



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

**Consejero Ponente: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**

Bogotá, D. C., treinta (30) de agosto de dos mil diecisiete (2017)

**RADICACIÓN No. 250002337000201300032 01 (20778)**

**ACTOR: EMPRESA COLOMBIANA DE PETRÓLEOS –ECOPETROL–**

**DEMANDADO: U.A.E. DIAN**

**REFERENCIA: COMPENSACIÓN DE PAGOS EN EXCESO. LIQUIDACIÓN  
DE INTERESES A CARGO DEL CONTRIBUYENTE**

**FALLO**

Se deciden los recursos de apelación interpuestos por la parte demandante y demandada contra la sentencia del 9 de octubre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A”. La sentencia dispuso:

**“PRIMERO:** Anúlense los artículos segundo y tercero de la Resolución No. 6282-0655 del 1 de julio de 2011 y la Resolución No. 1008 del 24 de junio de 2012, proferidas por la División de Gestión de Recaudo de la Dirección Seccional de Impuestos de los Grandes Contribuyentes y, la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, respectivamente, a través de las cuales reconoció a favor de la sociedad ECOPETROL S.A. NIT 899.999.068-1, la suma de \$3.761.541.000 por pago en exceso generado en el concepto del impuesto sobre las ventas correspondiente al sexto (6º) bimestre del año 2008, ordenó compensar la suma de \$345.038.000 y devolver el valor de \$3.326.503.000.

**SEGUNDO:** A título de restablecimiento del derecho:

a) ORDÉNASE a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, compensar la suma de \$280.592.000, en cabeza de ECOPETROL S.A., NIT. 899.999.068-1, en los términos señalados en la parte motiva de esta sentencia.

b) ORDÉNASE devolver a la sociedad ECOPETROL S.A., NIT. 899.999.068-1, la suma de \$3.480.949.000.

**TERCERO:** No se condena en costas, por las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia.

**CUARTO:** En firme esta providencia y hechas las anotaciones correspondientes, archívese el expediente, previa devolución de los antecedentes administrativos a la oficina de origen, y de gastos del proceso a la parte demandante, si a ello hubiere lugar. Déjense las constancias del caso”.

### I) ANTECEDENTES

El 14 de enero de 2009, ECOPETROL presentó la declaración del impuesto sobre las ventas del bimestre 6 del año 2008, en la que registró un saldo a pagar de \$40.933.903.000.

El 25 de diciembre siguiente, la sociedad presentó corrección a la declaración de renta en el sentido de disminuir el saldo a pagar en la suma de \$37.172.362.000, **generándose un pago en exceso por valor de \$3.761.541.000.** Esta corrección fue aceptada por la Administración.

El 26 de abril de 2011, ECOPETROL solicitó la devolución del pago en exceso originado en la liquidación de corrección de IVA del 6 bimestre del año 2008, y la compensación con la sanción adeudada por la corrección de la declaración de retención en la fuente del mes de diciembre de 2010.

Mediante la Resolución No. 6282-0655 de 1 de julio de 2011-demandada-, la Administración resolvió la solicitud de compensación y devolución en el sentido de:

- Reconocer el pago en exceso por IVA del 6 bimestre de 2008 por valor de \$3.761.541.000.
- Compensar la suma de \$435.335.000 con los valores de las declaraciones de retención en la fuente del mes de diciembre de 2010, y enero, marzo y abril del 2009.
- Devolver la suma de \$3.326.206.000

Contra la anterior resolución, ECOPETROL interpuso recurso de reconsideración, aduciendo la falta de motivación de los valores compensados.

Mediante la Resolución No. 1008 del 24 de julio de 2012, la Administración modificó el acto recurrido, en el sentido de disminuir de los valores compensados la suma de \$297.000 y, ordenar su devolución.

## **II) DEMANDA**

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, ECOPETROL, solicitó:

*“a. La nulidad parcial de la Resolución No. 6282-0655 del 1 de julio de 2011, proferida por la División de Gestión de Recaudo de la Dirección Seccional de Impuestos de los Grandes Contribuyentes –DIAN-, en lo concerniente a las sumas compensadas en el artículo segundo, y las sumas devueltas en el artículo tercero.*

*b. La nulidad total de la Resolución por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración No. 1008 del 24 de julio de 2012, emitida por la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN-.*

*c. Como restablecimiento del derecho, solicitamos se declare la devolución de la suma de \$77.514.000 más los intereses corrientes y moratorios a que haya lugar, a favor de mi representada.*

*d. Adicionalmente, solicito condenar en costas a la Nación, por razón de las dilaciones dadas dentro de la vía gubernativa, ya que la Administración, con base en las pruebas aportadas al expediente, hubiese podido determinar la inexistencia de obligaciones a cargo de mi representada. Por el contrario, la Administración no efectuó una valoración de las pruebas conforme a la ley, la jurisprudencia y la doctrina, que son criterios de interpretación de la ley, y decidió en contra de dichas pruebas, extendiendo la presente discusión hasta el trámite jurisdiccional”.*

Respecto de las normas violadas y el concepto de la violación, dijo:

### **Violación de los artículos 209 de la Constitución Política y 42 del CPACA**

La Administración incurrió en falta y falsa motivación porque no realizó un análisis fáctico y jurídico de la compensación y devolución de los pagos en exceso, sino que solo hizo mención de la declaración privada, la liquidación oficial de corrección, los recibos oficiales de pagos, la solicitud de devolución y, el certificado de deudas.

No se trataba de informar al contribuyente lo que éste ya conocía, sino de explicar en qué consistían los conceptos y valores de las deudas que fueron objeto de compensación, es decir, si era por impuesto, interés o sanciones.

### **Violación del artículo 828 del Estatuto Tributario**

El certificado de deudas que sirvió de fundamento para la compensación del pago en exceso, no fue puesto en conocimiento del contribuyente, por lo que este no tuvo la oportunidad de controvertirlo y ejercer el derecho de defensa.

