

MDA 0007  
2016  
ej. 1



1323939

**TITULO:**

**Liquidación de Intereses Moratorios Tasados Por La Dian Barranquilla Sobre el  
Impuesto De Iva y Retención en la Fuente Con Fundamento En El Estatuto Tributario  
Años 2002 A 2009**

**ANÁLISIS DE SENTENCIA**

**Sentencia de Primera y Segunda Instancia No.08001-33-31-004-2008-00282 (2011-00392  
H) del veintiocho (28) de marzo (03) de dos mil doce (2012). Magistrado ponente Ángel  
Hernández Cano.**

**ESTUDIANTES MAESTRIA DERECHO ADMINISTRATIVO: Humberto de Jesús  
Silvera Urzola, Jaime Alberto Sinning de la Rosa y Luis Joaquín Campo Tornay**

**Tutora Doctora Doris del Carmen Navarro Suarez**

**Universidad Simón Bolívar  
Maestría en Derecho Administrativo  
Quinta Cohorte  
Barranquilla, Colombia  
Abril 2016**



## CONTENIDO

|   |    |
|---|----|
| <b>A. ANÁLISIS CONCEPTUAL</b> .....                                   | 3  |
| I. Identificación de la Providencia.....                              | 3  |
| II. Introduccion.....   | 3  |
| III. Aspecto Juridico Considerado .....                               | 5  |
| IV. Partes .....  | 16 |
| <b>B. PROBLEMA JURIDÍCO</b> .....                                     | 16 |
| I Justificación.....  | 17 |
| II Tesis. ....  | 18 |
| a.- Argumentos que sustentan la Decisión.....                         | 19 |
| III. Explicacion de la Tesis.....                                     | 21 |
| a.- Características de la Decision.....                               | 21 |
| b.- Referentes legales, jurisprudenciales y doctrinales. ....         | 22 |
| <b>C. MÉTODO</b> .....  | 23 |
| I. Analisis de la parte Motiva y Resolutiva.....                      | 23 |
| <b>D. ANÁLISIS CRÍTICO</b> .....                                      | 27 |
| I. Desarrollo central de los Intervinientes y de la Corporacion. .... | 27 |
| a.- Argumento central del Demandante:.....                            | 27 |
| b.- Argumento central del Demandado .....                             | 29 |
| c.- Argumento central del Tribunal Administrativo: .....              | 30 |
| II.- Argumentos del Grupo de Investigacion:.....                      | 32 |
| <b>E. CONCLUSIONES</b> .....  | 34 |
| <b>REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS</b> .....                               | 36 |

Anexos



## A. ANÁLISIS CONCEPTUAL

### I.- Identificación de la Providencia

Tribunal Administrativo del Atlántico Sentencia de Segunda Instancia No.08001-33-31-004-2008-00282 del veintiocho (28) de marzo (03) de dos mil doce (2012). Magistrado ponente Ángel Hernández Cano.

### II.- INTRODUCCION

La parte demandante (AVIANCA) sostiene que se realizaron pagos en exceso o indebidos a la DIAN por concepto de intereses moratorios que se originaron al pagar de manera tardía el impuesto a las ventas del tercer periodo del año 2001, toda vez que la DIAN realizó la liquidación de dichos intereses de manera errada, porque esta entidad, cuando ha transcurrido una fracción de mes, aplica la tasa del mes completo al realizar el cálculo de dichos intereses.

Se sustenta la solicitud de nulidad por parte de AVIANCA de los actos acusados o sea las Resoluciones No 476 del 29 de junio del 2007 y la 900018 del 15 de julio del 2008, en que de la interpretación literal del artículo 634 del Estatuto Tributario vigente en las fechas de los pagos, y en concordancia con las diferentes sentencias del Consejo de Estado que la han analizado e interpretado, se deriva que la liquidación de intereses moratorios entre la fecha en que se hizo exigible la obligación y la fecha del pago efectivo se hace considerando el número de días transcurridos en la fracción de mes y no en el mes completo.

Por su parte, la DIAN señala que, al momento de expedir las resoluciones acusadas, procedió a darle aplicación a lo preceptuado en el artículo 634 del Estatuto Tributario vigente



para la época, toda vez que esa norma no indica que la fracción de mes sea por mes completo ni tampoco dice que la fracción de mes deba ser determinada por días, y que en su actuar se acogieron a la doctrina de la oficina jurídica de la entidad demandada (Dian) que es de obligatorio cumplimiento para sus funcionarios.

Se advierte que la discusión se encuentra centrada en la forma como debe realizarse la liquidación de los intereses de mora originados en caso de realizar el pago de los impuestos de manera extemporánea, es decir, por fuera del término previsto en la Ley para la cancelación de esos rubro, cuando el término de atraso transcurrido no sea un mes completo sino una fracción de mes.

De las pruebas allegadas al proceso se infiere que la demandante debió realizar el pago del IVA correspondiente al tercer periodo o bimestre (mayo-junio) del año 2001 dentro de las fechas establecidas por la entidad, y que al hacerlo por fuera del mismo incurrió en mora.

