



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCION CUARTA

CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá D.C., once (11) de mayo de dos mil diecisiete (2017)

Radicación: 250002327000201100280-01 (20337)

Actor: COMPAÑÍA COLOMBIANA DE CERÁMICA S.A.
COLCERÁMICA S.A.

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS
NACIONALES -DIAN

Referencia: COBRO COACTIVO – FALTA DE TITULO
EJECUTIVO

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

Procede la Sección a decidir los recursos de apelación interpuestos por la parte demandante -adhesiva- y la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales contra la sentencia del 23 de mayo de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca Sección Cuarta Subsección B, que dispuso:

“1. Se DECLARA LA NULIDAD de la Resolución 312-0118 de 12 de abril de 2011 y de la Resolución No. 311-0285 de 3 de junio de 2011, proferidas por la DIAN.

2. A título de restablecimiento del derecho se DECLARA PROBADA la excepción de falta de título ejecutivo, propuesta por la demandante contra el mandamiento de pago. En consecuencia se ordena a la DIAN cesar definitivamente el procedimiento de cobro coactivo, seguido a la demandante en relación con los actos acusados”.

ANTECEDENTES

1. Hechos de la demanda

1.1. El 27 de abril de 2006, Colcerámica S.A. presentó la declaración del impuesto de renta y complementarios correspondiente al año gravable 2005, en la que registró un saldo a favor de \$2.594.349.000.¹

1.2. El 2 de mayo de 2006, la sociedad solicitó a la Administración el reconocimiento y compensación del saldo a favor. La DIAN, por medio de la Resolución No. 608-0817 de 6 de julio de 2006, reconoció la suma de \$2.594.349.000 y la compensó con las obligaciones a cargo del contribuyente por concepto de retención en la fuente de los meses de enero y marzo de 2006.²

¹ Fl. 53 c.p.

² Fls. 169-171 c.p.

1.3. El 20 de febrero de 2008, la sociedad presentó declaración de corrección a la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2005, registrando un saldo a favor de \$1.741.894.000.³

1.4. La División de Gestión de Cobranzas de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de Bogotá, el 21 de febrero de 2011, libró el Mandamiento de Pago No. 302-003 a favor de la Nación y en contra de Colcerámica S.A. por \$208.331.000, por compensación improcedente.⁴

1.5. El 16 de marzo de 2011, la sociedad presentó escrito de excepciones contra el mandamiento de pago, de falta de título ejecutivo, pago efectivo, e interposición de demanda,⁵ las cuales se desestimaron por medio de la Resolución No. 312-0118 de 12 de abril de 2011.⁶

1.6. Contra la anterior resolución, la sociedad interpuso recurso de reposición que fue resuelto mediante la Resolución No. 311-0285 de 3 de junio de 2011, que confirmó la decisión recurrida⁷.

2. Pretensiones

Las pretensiones de la demanda son las siguientes:

1. *Que se declare la nulidad de las Resoluciones Nos. 312-0118 de fecha 12 de abril de 2011 y 311-0285 del 3 de junio de 2011 expedidas por la División Gestión de Cobranzas de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes.*
2. *Que como consecuencia de la declaración anterior, se restablezca en su derecho a COLCERAMICA S.A. NIT. 860.002.5365, declarando probadas las excepciones de pago, falta de título ejecutivo e interposición de demanda de nulidad y restablecimiento del derecho, propuestas por mi representada, y ordenando a la DIAN abstenerse de adelantar el proceso de cobro y de practicar medidas cautelares, hasta tanto se profiera sentencia definitiva en el proceso judicial que*

³ Fl. 54 c.p.

⁴ Fls 55-56 c.p.

⁵ Fls 57-66 c.p.

⁶ Fls 70-79 c.p.

⁷ Fls. 114-119 c.p.

curso actualmente su segunda instancia en el Consejo de Estado bajo el número de expediente 2500023217000201000011-01.

3. Normas violadas y concepto de la violación

Colcerámica S.A. citó como normas violadas los artículos 6, 13, 29, 124, 209, 229 y 363 de la Constitución Política; 683, 828, 831, 833 y 839-2 del Estatuto Tributario; 3 del Código Contencioso Administrativo y 519 del Código de Procedimiento Civil.

El concepto de la violación se resume de la siguiente forma:

3.1. Violación de los artículos 6, 29, 124 y 363 de la Constitución Política; 3 del Código Contencioso Administrativo; 519 del Código de Procedimiento Civil y 683, 828, 831, 833 y 839-2 del Estatuto Tributario.

La Administración no accedió a declarar probadas las excepciones propuestas por la sociedad de pago efectivo, falta de título ejecutivo e interposición de demanda, contrariando el artículo 833 del Estatuto Tributario.

3.1.1. Excepción de Falta de título ejecutivo. La DIAN está cobrando en el Mandamiento de Pago No. 302-003 de 21 de febrero de 2011, la suma de \$208.331.000 por una supuesta “*compensación improcedente*”, invocando como título ejecutivo las declaraciones del impuesto de renta del año gravable 2005, presentadas el 27 de abril de 2006 y el 20 de febrero de 2008 y la Resolución No. 608-0817 de 6 de julio de 2006, con la cual se compensó el saldo a favor de renta con la retención en la fuente de los periodos 1 y 3 de 2006.