Ese documento no constituye un título ejecutivo que permita a la DIAN compensar las deudas, como se verifica en el artículo 828 del Estatuto Tributario.

### **Violación de los artículos 683, 803 y 863 del Estatuto Tributario**

La Administración no actuó conforme se lo exige el artículo 683 del Estatuto Tributario, puesto que liquidó intereses moratorios y corrientes en forma diferente a la señalada en el artículo 863 *ibídem* y, efectuó unas compensaciones que desconocen lo dispuesto en el artículo 803 de la citada normativa.

Todo, porque la DIAN calculó las obligaciones tomando como referente las declaraciones inicialmente presentadas, y no las fechas de las correcciones del tributo y el momento de su pago.

Es así como la Administración liquidó intereses por concepto de la sanción por corrección, desde la fecha de presentación de la declaración inicial de retención en la fuente del sexto período del 2008, hasta la fecha de compensación, desconociendo que la sanción se originó desde la declaración de corrección y es desde ese momento en que deben calcularse los intereses.

Además, debe tenerse en cuenta que no hay lugar a liquidación de intereses de mora, cuando el pago en exceso tiene fecha anterior al vencimiento de las obligaciones de pago.

### **III) CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La parte demandada se opuso a las pretensiones de la actora, con los siguientes argumentos:

Los actos acusados se encuentran debidamente motivados toda vez que contienen los supuestos de hecho –obligaciones a cargo del deudor por concepto de

retenciones- y derecho –Decreto 1000 de 1997, artículos 816, 850 y 861 del Estatuto Tributario, que dieron lugar a la compensación y devolución del pago en exceso.

Además en esa actuación, la DIAN informó con fundamento en el certificado de deudas, el concepto, período y el valor de las obligaciones que tenía la sociedad a su cargo, así como el folio en el que obraba ese documento en los antecedentes administrativos.

La certificación pro cobranzas es un acto de trámite y, por ende, no debe ser notificado. Al ser ese documento el fundamento de la compensación, el mismo hace parte integrante de los actos demandados.

Por eso, una vez notificado el acto administrativo que resuelve la compensación y devolución del pago en exceso, el expediente se encuentra a disposición de la contribuyente para que ejerza el derecho de defensa.

No obstante lo anterior, la Administración al fallar el recurso de reconsideración solicitó nuevamente una certificación de deudas, en la cual advirtió un menor saldo a compensar de \$297.000, lo que llevó a la modificación del acto impugnado.

En esa certificación se muestra paso a paso el detalle de las obligaciones compensadas desde la presentación de la declaración inicial, los recibos de pago, sus correcciones, hasta la aplicación de pagos y la liquidación de intereses, por lo que no queda duda de la motivación de los actos, como garantía del debido proceso y el derecho de defensa de la contribuyente.

La Administración tiene claro que las certificaciones de deuda no constituyen un título ejecutivo, sino las liquidaciones privadas y sus correcciones en las que se reflejan las obligaciones compensadas.

En relación con la compensación del pago en exceso, esta tiene origen en las correcciones de las declaraciones de retención en la fuente de los períodos 1, 3 y 4 del 2009, y 12 de 2010. A pesar de que el contribuyente realizó abonos por esos conceptos, estos no cubrieron la totalidad de la obligación, como lo verificó la Administración cuando aplicó la prelación en la imputación de pagos de acuerdo con el artículo 804 del Estatuto Tributario.

Ahora, los intereses liquidados por la Administración no se generaron con ocasión de la compensación, sino de las correcciones de las declaraciones presentadas por el contribuyente, cuyos mayores valores por impuesto y sanciones no se pagaron en su totalidad. Por tal motivo, los intereses se liquidaron desde la fecha del vencimiento del plazo para declarar.

#### **IV) LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante providencia del 9 de octubre de 2013, declaró la nulidad parcial de los actos demandados, con fundamento en las siguientes consideraciones:

En un caso similar al analizado, el Consejo de Estado<sup>1</sup> señaló que los actos que resuelven la solicitud de compensación y/o devolución cuentan con suficiente motivación porque señalan los conceptos normativos aplicables y aluden a la existencia de un certificado de deuda por obligaciones pendientes.

Además, para efectos de compensar el pago en exceso, la actuación administrativa y el certificado de deudas se fundamentaron en las liquidaciones privadas y sus correcciones, las cuales constituyen título ejecutivo.

Sin embargo, se advierte que para la liquidación de la compensación, la DIAN no tuvo en cuenta la declaración privada No.4907024318240 del 30 de junio de 2011, en la que consta el pago de retenciones en la fuente del período 12 de 2010 por valor de \$168.188.000.

En consecuencia, del pago en exceso de \$3.761.541.000, debieron compensarse \$280.592.000 por concepto de las declaraciones de retención en la fuente de los períodos 1, 3 y 4 de 2009, y 12 de 2010, y devolverse la suma de \$3.480.949.000.

Adicionalmente, se precisa que es procedente que la DIAN liquidara los intereses desde la fecha de vencimiento para declarar, porque la contribuyente no pagó en forma oportuna la totalidad de las retenciones.

---

<sup>1</sup> Sentencia del 16 de septiembre de 2011, expediente No. 17398.

Sin embargo, debe tenerse en cuenta que en algunos períodos, la Administración incurrió en error dado que calculó los intereses sobre el impuesto a cargo y la sanción por corrección.

## **V) LOS RECURSOS DE APELACIÓN**

La parte demandante y demandada apelaron la sentencia de primera instancia, con fundamento en lo siguiente:

### **La parte demandante**

La resolución que resolvió la solicitud de devolución incurre en falta de motivación porque no explica los valores sobre los cuales estaba realizando la compensación.

Fue solo hasta la expedición de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración que la sociedad conoció el concepto y los cálculos de la compensación realizada por la Administración.