El Tribunal Administrativo de Barranquilla, en sentencia de segunda instancia, confirmó el fallo de primera instancia proferido por el Juzgado 4° Administrativo, favorable a la sociedad AVIANCA, y sigue la línea jurisprudencial que existe respecto a esta materia con relación a la liquidación de intereses moratorios, por lo que a la Sala no le quedó brizna de duda de que las Resoluciones No 476 del 29 del 29/06/2007 y la No 900018 del 15/07/2008, las cuales resolvieron desfavorablemente la devolución de los dineros pagados en exceso por el contribuyente AVIANCA S.A a la DIAN, se encuentran afectadas de nulidad por contravenir el artículo 634 del E.T.

Con este fallo judicial se determina que la forma en que la Oficina Jurídica de la DIAN interpretó el artículo 634 del Estatuto Tributario a través de sus conceptos Jurídicos No 080171 del 11/12/2002 fue errada, ya que el Consejo de Estado ha precisado lo relativo a la



liquidación de los intereses moratorios, y su aplicación deja sin vigencia normas de carácter superior, puesto que las reiteradas jurisprudencias concluyeron que la liquidación de los intereses debe ser por día y no por fracción de mes, como venía interpretando la DIAN, para evitar que se vulnere el principio de proporcionalidad al igual que el de equidad consagrado en el artículo 230 Constitución Nacional.

### **III.- Aspecto Jurídico Considerado**

Al analizar la Sentencia del (28) de marzo (03) del dos mil doce (2012) del alto Tribunal Administrativo, Magistrado ponente Dr. Ángel Hernández Cano, acto administrativo proferido para decidir el recurso de apelación interpuesto por el demandado (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN) contra la sentencia de febrero ocho (08) del dos mil once (2011) proferida por el Juzgado Cuarto Administrativo del Circuito de Barranquilla Atlco, por medio del cual se ordenó declarar la nulidad de las Resoluciones No 476 del 29 de junio del 2007, y la Resolución No 900018 del 15 de julio del 2008, expedida la primera por el jefe de la división de devoluciones de la administración de impuestos y aduanas nacionales de Barranquilla y la segunda por el jefe de la división jurídica tributaria de la administración de impuestos de Barranquilla, en cuanto niegan a la sociedad AEROVIAS DEL CONTINENTE AMERICANO S.A AVIANCA, NIT 890.100.577-6, la devolución de la suma de \$54.139.000 pagada en exceso indebidamente, dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho que consagra el art 85 del C.C.A, hoy Ley 1437 del 2011 art 37 Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo. (CPACA).

Los hechos que anteceden al proceso consisten en que la sociedad demandante presentó oportunamente la declaración de IVA por el tercer periodo de 2001, el 13 de julio de



2001, identificada con el No. 90000004732558 con saldo a pagar de \$3.160.178.000, Decreto Reglamentario 2662 de 2000. El 1º. De agosto de 2001 AVIANCA pagó la suma declarada.

La parte actora, corrigió la declaración de IVA por el tercer periodo de 2001 el 04 de septiembre de 2001, según formulario identificado con No. 90000005050869, con saldo a pagar de \$3.163.832.000 por concepto de impuesto sobre las ventas, y \$332.000 por sanción de corrección. Este pago se realizó el 7 de septiembre de 2001.

El 20 de junio de 2003 la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales notificó a AVIANCA la Resolución No. 900009 del 11 de junio de 2003, mediante la cual concedió una facilidad pago que autorizaba un plazo para el pago, entre otros, de \$36.164.000 por concepto de IVA y \$16.822.000 por concepto de intereses, supuestamente correspondientes a la declaración de IVA por el tercer (03) periodo de 2001. En cumplimiento de la facilidad de pago, AVIANCA canceló dichos valores el 27 de junio de 2003.

AVIANCA al 1º de agosto de 2001, pagó la totalidad del saldo a su cargo por concepto de la declaración de IVA del tercer periodo de 2001, y los intereses causados hasta esa fecha, pagándose \$830.000 en exceso.

Se pagaron mayores valores los días 1 de agosto de 2001 y 27 de junio de 2003, por valor de \$54.165.000, lo que constituye pago en exceso o de lo no debido.

El 22 de mayo de 2007, la parte demandante solicitó a la DIAN, la devolución de la suma de \$54.165.000, más los intereses corrientes causados desde la fecha del acto que llegare a negar la devolución hasta la fecha que llegare a confirmar el pago en exceso y de lo no debido. Así mismo, se solicitó el reconocimiento y pago de intereses de mora.

El 4 de julio de 2007, el jefe de la División de Devoluciones de la Administración de Impuestos de Barranquilla, notificó a AVIANCA la Resolución No. 476 de 29 de junio de

2007, mediante la cual compensa la suma de \$26.000, y rechaza la devolución solicitada por la suma de \$54.139.000, teniendo como argumentos que la liquidación de los intereses por concepto del IVA se hace por meses y no por días.