Ni las declaraciones tributarias ni la resolución de compensación constituyen título ejecutivo, toda vez que, en ninguna se liquida un saldo a pagar por \$208.331.000. Las declaraciones liquidaron saldos a favor y la resolución de

compensación extingue una obligación de retención en la fuente, por lo tanto, no contiene una obligación clara, expresa y exigible.

La obligación no es expresa, porque en la resolución de compensación se accedió a compensar el saldo a favor generado en la declaración de renta de 2005, con la retención en la fuente de enero y marzo de 2006 por \$2.594.349.000 y, en ella no se determina la suma objeto de cobro, igual ocurre con la declaración inicial y de corrección de renta de 2005.

Tampoco la obligación es exigible, por cuanto la supuesta deuda es objeto de discusión judicial, por lo que, ante la ausencia de los requisitos exigidos para la conformación de un título ejecutivo, no puede adelantarse un proceso de cobro coactivo con base en dichos documentos.

De otra parte, la Administración afirma que tanto las declaraciones como la resolución de compensación constituyen un título complejo, supuesto equivocado porque tales actos son independientes y autónomos, provienen de autores diferentes, y uno no depende del otro para su existencia, además, este no cumple con los requisitos básicos de un título ejecutivo.

3.1.2. Excepción de pago efectivo. En la declaración de renta del año gravable 2005, presentada el 27 de abril de 2006, la sociedad liquidó un saldo a favor de \$2.594.349.000 y, en la declaración de corrección de 20 de febrero de 2008, liquidó un saldo a favor de \$1.741.894.000.

La diferencia del saldo a favor inicial y el corregido es de \$852.455.000, cifra que corresponde a: Mayor impuesto a cargo por \$774.959.000 y sanción de corrección de \$77.496.000, sumas que pagó con intereses de mora como se observa en la declaración de corrección. Por lo tanto, la sociedad pagó la obligación a su cargo y no se encuentra constancia de adeudar la suma de \$208.331.000.

3.1.3. Excepción de interposición de demanda. La sociedad instauró demanda de nulidad y restablecimiento del derecho ante la jurisdicción de lo

contencioso administrativo, contra el Oficio No. 00 31 161 0111 de 18 de marzo de 2009, y las Resoluciones Nos. 311-09 de 1 de junio y 6126-002 de 12 de agosto de 2009, que negaron la actualización de la cuenta corriente de Colcerámica, para excluir la suma de \$208.331.000 por no contar con título alguno, para que fuera registrada en el sistema de la DIAN en relación con el impuesto de renta del año gravable 2005.

El proceso cursa en el Consejo de Estado y este hecho, es de conocimiento de la DIAN, por lo que la Administración debió abstenerse de iniciar cualquier acción tendiente al cobro de obligación alguna derivada del impuesto de renta del año gravable 2005.

3.2. Violación de los artículos 29, 209 y 229 de la Constitución Política y 3 del Código Contencioso Administrativo.

Las resoluciones demandadas violaron las citadas disposiciones, porque la Administración revocó el Mandamiento de Pago No. 302-0018 de 17 de agosto de 2010, de acuerdo a las excepciones propuestas en su momento por la sociedad, lo que demuestra que la DIAN encontró válidas las explicaciones dadas y, aceptó la caución constituida por Colcerámica por \$1.218.490.000 exigida, todo con el fin de que se respetara el derecho de acceso a la administración de justicia y, en ese sentido, esperar a que se profiriera el fallo de la Jurisdicción.

Empero, la DIAN vuelve a expedir otro mandamiento de pago por \$208.331.000, sin tener claro el valor a cobrar, alegando otro supuesto título ejecutivo que no cumple los requisitos de ley.

3.3. Violación de los artículos 13 y 363 de la Constitución Política.

La DIAN, al negar las excepciones propuestas, le otorgó a la sociedad un trato discriminatorio y desigual, frente a otros contribuyentes en las mismas condiciones.

De igual forma con la actuación se infringió el principio de equidad y el de justicia, al exigir una póliza de seguros que garantiza el 600% de la presunta obligación y la desconoce en el proceso de cobro coactivo.

4. Oposición

4.1.- La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en lo siguiente:

4.1.1. En cuanto a las excepciones de pago y falta de título, manifiesta que la diferencia entre las declaraciones presentadas por el contribuyente es la suma de \$852.455.000, cantidad a la que se aplicó el pago realizado el 20 de febrero de 2008, de conformidad con el artículo 804 del Estatuto Tributario.

El pago efectuado por el contribuyente por \$989.633.000 fue aplicado en forma proporcional de la siguiente manera: Menor saldo a favor \$852.455.000, más intereses \$457.259.000, total a reintegrar \$1.309.714.000, quedando un saldo pendiente imputable al impuesto y a intereses por \$208.331.000 que es el valor determinado en el mandamiento de pago.