Es cierto que el certificado de deuda es el documento al que debía remitirse la DIAN para la compensación del pago en exceso, pero ese escrito solo contiene una transcripción de los valores compensados, sin realizar un análisis sumario en cuanto a su origen.

Es por eso que la Administración no se puede remitir a esa certificación para señalar que la resolución que resolvió la compensación y devolución se encuentra debidamente motivada.

A pesar de que el Tribunal advirtió que la Administración incurrió en error por calcular algunos intereses sobre el impuesto y la sanción por corrección, esa corporación no corrigió esa irregularidad en la liquidación del período 1 de 2009 y 12 de 2010 practicada en la providencia impugnada.

Adicionalmente, el *a quo* no tuvo en cuenta que al haberse reconocido el pago de la suma de \$168.188.000, la liquidación de los intereses debe ser menor.

### **Parte demandada**

En la liquidación de intereses realizada en la sentencia apelada, el Tribunal solo aplicó la tasa de interés simple y la última vigente al momento del pago, y no tuvo en cuenta el interés compuesto como lo ordena el artículo 12 de la Ley 1066 de 2006.

En relación con la obligación objeto de compensación correspondiente a la retención en la fuente del período 12 de 2010, se debe precisar que el pago reconocido por el *a quo* por valor de \$168.188.000 no se vio reflejado en los actos demandados porque este se realizó un día antes de la expedición de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración.

En todo caso, aunque proceda la contabilización de ese pago, persiste el saldo pendiente de pagar por esa obligación.

## **VI) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

**La demandante** reiteró los argumentos expuestos en la demanda y en el recurso de apelación.

**La demandada** reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación.

El **Ministerio Público** no rindió concepto.

## **VII) CONSIDERACIONES DE LA SALA**

### **1. ASUNTO PRELIMINAR**

La Consejera de Estado doctora Stella Jeannette Carvajal Basto manifestó que está impedida para conocer de este asunto con base en el artículo 141 [2] del Código General del Proceso, porque conoció del proceso en instancia anterior.

La Sala encuentra probado el impedimento manifestado, pues la Magistrada Stella Jeannette Carvajal Basto conoció del proceso en primera instancia, dado que fue ponente de la sentencia de primera instancia. En consecuencia, acepta el impedimento de la Consejera de Estado doctora Stella Jeannette Carvajal Basto y la separa del conocimiento del proceso.

Debido a que por la aceptación del impedimento se desintegró el quórum decisorio, por sorteo se designó como Conjuez a la doctora María Eugenia Sánchez Estrada, quien acepta la designación.

## **2. Problema jurídico**

En los términos de los recursos de apelación, corresponde a la Sala establecer la legalidad de las Resoluciones Nos. 6282-0655 del 1 de julio de 2011 y 1008 del 24 de julio de 2012, que resolvieron la solicitud de devolución y compensación de pagos en exceso presentada por ECOPETROL.

En concreto, se discute:

(i) si la Resolución No. 6282-0655 del 1 de julio de 2011 se encuentra viciada de falta de motivación, y

(ii) la procedencia de la compensación de la suma de \$77.514.000 por concepto del pago en exceso generado en la corrección de IVA del período 6 del año 2008, con las retenciones de los periodos 1, 3 y 4 del año 2009 y 12 del 2010, las sanciones y los intereses.

## **3. Falta de motivación**

3.1. La parte demandante sostiene que la Resolución No. 6282-0655 del 1 de julio de 2011 incurre en falta de motivación por cuanto no explicó los valores y conceptos objeto de compensación. Ese vicio no se subsana porque el acto se hubiere soportado en una certificación de deudas, pues ese documento también carece de motivación.

Afirmó que solo hasta la expedición de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración fue que la sociedad conoció la forma en que fue compensado el pago en exceso, razón por la cual se configura una violación al debido proceso.

3.2. Al respecto, se debe precisar que la causa o motivo es aquel elemento del acto administrativo que se estructura en razón del conocimiento, consideración y valoración que la Administración realiza de hechos y fundamentos de derecho, que la inducen a la expedición de un acto administrativo<sup>2</sup>.

En ese sentido, la motivación del acto administrativo deberá comprender todas aquellas situaciones que dan origen a la actuación, que se presentan durante ella y sobre las cuales necesariamente habrá de pronunciarse<sup>3</sup>.

3.3. En el caso concreto, la Sala considera que no hay ausencia de motivación, puesto que en la Resolución No. 6282-0655 del 1 de julio de 2011 se encuentran plasmadas las razones que llevaron a la Administración a proferir ese acto, esto es, el reconocimiento del pago en exceso por valor de \$3.761.541.000, la compensación de las deudas del contribuyente en la suma de \$435.335.000, y la devolución de \$3.326.206.000<sup>4</sup>.

Para ello, tuvo como fundamento los artículos 3 y 10 del Decreto 1000 de 1997 y 861 del Estatuto Tributario, que aluden a los requisitos generales para la procedencia de la devolución y/o compensación de los pagos en exceso, así como la certificación de deudas del 17 de junio de 2011, que reportó obligaciones tributarias pendientes por concepto de retenciones en la fuente de los períodos 1, 3 y 4 de 2009, y 12 de 2010.

Contrario a lo considerado por la actora, el certificado de deuda relaciona los saldos insolutos objeto de compensación, precisamente por ser ese el objeto de su información, y tanto ese documento como la resolución que ordenó la compensación y devolución del pago en exceso permitían advertir los valores adeudados por el contribuyente.

---

<sup>2</sup> Jaime Orlando Santofimio Gamboa, Tratado de Derecho Administrativo, Acto Administrativo, Teoría de los vicios invalidantes, Pag. 397-398, Universidad Externado de Colombia, 2007.

<sup>33</sup> *Ibidem*.

