyente sobre el saldo a favor siempre fue reconocido por la Administración, a tal punto que esas sumas fueron utilizadas en beneficio de la sociedad para el pago de deudas que tenía por otros impuestos. En consecuencia, no procede la liquidación de intereses corrientes.

5.9 En cuanto al reconocimiento de intereses moratorios, debe tenerse en cuenta que la devolución, en principio; de la suma de \$651.049.000 debió producirse dentro de los 30⁶ días⁷ siguientes a la presentación de la solicitud del contribuyente⁸, esto es, el 8 de septiembre de 2009⁹.

Toda vez que conforme al artículo 863 del Estatuto Tributario se causan intereses moratorios a partir del vencimiento del término para devolver y hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación, se deben tasar los intereses moratorios a partir del 9 de septiembre de 2009, hasta la fecha en que se gire el cheque o se emita el título en el que se

⁶ Artículo 855 del Estatuto Tributario: Término para efectuar la devolución. La administración de impuestos deberá devolver, previas las compensaciones a que haya lugar, los saldos a favor originados en los impuestos sobre la renta y complementarios y sobre las ventas dentro de los treinta (30) días siguientes a la fecha de la solicitud de devolución presentada oportunamente y en debida forma.

⁷ **Código de Régimen Político y Municipal. ARTICULO 62.** En los plazos de días que se señalen en las leyes y actos oficiales, se entienden suprimidos los feriados y de vacantes, a menos de expresarse lo contrario. Los de meses y años se computan según el calendario; pero si el último día fuere feriado o de vacante, se extenderá el plazo hasta el primer día hábil.

⁸ Estatuto Tributario. **ARTÍCULO 855. Término para efectuar la devolución.** La Administración de impuestos deberá devolver, previa las compensaciones a que haya lugar, los saldos a favor originados en los impuestos sobre la renta y complementarios y sobre las ventas dentro de los **treinta (30) días siguientes a la fecha de la solicitud de devolución** presentada oportunamente y en debida forma.

⁹ La solicitud de devolución se presentó el 24 de julio de 2009. FI 1 c.a.

ordene el pago de \$651.049.000, suma erróneamente compensada. No prospera el cargo.

6. Por todo lo anterior, se confirmará el numeral 1º de la sentencia apelada que declaró la nulidad parcial de los actos demandados. Sin embargo, se modificará el numeral 3 de la citada providencia que dispuso el restablecimiento del derecho y, en su lugar, se ordena a la entidad demandada la devolución de \$651.049.000 compensada de manera errónea, con los intereses moratorios previstos en el artículo 863 del Estatuto Tributario.

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

1. CONFÍRMANSE los numerales 1 y 2 de la sentencia del 17 de mayo de 2012 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A”.

2. MODIFÍCASE el numeral tercero de la sentencia apelada, en los siguientes términos:

“TERCERO. Como consecuencia de lo anterior, y a título de restablecimiento del derecho se ordena a la UAE DIAN la devolución a ECOPETROL S.A., sociedad demandante, de la suma de \$651.049.000, compensada de manera errónea por la Administración, así como los intereses moratorios, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.

RECONÓCESE personería para actuar en nombre de la entidad demandada a la doctora Maritza Alexandra Díaz Granados, de conformidad con el poder que obra al folio 305 del expediente.

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

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

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