El pago efectuado por el contribuyente no alcanzó a cubrir la totalidad de la deuda, pues de acuerdo con la Circular 012 de 2007 de la DIAN, la reducción de intereses contemplada en la Ley 1175 de 2007, no es aplicable a devoluciones y/compensaciones improcedentes.

El mandamiento de pago y las resoluciones que resolvieron las excepciones se fundamentan en la diferencia resultante entre la liquidación privada inicial, suma que fue devuelta y/o compensada improcedentemente, y la liquidación de corrección que disminuye el saldo a favor, después de haber aplicado en forma proporcional el pago realizado por la sociedad sin ningún tipo de beneficio del 30% de rebaja de intereses como lo pretende el actor, al

manifestar que la obligación se encuentra pagada, cuando la liquidación de la obligación demuestra lo contrario.

4.1.2. No procede la excepción de interposición de demanda, porque no versa sobre los títulos ejecutivos sobre los cuales se fundamenta la acción de cobro.

4.1.3. En cuanto a la caución, esta no es una excepción, no está consagrada en el artículo 831 del Estatuto Tributario, sin embargo, la caución solo es aplicable de conformidad con los artículos 837 y 837-1 ibídem, para abstenerse de ordenar las medidas cautelares. Esta no suspende ni interrumpe el proceso de cobro coactivo. La simple caución si bien no suspende el proceso de cobro, el remate no se realizará hasta tanto no se decida de fondo la demanda ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo.

La División de Cobranzas mediante Auto No. 612-2615 de 2 de diciembre de 2011 decretó la suspensión de la diligencia de remate y los términos de prescripción con fundamento en la caución prestada por la sociedad a favor de la DIAN, la cual fue aceptada mediante la Resolución No. 311-006 de 7 de diciembre de 2010.

Frente a la violación de los principios constitucionales, reitera que ha actuado conforme a los principios rectores de la administración tributaria, aplicando las normas vigentes frente al caso en discusión.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta Subsección B, mediante sentencia del 23 de mayo de 2013, declaró la nulidad de los actos demandados, probada la excepción de falta de título ejecutivo propuesta por la demandante contra el mandamiento de pago, y ordenó terminar el procedimiento de cobro coactivo adelantado contra el demandante.

Como fundamento de su decisión, expuso lo siguiente:

En el presente asunto, la DIAN profirió el mandamiento de pago con fundamento en los valores liquidados en la declaración del impuesto de renta del año gravable 2005, en su corrección y en la resolución que ordenó compensar ciertas sumas de dinero.

El mandamiento de pago no fue expedido con base en una obligación, clara, expresa y exigible, pues la declaración de renta presentada el 27 de abril de 2006, liquida un saldo a favor por \$2.594.349.000, al paso que la declaración de corrección presentada el 20 de febrero de 2008, contiene un pago por \$989.633.000, discriminados en un mayor impuesto de \$774.959.000, intereses de mora \$177.178.000 y sanciones por \$77.496.000 y, registra un saldo a favor de \$1.741.894.000, sin que la DIAN hubiere glosado esta declaración de corrección.

Ni la declaración inicial ni la corregida establecen una obligación clara, expresa y exigible a cargo de la actora, pues en la primera se liquidó un saldo a favor y en la segunda se disminuyó ese saldo y, en la Resolución No. 608-0817 de 6 de julio de 2006, la DIAN reconoció y compensó el saldo a favor registrado en la declaración del impuesto de renta.

En cuanto a la excepción de interposición de demanda, advierte que obra copia del auto admisorio de la demanda proferido en el proceso 250002327000201000011-01, en virtud del cual se solicita la nulidad del Oficio No. 0031-161-0111 de 18 de marzo de 2009 y de las Resoluciones Nos. 311-009 de 1 de junio y 6126-002 de 12 de agosto de 2009, actos mediante los cuales la DIAN le negó la solicitud de actualización de la cuenta corriente, los cuales no constituyen el título ejecutivo que sirvió de base para proferir el mandamiento de pago 302-003 de 2011.

Al prosperar la excepción de falta de título ejecutivo, se releva del estudio de los demás cargos.

RECURSO DE APELACIÓN

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales apeló la sentencia de primera instancia y solicitó se revoque y, en consecuencia, se confirme en su totalidad la actuación oficial.

Como fundamentos del recurso expone:

Las declaraciones presentadas por la actora y la resolución que reconoce y ordena la compensación del saldo a favor inicialmente declarado, por sí solas no configuran una obligación expresa a cargo de la sociedad, pero, al estar debidamente interrelacionadas y conectadas entre sí, la una depende de la otra, tienen identidad de sujeto, de concepto y de año gravable, se origina una obligación a cargo del deudor, un título ejecutivo complejo, que sirvió de fundamento para iniciar el proceso de cobro, y proferir el mandamiento de pago, que dio origen a los actos acusados.

El actuar de la Administración desvirtúa lo manifestado por el Tribunal, porque se configuró una obligación a cargo de la sociedad, al determinar un saldo insoluto por concepto del impuesto de renta por el año gravable 2005, situación que dio origen a la obligación sustancial.