<sup>4</sup> Debe tenerse en cuenta que la DIAN al resolver el recurso de reconsideración modificó la compensación y devolución ordenada en la Resolución No. 6282-0655, en el sentido de ordenar la compensación de \$435.038.000 y la devolución de la suma adicional de \$297.000.

Esa información, sumada a los preceptos normativos invocados en el acto administrativo, constituye motivación suficiente para cumplir el requisito de validez analizado.

Todo, porque la solicitud de devolución y compensación presentada por la contribuyente le imponía a la autoridad tributaria verificar las deudas y obligaciones tributarias pendientes, para disponer su compensación en el acto que resolviera esa petición<sup>5</sup>.

3.4. A la misma conclusión llegó la Sala en sentencia del 16 de septiembre de 2011<sup>6</sup> en la que indicó que la regulación legal de la compensación de pagos en exceso y la certificación de deuda de los contribuyentes, constituyen la motivación mínimamente necesaria para comprender las razones de la compensación y devolución del pago en exceso de las decisiones administrativas atacadas.

3.5. En consecuencia, no está llamado a prosperar el cargo de falta de motivación.

#### **4. Compensación del pago en exceso por valor de \$ 77.514.000**

4.1. La DIAN, en los actos demandados, **imputó el pago en exceso** a impuestos, sanciones e **intereses**, lo que condujo a la **compensación de la suma de \$435.038.000** por las obligaciones de retenciones de los períodos 12 del 2010, 1, 3 y 4 del 2009, y sanciones por corrección.

4.2. La demandante sostiene que de esa suma, **el valor de \$77.514.000 fue compensado de forma improcedente, porque la DIAN imputó el pago en exceso a intereses**, a pesar de que la fecha de pago es anterior al vencimiento de las obligaciones.

---

<sup>5</sup> El artículo 861 del Estatuto Tributario establece que en el acto que resuelve la devolución y compensación solicitada por los contribuyentes, la Administración previo a ordenar la devolución, debe compensar las deudas y obligaciones de plazo vencido.

<sup>6</sup> Expediente No. 17398, C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez. En esa providencia, además, se precisó que los certificados de deuda no tienen la connotación de actos administrativos notificables bajo las formas especiales que establece la legislación tributaria, pero si la de documento soporte del acto que ordena la compensación, éste si pasible de notificación; de manera que al momento de realizarse tal diligencia el contribuyente puede conocer el certificado y atacar su contenido a través del recurso de reconsideración contra la orden misma, en cuanto es el soporte fáctico que la fundamenta.

4.3. Por su parte, el Tribunal advirtió que la Administración no tuvo en cuenta el pago de la suma de \$168.188.000 que realizó el contribuyente por las retenciones del período 12 del año 2010 y, que la liquidación de los intereses se realizó de forma improcedente sobre las sanciones.

Es por eso que declaró la nulidad parcial de los actos demandados, en el sentido de disminuir el valor compensado a la suma de \$280.592.000<sup>7</sup> y la devolución del valor de \$3.480.949.000.

4.4. Para el presente análisis, debe tenerse en cuenta que el artículo 815 del Estatuto Tributario prevé la compensación como un modo de extinción de las obligaciones tributarias, que parte de la existencia de saldos a favor y en contra de los contribuyentes.

Esta figura exige la verificación por parte de la Administración de las retenciones, impuestos descontables o pagos en exceso que dan lugar al saldo a favor, así como de las obligaciones pendientes de pago, estos es, los saldos a pagar a cargo del contribuyente.

Una vez realizada dicha constatación, la DIAN **debe imputar los pagos del contribuyente a las obligaciones tributarias que éste tenga pendiente.**

Para tal efecto, debe tener en cuenta que el artículo 804 del Estatuto Tributario<sup>8</sup> prescribe que los pagos que por cualquier concepto realicen los contribuyentes deben imputarse al período e impuestos que estos indiquen, **“en las mismas proporciones con que participan las sanciones actualizadas, intereses, anticipos, impuestos y retenciones, dentro de la obligación total al momento del pago”**.

Es del caso enfatizar que **los pagos de los contribuyentes se entienden realizados en la fecha en que los valores hayan ingresado a las oficinas de la DIAN o los bancos autorizados**, aún en los casos en que se hayan recibido inicialmente como simples depósitos, **retenciones en la fuente o que resulten como saldos a favor por cualquier concepto**<sup>9</sup>.

---

<sup>7</sup> El Tribunal declaró improcedente la compensación de la suma de \$154.446.000.

<sup>8</sup> Modificado por el artículo 6 de la Ley 1066 de 2006.

<sup>9</sup> Artículo 803 del Estatuto Tributario.

Cuando el pago del impuesto, anticipos y retenciones no sea oportuno, se causarán intereses moratorios a partir del vencimiento del término en que debieron haberse pagado, de acuerdo con los plazos del respectivo año o período gravable<sup>10</sup>.

Pero, cuando el pago del contribuyente se realice **antes del vencimiento de la obligación, no se causan intereses moratorios, porque los dineros ya están en poder del Estado.**

Es por esas razones que **los intereses moratorios no se generan cuando el pago del contribuyente se impute a una deuda tributaria posterior**<sup>11</sup>.

Esa situación puede presentarse con los pagos en exceso cuando la obligación que se hace exigible, se haya generado en fecha posterior a la realización de dicho pago.

Todo, porque se repite, el pago se entiende realizado en la fecha en que los valores ingresen a las arcas del fisco.

Finalmente, debe precisarse que **los intereses no pueden liquidarse sobre las sanciones** porque el objeto de estos es indemnizar el perjuicio causado por la mora en el pago de la obligación tributaria por impuestos, anticipos y retenciones, como se desprende de los artículos 634 y 812 del Estatuto Tributario.

4.5. Verificado el expediente administrativo, se encuentra que **el 15 de enero de 2009 se generó para la sociedad un pago en exceso** por valor de \$3.761.541.000, como consecuencia de la corrección del IVA del 6º bimestre de 2008<sup>12</sup>.