La mencionada empresa elevó petición ante la Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero solicitando la intervención en el proceso de devolución para exigir la correcta liquidación de los intereses. Esta entidad, mediante oficio No 5000077-00134 de 26 de febrero de 2007, dirigido a la Administradora de Impuestos, envió las consideraciones en relación con la liquidación de los intereses moratorios con base en la norma vigente antes de la Ley 788 de 2002.

El 4 de septiembre de 2007, con radicado No 016075, AVIANCA presentó recurso de reconsideración contra la Resolución No 476 de 29 de junio de 2007, mediante la cual se negó la solicitud devolución.

La DIAN, el día 28 de julio de 2008, notificó personalmente a AVIANCA la Resolución No 900018 de 15 de julio de 2008, que resolvió el Recurso de Reconsideración interpuesto contra la Resolución No 476 de 29/06/2007, argumentando que los intereses por mora se liquidan por meses y no por días.

Sostiene la parte actora que los actos administrativos demandados son nulos por infracción en las normas en que deberían fundarse, por falsa motivación de algunos aspectos y por falta de motivación de otros.

Los anteriores cargos los fundamenta en que el acto acusado viola el Artículo 634 del Estatuto Tributario y el Artículo 4º del Decreto 1809 de 1989, por que la entidad demandada emplea como argumento de liquidación de intereses, consagrada en dicha norma vigente, al momento del pago, no es por mes o fracción de mes, sino mensual, y que por lo tanto no



existía pago en exceso que pudiera ser objeto de devolución. Por el contrario, sostiene la demandante que de la interpretación de la norma vigente en la fecha de los pagos, se deriva una liquidación de intereses moratorios entre la fecha en que se hizo exigible la obligación y la fecha del pago efectivo, considerando el número de días transcurridos en la fracción de mes y no el mes completo.

Se señala además, que la administración convenientemente omite en su análisis reiterada jurisprudencia del Consejo de Estado que, analizando la Legalidad del Artículo 634 del Estatuto Tributario, antes de la modificación introducida por la Ley 788 de 2002, interpretó que la forma de liquidación de intereses contenida en dicha norma era diaria y no mensual como lo sostenía la DIAN.

Agrega que, de conformidad con el procedimiento tributario, la administración debe devolver al particular las sumas pagadas indebidamente por éste dentro de los 30 días hábiles siguientes a la fecha de la solicitud (artículo 855 del Estatuto Tributario), a partir del día 31 se causan intereses moratorios a cargo de la DIAN y a favor de AVIANCA, además, se causan intereses corrientes cuando el departamento niegue la devolución. Al negar la devolución, los actos demandados infringieron los artículos 850 y 855 del Estatuto Tributario, por que, sin fundamento legal alguno, negaron el derecho a la devolución en los términos que consagra la Ley; es decir, violaron el derecho a la devolución de pagos efectuados por el contribuyente en exceso de lo que le corresponde o no debía, consagrado por el Artículo 850 del Estatuto Tributario, y el derecho a obtener la devolución en un término razonable, consagrado en el artículo 855 del mismo Estatuto.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), señala, que el contribuyente AVIANCA, no presentó objeción alguna al notificarle la Resolución No 900009



del 11 de junio de 2003, como tampoco presentó objeción alguna a la Resolución de cancelación de la facilidad de pago No. 900016 de 24 de septiembre, de 2004, por lo tanto los anteriores actos administrativos son obligatorios mientras no hayan sido anulados o suspendidos por la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, como lo prescribe el artículo 66 del C.C.A. Se agrega que, el actor manifiesta, erróneamente y tratando de confundir, que la DIAN, sin fundamento alguno, le notificó una facilidad para el pago porque fue él mismo quien la solicitó, y además no agotó la vía gubernativa con respecto a la misma.

Considera la parte demandada (DIAN), que no existe falsa motivación de los actos administrativos demandados, toda vez que el Artículo 634 del Estatuto Tributario no indica que la fracción de mes deba ser determinada por días. Al respecto, y para tener claridad, la Doctrina Jurídica, la cual es de obligatorio cumplimiento para los funcionarios de la DIAN en la toma de decisiones, emitida por la Oficina Jurídica a través de diversos conceptos jurídicos en los que se manifestó que, respecto a la fracción de mes para liquidar intereses moratorios se aplica la tasa que corresponda al mes sin efectuar proporción alguna.

Aunado a lo anterior, manifiesta que las sentencias del Consejo de Estado, citadas por la parte actora como sustento de sus pretensiones, no le son aplicables.

En el presente caso se pretende la nulidad de las Resoluciones No. 476 de 29 de junio de 2007, a través de la cual se negó la devolución de la suma de dinero pagada en exceso o indebidamente por parte de AVIANCA a la DIAN por concepto de intereses moratorios causados por el retraso en el pago del IVA correspondiente al tercer bimestre del año 2001, y además, de la No. 900018 del 15 de julio de 2008, mediante la cual se resolvió de manera desfavorable el recurso de reconsideración interpuesto contra la primera de las resoluciones mencionadas.