A la luz de las normas, del Concepto No. 002970 de 19 de enero de 2001 y en aplicación del espíritu de justicia, existía una obligación fiscal a cargo de la sociedad, que se originó de la diferencia entre el mayor valor compensado \$2.594.349.000 y el determinado en la liquidación de corrección \$1.741.894.000, es decir, la suma de \$852.455.000, menos el pago de \$989.633.000 efectuado el 20 de febrero de 2008, quedando un saldo pendiente de \$208.331.000, valor por el que fue librado el Mandamiento de Pago No. 302-003 de 21 de febrero de 2011, con fundamento en un título ejecutivo complejo.

La parte demandante interpuso *apelación adhesiva*, con fundamento en lo siguiente:

No está de acuerdo con la sentencia por tres aspectos:

a) Necesidad de pronunciarse y declarar probada la excepción de pago, porque si bien el Tribunal reconoce que la sociedad pagó la diferencia del saldo a favor consignado en la declaración inicial frente al saldo a favor consignado en la declaración de corrección por \$989.633.000, se relevó de estudiar dicha excepción.

b) La excepción de interposición de demanda de nulidad y restablecimiento del derecho se encuentra probada y, por lo tanto, debe ser reconocida, por las siguientes razones: i) La DIAN reconoció en audiencia de 10 de julio de 2012, que el valor a pagar no surge de las diferencias del saldo a favor consignado en la declaración inicial frente a la declaración de corrección, ni en la resolución de compensación, sino de la cuenta corriente, aspectos que es el que se discute en el proceso 2010-00011. ii) La motivación de los actos demandados en ese expediente son idénticos a los del citado proceso, de manera que se hace necesario un fallo definitivo en aquel. iii) Los actos demandados en el mencionado proceso no son ni la declaración inicial, ni su corrección, pues resulta imposible demandar sus propias declaraciones como tampoco la resolución de compensación, porque esta fue expedida en los términos solicitados por el contribuyente. iv) Existe relación en esos dos procesos, el mismo Tribunal reconoce que la discusión tiene su origen en una deuda que aparece consignada en el estado de cuenta corriente de Colcerámica sin respaldo documental y esa obligación es la que precisamente se discute actualmente en el Consejo de Estado, en otro proceso.

c) Es necesario pronunciarse sobre la violación al debido proceso, derecho de defensa, al derecho a la administración de justicia y los principios que rigen la actuación administrativa.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN EN SEGUNDA INSTANCIA

La sociedad 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 guardó silencio.

CONSIDERACIONES

Se deciden los recursos de apelación interpuestos por la parte demandante – adhesiva- y demandada contra la sentencia del 23 de mayo de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”, que declaró la nulidad de los actos demandados, declaró probada la excepción de falta de título ejecutivo y ordenó a la DIAN terminar definitivamente el procedimiento de cobro coactivo seguido a la demandante.

1. Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación, debe la Sala determinar si en el proceso de cobro coactivo administrativo prosperan las excepciones de: i) Falta de título ejecutivo ii) Pago de la obligación iii) Interposición de demanda y iv) Si se violaron el debido proceso, derecho de defensa, el derecho a la administración de justicia y los principios que rigen la actuación administrativa

2. Falta de título ejecutivo

2.1. Para la demandante, los actos administrativos demandados están viciados de nulidad porque el título ejecutivo, para hacer exigible la suma de \$208.331.000, está compuesto por las declaraciones privadas del impuesto sobre la renta del año gravable 2005 presentadas el 27 de abril de 2006 y el 20 de febrero de 2008, así como la Resolución No. 608-0817 de 6 de julio de 2006, con la cual se ordena compensar el saldo a favor incluido en la declaración de renta del año gravable 2005 con la retención en la fuente de los periodos 1 y 3 de 2006, sin tener en cuenta que en estos documentos no se encuentra determinada la obligación a cargo y pendiente de pago de la sociedad.

2.2. La DIAN por su parte alega que si bien esos actos por sí solos no constituyen título ejecutivo, al estar interrelacionados y conectados entre sí, originan una obligación a cargo del deudor, constituyéndose en un título ejecutivo complejo, que sirvió de fundamento para iniciar el proceso de cobro, razón por la cual se profirió el mandamiento de pago.

2.3. El inicio de un proceso ejecutivo de cobro coactivo, implica necesariamente la preexistencia de un **título que preste mérito ejecutivo**⁸, esto es, que contenga una obligación clara, expresa y actualmente exigible.

2.4. La obligación debe ser **clara** porque los elementos de la obligación (sujeto activo, sujeto pasivo, vínculo jurídico y la prestación u objeto) están determinados o, por lo menos, pueden inferirse de la simple revisión del título ejecutivo, **expresa** porque se encuentra especificada en el título ejecutivo, en cuanto debe imponer una conducta de dar, hacer o no hacer, y debe ser **exigible** porque no está sujeta al cumplimiento de un plazo o condición o cuando dependiendo de ellos ya se han cumplido⁹.