4.5.1. La DIAN, en los actos demandados<sup>13</sup>:

---

<sup>10</sup> Artículo 634 del Estatuto Tributario.

<sup>11</sup> En igual sentido se pronunció la Sala en sentencias del 3 de febrero de 2011, C.P. Dr. William Giraldo Giraldo, expediente No. 16578; del 14 de abril de 2012, C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, expediente No.17849; y del 28 de agosto de 2013, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, expediente No. 19200.

<sup>12</sup>El pago en exceso se derivó de la corrección de la declaración de IVA del 6º bimestre de 2009, que disminuyó el saldo a pagar declarado inicialmente en \$40.933.903.000 a la suma de \$37.172.362.000. Esta corrección fue aceptada por la Administración mediante la Liquidación Oficial de Corrección No. 312412010000009 del 12 de marzo de 2010.

<sup>13</sup> La Administración modificó su decisión inicial mediante la Resolución que resolvió el recurso de reconsideración.

(i) reconoció el pago en exceso en la suma de \$3.761.541.000.

(ii) **determinó la deuda a cargo del contribuyente, imputando el pago a retenciones de los períodos 1, 2 y 3 de 2009, y 12 de 2010, y a las sanciones e intereses liquidados sobre esas obligaciones.**

(ii) **Compensó la suma de \$435.038.000 con las obligaciones por concepto de retenciones de los períodos 12 del 2010 y, 1, 3 y 4 del 2009.**

(iii) Devolvió la suma de \$3.326.503.000 con títulos de devolución de impuestos TIDIS.

4.5.2. La Sala advierte que la DIAN, para establecer la deuda a cargo del contribuyente, **liquidó intereses sobre las retenciones del año 2009 y 2010**, a pesar de que esas obligaciones no se encontraban vencidas al momento del pago -15 de enero de 2009-.

En el presente caso los valores pagados en exceso ingresaron a los bancos el 15 de enero de 2009, de manera que desde esta fecha dichas sumas de dinero, en términos del artículo 803 del Estatuto Tributario, eran imputables para el pago de impuestos cuya obligación naciera con posterioridad a esa fecha.

Es por eso que al tratarse de una deuda posterior al pago en exceso, no se causaban intereses, porque el pago se entiende realizado en el momento en que los dineros ingresaron a las arcas del fisco.

4.5.3. Esa indebida liquidación de intereses se verifica en la compensación de las retenciones que realizó la DIAN en los actos demandados. Como ejemplo de ello, se transcribe la efectuada por la retención del período 1 de 2009 que se trata del mismo procedimiento utilizado en las demás retenciones:

**"Retención año gravable 2009 período 01**

Declaración inicial RT: \$32.785.722.000      Vencimiento para declarar y pagar: 11-02-2009

[...]

Declaración corrección Valor RT: \$32.792.874.000      Sanción: \$715.000

Mayor saldo a pagar de retenciones: \$7.152.000

**Cálculo de intereses**

<b>Valor impuesto</b>	7.152.000	Fecha de liquidación	<b>Desde</b>	<b>Hasta</b>
<b>Valor sanción</b>	715.000		11/02/2009	17/07/2009
<b>Intereses</b>	<b>856.000</b>	Total días	156	
<b>Total a pagar</b>	8.723.000			

Cancela con recibo oficial de pago formulario No. 4907014290641 de fecha 17-07-2009 por valor de \$448.000 el cual es aplicado de acuerdo con el artículo 804 del Estatuto Tributario así:

<b>Valor del pago</b>	<b>448.000</b>		
%	0.514		
<b>Aplicación 1</b>	<b>Saldo inicial</b>	<b>Aplic. Del ROP</b>	<b>Saldo a pagar</b>
Impuesto	7.152.000	367.316	6.784.684
Sanción	715.000	36.721	678.279
<b>Intereses</b>	<b>856.000</b>	<b>43.963</b>	<b>812.037</b>
Total	8.723.000	448.000	8.275.000
		Valor a liquidar	7.597.000

**Cálculo de intereses:**

Valor impuesto	7.597.000	Fecha de liquidación	<b>Desde</b>	<b>Hasta</b>
Valor sanción	678.000		17/07/2009	12/03/2010
<b>Intereses</b>	<b>1.237.000</b>	Total días	238	
Total a pagar	9.512.000			

Cancela con recibo oficial de pago formulario No. 4907019737205 de fecha 12-03-2010 por valor de \$9.288.000 el cual es aplicado de acuerdo con el artículo 804 del Estatuto Tributario así:

<b>Valor del pago</b>	<b>9.288.000</b>		
%	0.9765		
<b>Aplicación 2</b>	<b>Saldo inicial</b>	<b>Aplic. Del ROP</b>	<b>Saldo a pagar</b>
Impuesto	6.784.684	6.624.910	159.774
Sanción	678.279	662.306	15.973
<b>Intereses</b>	<b>2.049.037</b>	<b>2.000.784</b>	<b>48.253</b>

Total	9.512.000	9.288.000	224.000
		<b>Valor a liquidar</b>	<b>208.000</b>

De esta manera la sociedad ECOPETROL S.A. NIT.899.999.068 por concepto de RETENCIÓN AÑO GRAVABLE 2009 PERÍODO 01 le figura el siguiente saldo a pagar al momento de efectuar la certificación de deudas para elaborar la resolución de compensación:

Valor retenciones: \$121.000

Valor sanción: \$49.000

**Es de aclarar que como el pago en exceso es de fecha 15-01-2009 NO causaba intereses moratorios en la compensación.**

[...].”

4.6. Para la Sala no es procedente que la DIAN estableciera la deuda objeto de compensación, como resultado de imputar parte de los pagos realizados por el contribuyente a valores por concepto de intereses.

En efecto, la DIAN imputó el pago de ECOPETROL por las retenciones, a los intereses moratorios, lo que generó un saldo a pagar por cada retención. Lo correcto era haber imputado esos pagos a capital, y no haber liquidado intereses moratorios en virtud del artículo 803 del Estatuto Tributario.