La DIAN, por intermedio de la Oficina Jurídica, la cual está autorizada por mandato legal para interpretar de manera general y abstracta las normas tributarias, aduaneras y cambiarias, facultad que tiene su máxima expresión en la expedición de los conceptos, profirió la resolución No. 080171 del 11 de diciembre de 2002, indicando que la expresión “mes o fracción de mes” contenida en el artículo 634 ibídem, en relación con la liquidación de los intereses de mora, corresponde al mes completo sin efectuar proporción alguna. De igual manera, que la fracción de mes debe entenderse el período que no excede de treinta (30) días. En ese sentido, consideró que resultaba “altamente improcedente pretender darle una interpretación diferente a la norma, que la establecida por la autoridad doctrinal de la Entidad”.

Quiere decir lo anterior que el problema surgido, y que se debate en la presente Litis, para la sociedad demandante radica en la interpretación sobre la forma de liquidar los intereses, ya que la Administración considera que los mismos se deben liquidar por mes o fracción.

Para resolver la controversia anterior, el Juzgado hace las siguientes precisiones:

El artículo 855 del Estatuto Tributario señala:

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”.

Por su parte, el artículo 863 del mismo estatuto preceptúa:

Intereses a favor del contribuyente. Cuando hubiese un pago en exceso o en las declaraciones tributarias resulte un saldo a favor del contribuyente, sólo se causaran intereses corrientes y moratorios en los siguientes casos.

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

Así las cosas, es mandato legal que la Administración Tributaria debe 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 del término estipulado en la ley, el cual por regla general, es “dentro de los treinta días siguientes a la fecha de la solicitud de devolución presentada oportunamente y en debida forma”, tal como expresamente lo prevé el Artículo 855 del E.T. De acuerdo con el parágrafo 3 del referido artículo (adicionado por el artículo 41 de la Ley 49 de 1990), el término de 30 días se adicionará en dos meses, cuando la solicitud de devolución se formule dentro de los dos meses siguientes a la presentación de la reclamación o corrección.

Teniendo en cuenta las consideraciones antes dichas, tenemos que la parte actora presentó, ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Naciones DIAN, solicitud de devolución, radicado bajo el No. DI-2001-2007-00411, por valor de \$54.165.000.00, generados en la declaración del IVA del 3º periodo de 2001.

Atendiendo lo anterior, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, por resolución No. 476 del 29 de junio de 2007, negó la solicitud por improcedente, aduciendo que “Al realizar el análisis de la solicitud en donde el contribuyente esboza, desde su punto de vista, el cálculo de los intereses moratorios, se pudo determinar que, para el cálculo en los pagos realizados el 1º de agosto y el 7 de septiembre de 2001, liquida estos tomando el cálculo



de los intereses diarios, cuando este sistema comenzó a operar a partir de la entrada en vigencia de la Ley 788 del 22 de diciembre de 2002, publicada en el diario oficial No. 45046 de fecha 27 de diciembre de 2002, que modificó el procedimiento señalado en el Artículo 634 del E.T. para liquidar los intereses moratorios por mes o fracción de mes. Teniendo en cuenta que el pago por el 3º periodo de impuesto sobre las ventas del año 2001, debió realizarse el 13 de julio de 2001, el tiempo que se tomará para liquidar los intereses no será por días, como lo solicita el contribuyente, si no por meses, y la fracción de mes se toma como mes completo conforme lo señalaba el artículo 634 del E. T. norma vigente al momento del pago, antes de ser modificada por el Artículo 3º de la Ley 788 de 2002.

Contra la resolución precitada AEROVIAS DEL CONTINENTE AMERICANO S.A. AVIANCA, presentó recurso de reconsideración el 4 de septiembre de 2007, y radicado por la entidad con el número 016075.

Recurso desatado por Resolución No. 900018 de fecha 15 de julio de 2008, por la cual se resolvió confirmar la resolución que rechaza la solicitud de devolución o compensación, presentada por el contribuyente AEROVIAS DEL CONTINENTE AMERICANO – AVIANCA S.A.

Como quiera que el motivo de inconformismo radica en la aplicación de los intereses de mora del tercer (3er) periodo del año gravable 2001 por el impuesto de IVA, procede el Juzgado a establecer si la liquidación de los intereses por la extemporaneidad, en este caso, originado en el impuesto a las ventas del periodo y año gravable antes mencionado se debe hacer por días, o por mes, o por fracción de mes.

La norma que regula en el Estatuto Tributario la sanción por mora en el pago de Impuestos, anticipos y retenciones es del siguiente tenor:

Sanción por mora en el pago de impuestos, anticipos y retenciones. Los contribuyentes o responsables de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos 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 mes o fracción de mes calendario de retardo en el pago. Artículo 634 Estatuto Tributario.

Para tal efecto, la totalidad de los intereses de mora se liquidarán con base en la tasa de interés vigente en el momento del respectivo pago, calculada de conformidad con lo previsto en el artículo siguiente. Esta tasa se aplicará por cada mes o fracción de mes calendario de retardo (www.superintendenciadesalud). Liquidación interés de Mora.