⁸ Código de Procedimiento Civil. [Artículo 488. Títulos ejecutivos](#). Pueden demandarse ejecutivamente las obligaciones expresas, claras y exigibles que consten en documentos que provengan del deudor o de su causante y constituyan plena prueba contra él, o las que emanen de una sentencia de condena proferida por juez o tribunal de cualquier jurisdicción, o de otra providencia judicial que tenga fuerza ejecutiva conforme a la ley, o de las providencias que en procesos contencioso - administrativos o de policía aprueben liquidación de costas o señalen honorarios de auxiliares de la justicia.

⁹ Auto de 30 de mayo de 2013, Exp. 18057, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

2.5. En desarrollo de lo anterior, el artículo 828 del Estatuto Tributario discrimina los documentos que prestan mérito ejecutivo para el cobro coactivo¹⁰, y que sirven de soporte jurídico para que la Administración proceda a iniciar el proceso mediante la emisión del correspondiente mandamiento de pago, en el que se ordena al deudor solucionar las obligaciones pendientes a favor de la entidad fiscal.

En lo que concierne al análisis del presente asunto, interesa precisar que la norma establece que constituyen título ejecutivo, entre otros, *“Las liquidaciones privadas y sus correcciones, contenidas en las declaraciones tributarias presentadas, desde el vencimiento de la fecha para su cancelación” y “Los demás actos de la administración de impuestos debidamente ejecutoriados, en los cuales se fijan sumas líquidas de dinero a favor del fisco nacional”*.

2.6. Según la forma en que se constituyan los títulos pueden ser simples o complejos, serán simples cuando la obligación consta en un solo documento del que se deriva la obligación clara, expresa y exigible. Y es complejo cuando la obligación consta en varios documentos que constituyen una unidad jurídica, en cuanto no pueden hacerse valer como título ejecutivo por separado¹¹.

2.7. En el caso en estudio se observa que mediante el Mandamiento de Pago No. 302-003 del 21 de febrero de 2011 proferido por la División de Gestión de Cobranzas de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de Bogotá, se pretende el cobro de \$208.331.000¹², por

¹⁰ Artículo 828. Títulos ejecutivos. Prestan mérito ejecutivo:

1. Las liquidaciones privadas y sus correcciones, contenidas en las declaraciones tributarias presentadas, desde el vencimiento de la fecha para su cancelación.

2. Las liquidaciones oficiales ejecutoriadas.

3. Los demás actos de la Administración de Impuestos debidamente ejecutoriados, en los cuales se fijan sumas líquidas de dinero a favor del fisco nacional.

4. Las garantías y cauciones prestadas a favor de la Nación para afianzar el pago de las obligaciones tributarias, a partir de la ejecutoria del acto de la Administración que declare el incumplimiento o exigibilidad de las obligaciones garantizadas.

5. Las sentencias y demás decisiones jurisdiccionales ejecutoriadas, que decidan sobre las demandas presentadas en relación con los impuestos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses que administra la Dirección General de Impuestos Nacionales.

¹¹ Cfr. Sentencia de esta Sección de 30 de mayo de 2013, M.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, Exp. 18057.

¹² Folio 33 exp.

concepto de COMPENSACIÓN IMPROCEDENTE, teniendo en cuenta lo siguiente:

“CONSIDERANDO:

1. Que la sociedad COMPAÑÍA COLOMBIANA DE CARAMICAS S.A. – COLCERAMICAS S.A.- NIT 860.002.536-5 presentó declaración privada el día 27 de Abril de 2006, con autoadhesivo No. 07191290040037, en la cual determinó un saldo a favor de \$2.594.349.000, suma que fue compensada mediante Resolución No. 608-0817 de fecha 6 de julio de 2006, con la cual se cancelaron las obligaciones correspondientes a Retención en la Fuente del año gravable 2006, periodos 1 y 3.
2. Que la sociedad COMPAÑÍA COLOMBIANA DE CERAMICAS S.A. – COLCERAMICAS S.A.- NIT 860.002.536-5 presentó declaración privada de corrección identificada con el autoadhesivo No. 0712627012435 9 del 20 de febrero de 2008, mediante la cual corrigió la declaración de Renta del año 2005, autoadhesivo No. 07191290040037 del 27 de Abril de 2006, disminuyendo el saldo a favor a \$1.741.894.000, lo que arrojó una diferencia de \$852.455.000, por concepto de COMPENSACIÓN IMPROCEDENTE, saldo sobre el cual fueron liquidados los respectivos intereses por mora desde la fecha en que cada una de las obligaciones fueron exigibles y hasta que se verificó un pago el 20 de febrero de 2008, que una vez aplicado dicho pago, quedó un saldo del valor a reintegrar por COMPENSACIÓN IMPROCEDENTE DE DOSCIENTOS OCHO MILLONES TRESCIENTOS TREINTA Y UN MIL PESOS (\$208.331.000) M/CTE, más los intereses de mora que se causen hasta la fecha del pago.
3. Que del análisis de los documentos señalados en los numerales 1 y 2, se establece que la sociedad COMPAÑÍA COLOMBIANA DE CERAMICAS S.A. –COLCERAMICAS S.A.- NIT 860.002.536-5, adeuda a la Nación, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, la suma de DOSCIENTOS OCHO MILLONES TRESCIENTOS TREINTA Y UN MIL PESOS (\$208.331.000) M/CTE, más los intereses, sanciones, actualizaciones y costas que se causen hasta el momento de su pago, conforme con los artículos 634, 635, 836-1 y 867-1 del Estatuto Tributario.
...”