Pues, se repite, el pago en exceso del contribuyente se generó en fecha anterior – enero de 2009- al vencimiento de la obligación tributaria por las retenciones de los períodos 1, 3 y 4 del 2009 y 12 de 2010, y que por esa razón no se causan intereses sobre dichas deudas.

Aunque esa situación –la no causación de intereses sobre la deuda- es aceptada por la DIAN en los actos demandados, lo cierto es que cuando ésta realizó la liquidación de la deuda **imputó parte de los pagos a intereses que fueron liquidados sobre las citadas retenciones**, que ECOPETROL no adeudaba porque la sociedad había efectuado un pago en exceso anterior a la existencia de dichas deudas –retenciones 1 a 3 de 2009 y 12 de 2010-.

Esa situación –aplicación del pago a intereses- tiene un efecto en la determinación de las deudas objeto de compensación, pues, los pagos se imputan en menor cuantía a las

retenciones adeudadas y a las sanciones por corrección, lo que genera un mayor valor a compensar.

Eso sin dejar de lado que la DIAN está aplicando los pagos realizados por el contribuyente a un concepto que no adeuda –intereses-.

Si bien el artículo 804 del Estatuto Tributario establece que los pagos deben imputarse en las mismas proporciones a las sanciones, intereses, impuestos y retenciones, también lo es que **la proporcionalidad en el pago debe aplicarse en relación con los conceptos que hagan parte de la obligación tributaria pendiente de pago.**

Si uno de los conceptos no se adeuda no debe imputarse el pago.

No puede perderse de vista que la finalidad de la norma es establecer una liquidación más equitativa de las obligaciones, en la medida en que cada uno de los pagos del contribuyente se imputen tanto a capital como a intereses y a sanciones adeudados.

Para ello se deben sumar los rubros en mora para obtener el total de la obligación y dividir cada uno de ellos en dicho total, dando como resultado los porcentajes de participación, que serán imputados al valor pagado.

4.7. Por ese motivo, la Sala modificará los actos demandados y la sentencia apelada, para realizar una nueva liquidación de la compensación del pago en exceso, en el sentido de no imputar el pago de las retenciones a conceptos por intereses. Esa liquidación se explicará en el acápite restablecimiento del derecho.

Además, se precisa que en el siguiente cálculo se tiene en cuenta el pago de retención del período 12 del año 2010, por cuanto el mismo fue realizado el 30 de junio de 2011 y la prueba del mismo fue aportada desde el recurso de reconsideración<sup>14</sup>.

## **5. Restablecimiento del derecho**

5.1. La Sala ordenará como restablecimiento del derecho la devolución de la suma de \$77.514.000, más los intereses corrientes y moratorios que se liquidaran conforme se expondrá más adelante.

---

<sup>14</sup> FI 123 c.a.

Lo anterior, con fundamento en la nueva liquidación de la compensación del pago en exceso que se realiza en esta instancia judicial:

Periodo 1 de 2009	Enero	2009	Vencimiento	11/02/2009
Concepto	DIAN			Consejo de Estado
Impuesto	121.000,00			- 1.699.000,00
Sanción	49.000,00			-169.000,00
Intereses				
<b>Total</b>	<b>170.000,00</b>			<b>- 1.868.000,00</b>

Declaración de Corrección	Fecha	17/07/2009
Mayor Impuesto	7.152.000,00	
Sanción	715.000,00	
Intereses de Mora	0	

Valor Pagado	448.000,00	Fecha	17/07/2009	
Aplicación del Pago	Saldo	%	Valor Pagado	Saldo
Impuesto	7.152.000,00	90,91%	407.000,00	6.745.000,00
Sanción	715.000,00	9,09%	41.000,00	674.000,00
Intereses	-	0,00%	-	-
<b>Total</b>	<b>7.867.000,00</b>	<b>100%</b>	<b>448.000,00</b>	<b>7.419.000,00</b>

Valor Pagado	9.288.000,00	Fecha	12/03/2010	
Aplicación del Pago	Saldo	%	Valor Pagado	Saldo
Impuesto	6.745.000,00	90,92%	8.444.000,00	- 1.699.000,00
Sanción	674.000,00	9,08%	843.000,00	- 169.000,00
Intereses	-	0,00%	-	-
<b>Total</b>		<b>100%</b>		<b>- 1.868.000,00</b>

	7.419.000,00		9.287.000,00	
<b>Valor a Compensar - Sin Intereses-</b>				<b>- 1.868.000,00</b>

Periodo 3 de 2009	Marzo	2009	Vencimiento	15/04/2009
Concepto	DIAN			Consejo de Estado
Impuesto	639.000,00			- 4.903.000,00
Sanción	219.000,00			- 490.000,00
Intereses				-
<b>Total</b>	<b>858.000,00</b>			<b>- 5.393.000,00</b>

Declaración de Corrección	Fecha	30/06/2009
Mayor Impuesto	27.479.000,00	
Sanción	2.748.000,00	
Intereses de Mora	-	

Valor Pagado	1.315.000,00	Fecha	30/06/2009	
Aplicación del Pago	Saldo	%	Valor Pagado	Saldo
Impuesto	27.479.000,00	90,91%	1.195.000,00	26.284.000,00
Sanción	2.748.000,00	9,09%	120.000,00	2.628.000,00
Intereses	-	0,00%	-	-
<b>Total</b>	<b>30.227.000,00</b>	<b>100%</b>	<b>1.315.000,00</b>	<b>28.912.000,00</b>

Valor Pagado	34.305.000,00	Fecha	12/03/2010	
Aplicación del Pago	Saldo	%	Valor Pagado	Saldo
Impuesto	26.284.000,00	90,91%	31.187.000,00	- 4.903.000,00
Sanción		9,09%		- 490.000,00