Los mayores valores de impuestos, anticipos o retenciones, determinados por la Administración de Impuestos en las liquidaciones oficiales, causarán intereses de mora, a partir del vencimiento del término en que debieron haberse cancelado por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, de acuerdo con los plazos del respectivo año o período gravable al que se refiera la liquidación oficial”. Consejo de Estado, expediente 9634 (2002) Sección Cuarta, Magistrado ponente GERMAN, Ayala mantilla.

El Artículo 634 inciso 3 del Estatuto Tributario que fue analizado por el Consejo De Estado, que entendió que el interés se debe calcular por días y no por mes. Como quiera que esta providencia es de contenido claro el Juzgado se remite a lo allí Expuesto, que en lo pertinente es del siguiente tenor:

“Ahora bien, la interpretación dada por el actor a la expresión “por cada mes o fracción de mes calendario, de retardo en el pago” contenida tanto en la ley como en el reglamento acusado, en el sentido de considerar que si el contribuyente se demora en efectuar la inversión 2 meses y 20 días, los intereses se calcularán sobre 3 meses, ya que los 20 días son una fracción de mes, no se ajusta ni al espíritu de la ley, ni a lo previsto en el reglamento, ya que cuando el artículo 634 del Estatuto Tributario, se refiere a “fracción de mes calendario”, está consagrando como forma de liquidación de los intereses cada día de retardo, o lo que es lo mismo, el interés diario, así que si el contribuyente se encuentra en mora un mes y tres días en el pago de los impuestos, no puede entenderse que la liquidación se efectúe sobre dos meses, sino sobre un mes y tres días.

Lo anterior, por cuanto el mes es susceptible de ser dividido o fraccionado en días, y por lo tanto cada día es una fracción de mes, así que transcurridos, según el ejemplo anterior, veinte días de mora, la fracción de mes de retardo corresponde a 20 días y no a un mes completo. Consejo de Estado, Expediente 9634 (2002) Sección Cuarta M.P GERMAN, Ayala mantilla.

En el caso, bajo análisis, según la ley y el reglamento, la mora de la persona obligada a efectuar la inversión va desde el vencimiento del plazo señalado para la inversión, hasta la fecha en que se efectuó el pago, término sobre el cual no existe controversia así como tampoco acerca de la naturaleza sancionatoria de los intereses en que incurre el obligado a efectuar la inversión, ni sobre la tasa aplicable. En cambio, lo que sí origina la acción de nulidad propuesta es la forma como se ha venido interpretando la regla de liquidación de



los Intereses moratorios, entonces la supuesta ilegalidad del reglamento acusado, no surge de su contradicción a las normas superiores, sino de la interpretación equivocada que a la expresión “fracción de mes calendario” atribuye el actor, disposición sobre el cual se pronunció la Sala en la Sentencia de mayo 5 de 2000 Exp. 10072, donde se dijo que lo que la norma consagra, (art. 634 E. T.) es que el periodo de mora se causa por cada mes de mora real y que la fracción de mes, entendida como los días transcurridos del mismo, también genera intereses moratorios, para lo cual debe tomarse la tasa proporcional de los días transcurridos.

Debe anotarse que si bien la anterior sentencia se tomó cuando se estudiaba la legalidad Decreto 676 (1999) art. 6. Como se puede observar fácilmente, allí se determinó el sentido, valor y alcance del artículo de 634 del Estatuto Tributario, en donde radica el fundamento jurídico de la sanción por mora en los impuestos que administra la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales conforme se estudió.

De lo anterior se colige que, cuando la disposición contenida en el artículo 634 del E.T. se refiere a “cada mes o fracción de mes calendario”, no está consagrando otra forma de liquidación diferente a la diaria; pues si el contribuyente se encuentra en mora un mes y tres días en el pago de los impuestos, no puede entenderse que la liquidación se efectúe sobre dos meses, sino sobre un mes y tres días.

Una interpretación del Artículo 634 del E.T. diferente a los términos antes señalados en la sentencia del Consejo de Estado traída a colación, conllevaría al quebrantamiento del equilibrio que debe imperar en las relaciones recíprocas entre el Estado y los contribuyentes; en consecuencia, un acto administrativo que se expida con desconocimiento del principio de

igualdad contenido en el Artículo 13 de la Carta, sería susceptible de ser retirado del ordenamiento jurídico por contravenir el mandato constitucional.

Acorde con lo expuesto, se declarará la nulidad de los actos administrativos demandados conforme se ordenará en la parte resolutive de esta providencia.

Finalmente, considerando que de la parte vencida no se observó una conducta dilatoria, o de mala fe dentro de la actuación surtida dentro de este proceso, y que las pretensiones fueron razonadamente fundadas, no procede la condena en costos. Esta evaluación se realiza con fundamento en lo ordenado en el Artículo 171 del C.C.A., modificado por el Artículo 55 de la Ley 446 de 1998.

Sentencia del 1º de marzo de 2002. Proceso radicado bajo el No. 9634. Magistrado Ponente Dr. Germán Ayala M. Actor: Fabio Londoño G. Criterio que se había expresado en sentencia del 5 de mayo de 2000 en el proceso radicado con el No. 9782. Magistrado Ponente Dr. Julio E. Correa. R.