2.8. En atención al mandamiento de pago, el título ejecutivo está constituido por la declaración del impuesto sobre la renta y complementario correspondiente al año gravable 2005, presentada el 27 de abril de 2006, con autoadhesivo No. 07191290040037, la declaración de corrección presentada por el contribuyente el 20 de febrero de 2008 con autoadhesivo No. 07191290040037 y la Resolución No. 608-0817 de 6 de julio de 2006, mediante la cual se compensa el saldo a favor con las obligaciones correspondientes a Retención en la Fuente de los periodos 1 y 3 de 2006.

2.9. En concordancia con lo anterior y en aras de establecer si en el presente asunto se conformó un título complejo del que se derive una obligación clara, expresa y actualmente exigible, la Sala observa:

1. En la declaración inicial del impuesto de renta del año gravable 2005, presentada por la sociedad el 27 de abril de 2006, se registró un saldo a favor de \$2.594.349.000.
2. En la declaración de corrección a la anterior declaración presentada por la contribuyente el 20 de febrero de 2008, se registró un saldo a favor de \$1.741.894.000, sanciones \$77.496.000, intereses de mora \$137.178.000, impuesto 774.959.000, y pagó la suma de \$989.633.000.
3. En la Resolución No. 608-0817 de 6 de julio de 2006, se reconoció a favor de la sociedad la suma de \$2.594.349.000, la que compensó con las obligaciones a cargo del contribuyente por concepto de retención en la fuente de los meses de enero y marzo de 2006.

De los documentos relacionados no se desprende la existencia de una **obligación expresa**, porque no se señala de manera nítida, y manifiesta en la liquidación privada y su corrección suma que adeude la sociedad, como tampoco en la resolución de compensación, es decir, no está en forma precisa la suma que se está cobrando por \$208.331.000.

La obligación tampoco es **clara** porque no aparecen determinados los elementos de la obligación ni son fácilmente inferibles de la simple revisión de los títulos y, por ende, no es **exigible**.

Además, debe precisarse que la Administración sostiene que la suma que se cobra por \$208.331.000, se deriva de lo siguiente:

“(…)

la diferencia entre las declaraciones presentadas por el contribuyente arroja la suma de \$852.455.000, a esta suma debe aplicársele el pago efectuado por la sociedad con el sticker No. 712627012435 el día 20 de febrero de 2008 de conformidad con el artículo 804 del Estatuto Tributario.

(...). De suerte que el pago realizado por el contribuyente por la suma de \$989.633.000 fue aplicado en forma proporcional de la siguiente manera:

Menor saldo a favor: \$ 852.455.000
Intereses \$ 457.259.000
Total a reintegrar.....\$1.309.714.000

PAGO:	989.633.000	75.56%		
CONCEPTO	SALDOS INICIALES	ART. 804 ET %	APLICACIÓN DE PAGO	SALDOS FINAL (HA)
Impuesto:	852.455.000	65.09%	644.124.000	208.331.000
Sanción	0	0.00%	0	0
Interés	457.259.000	34.91%	345.509.000	111.750.000
TOTAL	1.309.714.000	100.00%	989.633.000	320.081.000
SALDO A LIQUIDAR				320.081.000

(...)

Al solicitar la compensación o realizar los pagos de dicha suma de dinero que corresponden a la declaración de Renta del año gravable 2005, el actor no puede pretender la aplicación del beneficio consagrado en la **ley 1175 de 2007**, pues la misma como se ha explicado, es aplicable únicamente a impuestos, tasas o contribuciones, mas no a sumas de dinero que el declarante si bien está obligado a reintegrar, no constituyen un impuesto como tal.

De ahí, que el mandamiento de pago sobre el cual se fundamenta tanto la resolución que resolvió las excepciones propuestas como la resolución que la confirmó, se basa en la diferencia resultante entre la liquidación privada inicial, suma que fue devuelta y/o compensada improcedentemente, y la liquidación de corrección que disminuye el saldo a favor, después de haber aplicado en forma proporcional el pago realizado por la sociedad, sin ningún tipo de beneficio del **30% de rebaja de intereses** como lo pretende el actor, al manifestar que la obligación se encuentra cancelada, cuando la liquidación de la obligación demuestra lo contrario.¹³

(...) (Negritas fuera de texto).

La anterior transcripción demuestra que la discusión entre la sociedad y la Administración es sí la demandante en la declaración de corrección podía reducir al 30% los intereses generados por el pago realizado en la declaración de corrección del impuesto sobre la renta y complementarios del

¹³ Contestación de la demanda, fls. 411-415, c.p.

año gravable 2005, en aplicación del beneficio consagrado en la Ley 1175 de 2007.