	2.628.000,00		3.118.000,00	
Intereses	-	0,00%	-	-
<b>Total</b>	<b>28.912.000,00</b>	<b>100%</b>	<b>34.305.000,00</b>	<b>- 5.393.000,00</b>
<b>Valor a Compensar - Sin Intereses-</b>				<b>- 5.393.000,00</b>

Periodo 4 de 2009	Abril	2009	Vencimiento	13/05/2009
Concepto	DIAN			Consejo de Estado
Impuesto	808.000,00			- 5.553.000,00
Sanción	257.000,00			- 555.000,00
Intereses				-
<b>Total</b>	<b>1.065.000,00</b>		-	<b>- 6.108.000,00</b>

Declaración de Corrección	Fecha	12/03/2010
Mayor Impuesto	33.926.000,00	
Sanción	3.393.000,00	
Intereses de Mora	-	

Valor Pagado	43.427.000,00	Fecha	12/03/2010	
Aplicación del Pago	Saldo	%	Valor Pagado	Saldo
Impuesto	33.926.000,00	90,91%	39.479.000,00	- 5.553.000,00
Sanción	3.393.000,00	9,09%	3.948.000,00	- 555.000,00
Intereses	-	0,00%	-	-
<b>Total</b>	<b>37.319.000,00</b>	<b>100%</b>	<b>43.427.000,00</b>	<b>- 6.108.000,00</b>
<b>Valor a Compensar - Sin Intereses-</b>				<b>- 6.108.000,00</b>

Periodo 12 de 2010	Diciembre	2010	Vencimiento	14/01/2011
Concepto	DIAN			Consejo de Estado
Impuesto	385.468.000,00			310.772.000,00
Sanción	47.477.000,00			31.083.000,00
Intereses	-	-		-
<b>Total</b>	<b>432.945.000,00</b>	<b>279.089.000,00</b>	<b>280.052.650,00</b>	<b>341.855.000,00</b>

Declaración de 1ª Corrección	Fecha	18/04/2011
Mayor Impuesto	3.575.245.000	
Sanción	357.524.000	
Intereses de Mora	-	

Valor Pagado	3.575.245.000	Fecha	24/02/2011	
Aplicación del Pago	Saldo	%	Valor Pagado	Saldo
Impuesto	3.575.245.000	90,91%	3.250.255.000	324.990.000
Sanción	357.524.000	9,09%	324.990.000	32.534.000
Intereses	-	0,00%	-	-
<b>Total</b>	<b>3.932.769.000</b>	<b>100%</b>	<b>3.575.245.000</b>	<b>357.524.000</b>

Declaración de 2ª Corrección	Corrección	Saldo	Fecha	30/06/2011
Mayor Impuesto	139.563.000	464.553.000		
Mayor Sanción	13.956.000	46.490.000		
Intereses de Mora	-	-		

Valor Pagado		Fecha	30/06/2011

	<b>168.188.000,00</b>			
<b>Aplicación del Pago</b>	<b>Saldo</b>	<b>%</b>	<b>Valor Pagado</b>	<b>Saldo</b>
Impuesto	464.553.000	90,91%	152.900.000	311.653.000
Sanción	46.490.000	9,09%	15.288.000	31.202.000
Intereses	-	0,00%	-	-
<b>Total</b>	<b>511.043.000</b>	<b>100%</b>	<b>168.188.000,00</b>	<b>342.855.000</b>
<b>Valor a Compensar - Sin Intereses-</b>				<b>342.855.000</b>

<b>TOTAL A COMPENSAR - SIN INTERESES</b>			
<b>PERIODO</b>	<b>SALDO POR IMPUESTO</b>	<b>SALDO POR SANCIÓN</b>	<b>TOTAL A COMPENSAR SEGÚN CE</b>
Enero de 2009	-1.699.000,00	-169.000,00	- 1.868.000,00
Marzo de 2009	- 4.903.000,00	- 490.000,00	- 5.393.000,00
Abril de 2009	-5.553.000,00	- 555.000,00	- 6.108.000,00
Diciembre de 2010	311.653.000,00	31.202.000,00	342.855.000,00

<b>Total</b>	<b>299.498.000</b>	<b>29.988.000</b>	<b>329.486.000,00</b>
<b>Valor pagado en Exceso IVA 2008-6</b>			<b>3.761.541.000,00</b>

<b>Valor a Devolver al Contribuyente</b>	<b>3.432.055.000,00</b>
--	-------------------------

**Valor efectivamente devuelto por la DIAN al contribuyente: \$3.326.206.000**

**Valor faltante por devolver: \$105.849.000**

5.1.1. En la anterior liquidación, en los primeros 3 periodos (retenciones 1, 3 y 4 de 2009) se encuentra que la actora pagó por retenciones más de lo debido, lo que generó que parte del pago en exceso no fuera objeto de imputación y, por ende, no hubiere sumas objeto de compensación. De ahí que resulte una mayor suma para devolver al contribuyente.

En relación con la retención del período 12 del año 2010, una vez imputados los valores adeudados por el contribuyente por concepto de impuestos y sanciones, se encuentra que se genera un mayor valor a pagar que debe ser compensado con el pago en exceso.

5.1.2. No obstante lo anterior, la Sala advierte que con la anterior liquidación se determina unas sumas mayores por compensación y devolución a las solicitadas por la demandante, que en las pretensiones de la demanda se limitó a solicitar la devolución de la suma de \$77.514.000.

Sin embargo, la Sala no ordenará un restablecimiento del derecho diferente al solicitado por la actora en la demanda, comoquiera que la competencia del juez se encuentra restringida a las pretensiones, y al marco fáctico y jurídico expuesto por las partes, so pena de violar el principio de congruencia de la sentencia.