#### **IV.-Partes**

- AVIANCA S.A.
- DIAN.

#### **B.- PROBLEMA JURIDICO**

El problema jurídico que se plantea en la Litis es: el Artículo 634 del E.T ordena que los contribuyentes o responsables de los impuestos administrados por la Dirección de impuestos y Aduanas Nacionales DIAN (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.

La DIAN, al momento de expedir las resoluciones acusadas, procedió darle aplicación a lo preceptuado en el Artículo 634 del Estatuto tributario para la época de los hechos, sobre la liquidación de intereses moratorios tasados sobre el impuesto de IVA y Retefuente para los años 2002 a 2009, toda vez que esa norma no indica que la fracción de mes sea por mes completo, y tampoco dice que la fracción de mes debe ser determinada por días, y que en su actuar se acogieron a la doctrina de la oficina jurídica de la entidad demandada que es de obligatorio cumplimiento para sus funcionarios, por lo que considera se aplicación lo hace correctamente.

¿Son nulas la liquidación de los intereses moratorios establecidos por la DIAN sobre los impuestos de IVA y RETENCION EN LA FUENTE con fundamento en el artículo 634 de estatuto tributario colombiano durante los años 2002 a 2009, a la sociedad AVIANCA?.

## **JUSTIFICACION**

Con esta investigación se pretende justificar que la forma de interpretar la Oficina Jurídica de la Dian el art 634 del estatuto tributario para los años 2002 a 2009, no era correcta, ya que el Consejo de Estado ha precisado lo relativo a la liquidación de los intereses moratorios a través de la jurisprudencias esta corporación concluye que la liquidación de los intereses debe ser por día y no por mes, porque se vulneraría el principio de proporcionalidad al igual que el de equidad consagrado en el artículo 230 C.N

En ocasión a la errada interpretación del artículo 634 del estatuto tributario con relación a la liquidación de los intereses moratorios por parte de la oficina jurídica de la Dian,

ha dado lugar a que se presentaran en contra de esta entidad aproximadamente 60 demandas de nulidad y restablecimiento del derecho a nivel nacional, lo que refleja la gravedad del problema por lo tanto este estudio se hace necesario para ofrecer claridad en la interpretación del artículo 634 del E.T.

Muy a pesar que es la Oficina Jurídica de la Dian, está autorizada por mandato legal para interpretar de manera general y abstracta las normas de carácter tributario aduanero y cambiario, facultad que tiene su más acabada expresión en los conceptos, de cuya naturaleza jurídica tiene fuerza vinculante, específicamente sobre el alcance de la expresión “fracción de mes” contenida en dicha disposición.

#### **I.- Tesis.**

El Tribunal Administrativo del Atlántico confirmó la sentencia de primera instancia de fecha febrero 8 del 2011, proferida por el Juzgado Cuarto Administrativo del Circuito de Barranquilla, al concluir que, de acuerdo a la consolidada línea jurisprudencial que existe respecto a esta materia, ósea la forma de liquidar los intereses moratorios en lo que respecta a la expresión mes o fracción, no le queda briznas de duda a la sala que las Resoluciones No 476 del 29 de junio del 2007 y 900018 del 15 de julio del 2008, expedidas por la DIAN, que resolvieron desfavorablemente la devolución de los dineros pagados en exceso por la aerolínea AVIANCA, se encuentran afectados de nulidad por contravenir el artículo 634 del Estatuto Tributario, entendido bajo la reiterada interpretación del Honorable Consejo de Estado.



### **a.- Argumentos que sustentan la Decisión**

Para resolver el asunto, la sala del Honorable Tribunal administrativo estima necesario que, si bien el Artículo 264 de la Ley de 1995 le otorgó a los conceptos emitidos por la DIAN alcance y efectos concretos frente a los particulares y los funcionarios en la medida que interpreten las normas tributarias, caso en el cual tiene un carácter auto regulador, no debe perderse de vista que la administración, al ejercer esa actividad interpretativa, como bien lo ha entendido el Honorable Consejo de Estado, no es dable regular obligaciones sustanciales o formales que lleven al desconocimiento de los derechos que la ley consagra a favor de los administrados, por ser tal regulación de competencia exclusiva del legislador, como titular de la facultad impositiva, así que cualquier interpretación a la normatividad debe conducir a la aplicación del derecho previsto por el legislador.

O lo que es igual,

Tribunal Administrativo del Atlántico Sala Alfabética de Decisión el día 28 marzo del 2012). “la administración, al ejercer tal facultad interpretativa, debe dilucidar el sentido de las normas tributarias, que debe adecuarse a la finalidad de la norma interpretada, sin limitarla o excederla, pues por la vía de un concepto de carácter administrativo no es dable regular deberes tributarios materiales y formales, que constriñen derechos individuales”.