El señalado cuestionamiento fue decidido por la Sección¹⁴, en el proceso entre las mismas partes, en el que se demandó el Oficio No. 00 31 161-0111 de 18 de marzo de 2009, mediante el cual negó la petición, por la cual la sociedad solicitó la actualización de la cuenta corriente y que no poseía saldos por pagar, en tanto las sumas adeudadas por concepto de impuesto de renta año 2005 fueron pagadas con la presentación de la declaración de corrección. El anterior oficio fue confirmado con las Resoluciones Nos. 311-009 1 de junio de 2009 y 6126-002 de 12 de agosto de 2009.

Al respecto, dijo la Sala:

(...)

4.3.2. Con fundamento en los hechos expuestos, se encuentra que el contribuyente, en la declaración de corrección, disminuyó el saldo a favor del año 2005, que previamente había sido compensado por la Administración, para liquidar un mayor valor por concepto de impuesto, y aplicarse una sanción por corrección y la reducción de intereses moratorios de que trata la Ley 1175 de 2007.

4.3.3. De esta manera, el contribuyente en ejercicio de la facultad establecida en el artículo 588 del Estatuto Tributario¹⁵, aumentó el impuesto a cargo inicialmente declarado de \$11.057.962.000 a la suma de \$11.832.921.000, y pagó por concepto de impuesto la diferencia resultante, esto es, \$774.959.000. Por consiguiente, este pago tuvo por objeto satisfacer una obligación tributaria principal, es decir, el impuesto que no fue pagado en la declaración inicial.

4.3.4. En efecto, la Sala ha señalado que cuando el contribuyente obtiene la devolución o compensación del saldo a favor y, luego mediante una

¹⁴ Sentencia de 10 de septiembre de 2014, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, expediente No. 2500002327000201000011-01 (19020).

¹⁵ **“ARTICULO 588. CORRECCIONES QUE AUMENTAN EL IMPUESTO O DISMINUYEN EL SALDO A FAVOR.** Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 709 y 713, los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, podrán corregir sus declaraciones tributarias dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar y antes de que se les haya notificado requerimiento especial o pliego de cargos, en relación con la declaración tributaria que se corrige, y se liquide la correspondiente sanción por corrección.

Toda declaración que el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, presente con posterioridad a la declaración inicial, será considerada como una corrección a la declaración inicial o a la última corrección presentada, según el caso.

(...)”

declaración de corrección, lo disminuye, y liquida un saldo a cargo, el pago se efectúa en cumplimiento de una obligación tributaria sustancial¹⁶.

A su vez, precisó que no se trata del reintegro de sumas devueltas, pues, es perfectamente viable, y ocurre con frecuencia, que el menor saldo a favor resulte por el incremento del impuesto a cargo. Si la corrección de la declaración se realiza para aumentar el impuesto a cargo, es claro que con la declaración inicial, el contribuyente no pago la totalidad del impuesto que correspondía y, por tanto, debe cancelar a la Administración ese mayor impuesto que no entró a las arcas del Estado en la oportunidad pertinente¹⁷”

Por lo anterior, la Sala concluye que no se trata del reintegro de sumas compensadas, sino del pago del impuesto, puesto que el saldo a favor registrado en la declaración de corrección resulta del incremento del impuesto a cargo.

4.3.5. Por consiguiente, la sociedad cumplió con el requisito exigido por la Ley 1175 de 2007, relativo al “pago en efectivo del total de la obligación principal”.

4.3.6. Ahora bien, en cuanto al requisito de “pago de los intereses y sanciones actualizadas”, en el expediente consta que el contribuyente al presentar la declaración de corrección en bancos realizó el pago de intereses por la suma de \$137.178.000 y por sanción de corrección el valor de \$77.496.000¹⁸.

4.3.6.1. En relación con el pago de la sanción de corrección, la Sala precisa que las partes no plantearon controversia alguna.

4.3.6.2. Sin embargo, frente al pago de los intereses moratorios, el contribuyente discute la base de liquidación que tuvo en cuenta la DIAN en los actos demandados (\$852.455.000)¹⁹, por cuanto en la misma se incluyó la sanción por corrección.

Al verificarse esa situación en el expediente administrativo, se advierte que si a los intereses liquidados por la Administración en **\$457.259.000 se le aplica el 30% del beneficio de la Ley 1175 de 2008, los intereses quedan en \$137.178.000**, que es el monto que la demandante dice deber.

¹⁶ Sentencia del 29 de noviembre de 2012, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, expediente No. 18568.

¹⁷ *ibídem*

¹⁸ FI 77 c.p.

¹⁹ Este valor se determinó de la diferencia entre el saldo a favor inicial de \$2.594.349.000 y el corregido por el contribuyente de \$1.741.894.000. Este último valor incluye la sanción por corrección en la suma de \$77.496.000. FI 78 c.p.