El principio así concebido, persigue la protección del derecho de las partes a obtener una decisión judicial certera sobre el asunto puesto a consideración del juez, al igual que la salvaguarda del debido proceso y del derecho de defensa del demandado, cuya actuación procesal se dirige a controvertir las pretensiones, argumentos y hechos expuestos en la demanda.

Igualmente, trae consigo los conceptos de fallo ultra y extrapetita, como decisiones que van más allá de lo pedido, ya sea porque se otorgan cosas adicionales a las solicitadas en la demanda (sentencia ultrapetita), o porque se reconoce algo que no se solicitó (sentencia extrapetita).

Es por eso que en concordancia con las pretensiones de la demanda, la Sala declarará la nulidad parcial de los actos demandados y, como restablecimiento del derecho, ordenará la devolución de la suma de \$77.514.000 con sus respectivos intereses liquidados en la forma que se explica a continuación.

5.2. Los intereses que proceden la suma ordenada en devolución (\$77.514.000) son los intereses corrientes y de mora establecidos en el artículo 863 del Estatuto

Tributario<sup>15</sup>, aplicable a los pagos en exceso o de lo no debido por remisión de los artículos 850 y 855 ibídem<sup>16</sup>.

En casos similares al estudiado –devolución de pago en exceso- ha reconocido **intereses corrientes** desde la fecha de la notificación del acto administrativo que negó la devolución, hasta la notificación del acto que confirma total o parcialmente el derecho a la devolución, y en caso de ser sometido a control de legalidad ante la jurisdicción, hasta la notificación de la providencia que reconozca el derecho de devolución<sup>17</sup>.

Entonces, el derecho a recibir intereses corrientes por una suma pagada en exceso o no debida a la administración tributaria se oficializa cuando dicha circunstancia –la del pago en exceso o de lo no debido-, es reconocida mediante un acto administrativo o providencia judicial ejecutoriados, producto de una discusión previa.

Los **intereses de mora** se causan desde el vencimiento del término para devolver la suma pagada en exceso o no debida, hasta la fecha del pago, porque por su naturaleza sancionatoria, se generan desde que la administración se encuentra en mora en la devolución del dinero, esto es, desde que la obligación se hace exigible, lo que ocurre, cuando el caso está en sede jurisdiccional, desde la ejecutoria de la sentencia que declara el pago en exceso o de lo no debido.

---

<sup>15</sup> Sentencias del 13 de junio de 2013, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, expediente No. 17973 y, del 26 de noviembre de 2015, C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, expediente No. 20021; del 26 de noviembre de 2015, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, expediente No. 20122.

<sup>16</sup> **“ARTICULO 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.

**El término previsto en el presente artículo aplica igualmente para la devolución de impuestos pagados y no causados o pagados en exceso.**

**“ARTICULO 850. DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR. Modificado por el artículo 49 de la Ley 223 de 1995.** Los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias podrán solicitar su devolución.

**La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales deberá devolver oportunamente a los contribuyentes, los pagos en exceso o de lo no debido, que estos hayan efectuado por concepto de obligaciones tributarias y aduaneras, cualquiera que fuere el concepto del pago, siguiendo el mismo procedimiento que se aplica para las devoluciones de los saldos a favor.**

<sup>17</sup> Consejo de Estado, sentencia del 13 de junio de 2013, radicado 17973, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, reiterada en la sentencia del 12 de diciembre de 2014, radicado No. 20000, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y en la sentencia del 12 de diciembre de 2014, radicado No. 19292, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

Con base en las anteriores precisiones, en el caso concreto la Sala ordenará a la parte demandada devolver a ECOPETROL la suma de \$77.514.000, con los intereses corrientes según lo señalado en el artículo 864 del Estatuto Tributario, desde la fecha de notificación del acto que rechazó la devolución de esa suma hasta la ejecutoria de esta providencia, e intereses moratorios desde el día siguiente a la ejecutoria de esta sentencia hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación, también según lo previsto en el artículo 864 del Estatuto Tributario.

6. En segunda instancia, no se condenará en costas a la parte vencida, por cuanto no obra elemento de prueba que demuestre las erogaciones en que incurrió la parte demandada por ese concepto.

7. Por lo anteriormente expuesto, la Sala modificará la decisión del *a quo* en el sentido de ordenar como restablecimiento del derecho la devolución de la suma de \$77.514.000 más los intereses corrientes y moratorios liquidados en la forma señalada en esta providencia.

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

**PRIMERO. ACÉPTESE** el impedimento manifestado por la Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto. En consecuencia, queda separada del conocimiento del presente proceso.

**SEGUNDO: MODIFÍCANSE** los numerales 1 y 2 de la sentencia apelada. En su lugar:

**“1. DECLÁRASE** la nulidad parcial de las Resoluciones Nos. 6282-0655 del 1 de julio de 2011 y 1008 del 24 de julio de 2012, expedidas por la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, U.A.E. DIAN, que resolvieron la solicitud de devolución y compensación de pagos en exceso presentada por ECOPETROL.

**2. A título de restablecimiento del derecho, se ordena a la U.A.E. DIAN devolver a ECOPETROL S.A. la devolución de la suma de \$77.514.000, junto con los intereses corrientes y moratorios liquidados en la forma señalada en esta providencia”.**

**TERCERO: ADICIONÁSE** el siguiente numeral a la providencia impugnada:

*“5. En segunda instancia, no se condena en costas a la parte demandada”.*

**CUARTO:** En lo demás **confírmase** la sentencia apelada

**QUINTO: RECONÓCESE** personería para actuar en nombre de la parte demandada a la doctora Angie Alejandra Corredor Herrera, de conformidad con el poder que obra en el folio 322 del expediente.

**SEXTO: RECONÓCESE** personería para actuar en nombre de la parte demandante a la doctora Natalia Morales Escallón, de conformidad con la sustitución del poder que obra en el folio 319 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.

**MILTON CHAVES GARCÍA**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**

**MARÍA EUGENIA SÁNCHEZ ESTRADA**

**Conjuez**