Por lo que consideró este mismo Tribunal Administrativo en Sala Alfabética de Decisión “que cuando la disposición contenida en el artículo 634 del Estatuto Tributario se refiere a cada mes o fracción de mes calendario, no está consagrando otra forma de liquidación diferente a la diaria, pues si el contribuyente se encuentra en mora un mes y tres días en el pago de los impuestos, no puede entenderse que la liquidación se efectuó sobre dos meses, si no sobre un

mes y tres días. Consejo de Estado, Expediente 9634 (2002) Sección cuarta, M.P GERMAN, Ayala mantilla.

Consejo de Estado, Expediente 14632 (2006), Sección Cuarta, M.P LIGIA, López Díaz.

Lo anterior por cuanto el mes es susceptible de ser dividido o fraccionado en día, por lo tanto cada día es una fracción de mes; así transcurrido, según el ejemplo anterior, tres días de mora, la fracción de mes retardo son tres días y no un mes completo.

En ese orden de ideas, la interpretación adecuada del Artículo 634 del Estatuto Tributario, aún antes de la modificación de su redacción de la que fue objeto por la Ley 788 de 2002, implica que los intereses moratorios se liquiden en forma diaria, como lo manifestó el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, por lo cual, se confirmará la sentencia impugnada que declaró la nulidad de los actos impugnados sin que sea pertinente pronunciarse sobre los demás argumentos de la providencia, toda vez que no fueron objeto de apelación.

En esa misma sentencia, se hizo énfasis en que la decisión proferida en el año 2000, dictada dentro de un proceso adelantado en ejercicio de la acción de nulidad, si bien no accedió a la pretensión anulatoria del Artículo 12 del Decreto 1000 de 1997, que establecía que los intereses a favor del contribuyente de que trata el artículo 863 del Estatuto Tributario se debían liquidar "diariamente" a la tasa vigente que se aplicaba a éstos por cancelar extemporáneamente los impuestos, dejó en claro que la interpretación contenida en el mandato de la norma, cuando aludía al término "fracción", debía entenderse respecto de los días efectivamente transcurridos, vale decir, en períodos fraccionados del correspondiente mes.

## II.- Explicación de la Tesis

### a.- Características de la Decisión.

La Sentencia del veinte ocho (28) de marzo de dos mil trece (2012), proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, expedida en el proceso de Nulidad y Restablecimiento del Derecho, se caracteriza por ser una decisión unánime, por tanto no hubo salvamento ni aclaración de voto.

A través de la citada providencia se resolvió declarar la nulidad de la resolución No. 476 del 29 de junio de 2007, expedida por el Jefe de la División de Devoluciones de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Barranquilla, y de la Resolución No. 900018 del 15 de julio de 2008 expedida por el Jefe de la División Jurídica Tributaria de Barranquilla, mediante la cual la DIAN resolvió de fondo el recurso de reconsideración interpuesto contra la Resolución No. 476 del 29 de junio de 2007. Y ordena la devolución de la suma de \$ 54.139.000 pagada en exceso o indebidamente.

Como consecuencia de la declaración anterior, se restablece en su derecho a la sociedad AEROVIAS DEL CONTINENTE AMERICANO S.A. AVIANCA, declarando, que la sociedad ejecutada no está en la obligación de pagar intereses de mora por mes o por fracción de mes, sino por día de retraso, por lo cual se re liquidarán los intereses de mora pagados por AVIANCA S.A., y se re imputarán los pagos efectuados por la misma, por concepto de la declaración de impuestos a las ventas correspondiente al tercer (3er) periodo del año gravable 2001.

A título de restablecimiento del derecho se ordena a la DIAN la devolución a favor de la demandante de los pagos efectuados por la misma, por concepto de impuesto a las ventas



correspondiente al tercer (3er) periodo del año gravable 2001, e intereses de mora, más intereses corriente corridos y causados desde el 29 de junio de 2007, fecha de expedición de la Resolución que negó la devolución, hasta la fecha de ejecutoria de esta sentencia definitiva, tal como lo ordena el 2o inciso del artículo 863 del Estatuto Tributario; así mismo, se ordena el pago de intereses moratorios corridos y causados el 7 de julio de 2007, fecha de vencimiento del término para devolver, hasta la fecha del pago efectivo de la totalidad de las sumas a favor de AVIANCA, tal como ordena el tercer inciso del artículo 863 del E.T.

#### **b.- Referentes legales, jurisprudenciales y doctrinales.**

En el análisis de la Sentencia y la comprensión de la misma tuvimos como referentes los siguientes artículos de la Constitución Política Nacional, del Código de lo Contencioso Administrativo vigente para los hechos materia de este proceso y del Código de Procedimiento Civil; así como las respectivas sentencias del consejo de estado y el nuevo Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo:

Art 13, 29, 263, 230, Constitución Nacional.

Art 175, 176, 177 Código de lo Contencioso Administrativo Decreto 01 de 1.984

Art 632, 634, 683, 850, 855, 863, 864 Decreto 0624 del 30 marzo 1998, Estatuto Tributario. Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 del 2011.

Concepto 080171 del 11/12/2002. Oficina jurídica de la DIAN.

Consejo de Estado, Expediente. 9782 (2002) Sección Cuarta M.P ENRIQUE, Correa Restrepo.