En consideración a lo anterior, se encuentra que la liquidación de intereses moratorios realizada por la Administración tomando como base la sanción por corrección, fue la misma utilizada por el contribuyente en la declaración de corrección.

Por consiguiente, no tiene fundamento alguno los argumentos expuestos por el accionante, máxime cuando en la demanda pretende a título de restablecimiento del derecho que se mantengan los valores determinados en la liquidación privada.

En todo caso, la Sala aclara que el artículo 634 del Estatuto Tributario²⁰ solo prevé la liquidación y pago de intereses moratorios, por cada día de retardo en el pago de impuestos, anticipos y retenciones a cargo del contribuyente, por lo que no es pertinente que se liquiden sobre sanciones, porque así no lo previó la norma citada²¹.

Finalmente, debe señalarse que la anterior situación no desvirtúa el cumplimiento del requisito de pago de intereses, puesto que como se observó los intereses fueron liquidados en la misma forma como lo hizo la Administración en los actos demandados. Por consiguiente, no existe controversia alguna por ese concepto.

4.3.7. Teniendo en cuenta las consideraciones expuestas, la Sala observa que i) la sociedad es contribuyente del impuesto de renta, ii) la obligación principal corresponde a un impuesto que se encuentra en mora por las vigencias objeto del beneficio (impuesto de renta año 2005), iii) el pago de la obligación principal, las sanciones, e intereses reducidos, se realizó dentro de los 6 meses siguientes a la entrada de vigencia de la Ley 1175 de 2007, iv) el beneficio no se solicitó por obligaciones contenidas en acuerdos de pago suscritos al amparo del artículo 7º de la Ley 1066 de 2006.

Por consiguiente, los intereses de mora causados sobre el mayor impuesto liquidado por el año 2005, podían ser reducidos de conformidad con el artículo 1º de la Ley 1175 de 2007 en la suma de \$137.178.000.

4.3.8. En consecuencia, se revocará la sentencia apelada, para, en su lugar, declarar la nulidad de los actos demandados.

4.3.9 En cuanto al restablecimiento del derecho, para la Sala resulta procedente acceder a la pretensión de la accionante, relativa a que se

²⁰ **ARTICULO 634. SANCIÓN POR MORA EN EL PAGO DE IMPUESTOS, ANTICIPOS Y RETENCIONES.** Incisos 1 y 2 modificados por el artículo 3 de la Ley 788 de 2002. Los contribuyentes o responsables de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, incluidos los agentes de retención, **que no cancelen oportunamente los impuestos, anticipos y retenciones a su cargo, deberán liquidar y pagar intereses moratorios, por cada día calendario de retardo en el pago.**

²¹ En igual sentido se ha pronunciado esta Sala en sentencias del 18 de junio de 2014, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, expediente No. 20187 y del 10 de febrero de 2011, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, expediente No.17909.

declare que la sociedad no adeuda suma alguna a la DIAN por concepto de impuesto de renta del año 2005, ni por intereses de mora.

Si bien esa declaración corresponde al proceso de determinación del impuesto, lo cierto es que en el caso del contribuyente no se encuentra en discusión la liquidación del tributo realizada en la declaración de corrección, sino la aplicación de los pagos efectuados en la misma, que como se observó se realizó conforme a la ley 1175 de 2007.

(...).

De manera que, los intereses reducidos (30% de conformidad con la Ley 1175 de 2007), registrados por la sociedad en la declaración de corrección del impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable 2005, se encontraban debidamente liquidados en la suma de \$137.178.000.

Puesto de presente lo anterior, la Sala advierte que si bien en el proceso 250002327000201000011-01 (19020), no se demandaron directamente los actos que sirvieron de título ejecutivo para la expedición del Mandamiento de Pago No. 302-003 de 21 de febrero de 2011, sí se cuestionó la obligación que se está cobrando en el mencionado mandamiento. De manera que lo decidido en tal pronunciamiento incide en el proceso de cobro coactivo.

Así las cosas, queda desvirtuada la obligación que se está cobrando en el Mandamiento de Pago No. 302-003 del 21 de febrero de 2011, dado que en la sentencia se precisó que la aplicación de los pagos efectuados en la declaración del impuesto sobre la renta por el año gravable 2005, se realizaron conforme a la Ley 1175 de 2007, y que la sociedad no adeuda suma alguna por concepto de impuesto de renta de esa vigencia, ni por intereses generados por ese tributo.

Por lo expuesto prospera la excepción de falta de título ejecutivo, la Sala se releva del estudio de los demás cargos invocados por la demandante en el recurso de apelación adhesiva.

2.10. Por todo lo anterior, se confirmará la sentencia apelada que ordenó la nulidad de los actos demandados.

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

F A L L A

PRIMERO. CONFÍRMASE la sentencia de 23 de mayo de 2013, dictada por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”.

SEGUNDO: Se **RECONOCE** personería para actuar a la abogada Angie Alejandra Corredor Herrera, como apoderada judicial de la U.E.A. DIAN, de conformidad con el poder que obra a folio 611 del expediente.

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

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Presidente de la Sección

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