Consejo de Estado, Expediente 9634 (2002) Sección Cuarta M.P GERMAN, Ayala mantilla.

Consejo de Estado, Expediente No 12.472 (2002) Sección Cuarta, M.P JUAN Ángel Palacio Hincapié.

Consejo de Estado, Expediente No 13.533 (2004) Sección Cuarta, M.P JUAN, Ángel Palacio Hincapié.

Consejo de Estado, Expediente 9782 (2000) Sección Cuarta, M.P JULIO, Correa R.

Consejo de Estado, Expediente 14632 (2006) Sección Cuarta, M.P Ligia López Díaz.

Consejo de Estado, Expediente 17311(2009) Sección Cuarta, M.P WILLIAM, Giraldo.

## **C.- METODO**

### **I.- Análisis de la parte Motiva y Resolutiva.**

La parte motiva de La Sentencia del veinte ocho (28) de marzo de dos mil Doce (2012), proferida en segunda instancia por el Tribunal Administrativo del Atlántico, que confirma la sentencia de primera instancia de febrero 08 del 2011, del juzgado Cuarto Administrativo del Circuito de Barranquilla, expedida en el proceso de Nulidad y Restablecimiento del Derecho, y como quiera que el motivo de inconformismo radica en la aplicación de los intereses de mora del tercer (3er) periodo del año gravable 2001 por el impuesto de IVA, procede el Tribunal

Administrativo a establecer si la liquidación de los intereses por la extemporaneidad, en este caso, originado en el impuesto a las ventas del periodo y año gravable antes mencionado, se debe hacer por días o por mes o por fracción de mes.

La norma que regula en el Estatuto Tributario la sanción por mora en el pago de Impuestos, anticipos y retenciones es del siguiente tenor:

Sanción por mora en el pago de impuestos, anticipos y retenciones. Los contribuyentes o responsables de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos 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 mes o fracción de mes calendario de retardo en el pago. Artículo 634 Estatuto Tributario.

Para tal efecto, la totalidad de los intereses de mora se liquidarán con base en la tasa de interés vigente en el momento del respectivo pago, calculada de conformidad con lo previsto en el artículo siguiente. Esta tasa se aplicará por cada mes o fracción de mes calendario de retardo.

Los mayores valores de impuestos, anticipos o retenciones, determinados por la Administración de Impuestos en las liquidaciones oficiales, causarán intereses de mora, a partir del vencimiento del término en que debieron haberse cancelado por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, de acuerdo con los plazos del respectivo año o período gravable al que se refiera la liquidación oficial”.

El Artículo 634 del Estatuto Tributario fue analizado por el Honorable Consejo de Estado y sobre el cual entendió que el interés se debe calcular por días y no por mes.

Como quiera que esta providencia es de contenido claro el despacho judicial se remite a lo allí expuesto, que en lo pertinente es del siguiente tenor:

“Ahora bien, la interpretación dada por el actor a la expresión “por cada mes o fracción de mes calendario, de retardo en el pago” contenida tanto en la ley como en el reglamento acusado, en el sentido de considerar que si el contribuyente se demora en efectuar la inversión 2 meses y 20 días, los intereses se calcularán sobre 3 meses, ya que los 20 días son una fracción de mes, no se ajusta ni al espíritu de la ley, ni a lo previsto en el reglamento, ya que cuando el artículo 634 del Estatuto Tributario, se refiere a “fracción de mes calendario”, está consagrando como forma de liquidación de los intereses cada día de retardo, o lo que es lo mismo, el interés diario, así que si el contribuyente se encuentra en mora un mes y tres días en el pago de los impuestos, no puede entenderse que la liquidación se efectúe sobre dos meses, sino sobre un mes y tres días.

Lo anterior, por cuanto el mes es susceptible de ser dividido o fraccionado en días, y por lo tanto cada día es una fracción de mes, así que transcurridos, según el ejemplo anterior, veinte días de mora, la fracción de mes de retardo corresponde a 20 días y no a un mes completo.

En el caso, bajo análisis, según la ley y el reglamento, la mora de la persona obligada a efectuar la inversión va desde el vencimiento del plazo señalado para la inversión, hasta la fecha en que se efectuó el pago, termino sobre el cual no existe controversia así como tampoco acerca de la naturaleza sancionatoria de los intereses en que incurre el obligado a efectuar la inversión, ni sobre la tasa aplicable. En cambio, lo que sí origina la acción de nulidad



propuesta es la forma como se ha venido interpretando la regla de liquidación de los Intereses moratorios, entonces la supuesta ilegalidad del reglamento acusado, no surge de su contradicción a las normas superiores, sino de la interpretación equivocada que a la expresión “fracción de mes calendario” atribuye el actor, disposición sobre el cual se pronunció el Consejo de Estado, Exp. 10072 (2000) Sección Cuarta, donde se dijo que lo que la norma consagra, (Art. 634 E. T.) es que el periodo de mora se causa por cada mes de mora real y que la fracción de mes, entendida como los días transcurridos del mismo, también genera intereses moratorios, para lo cual debe tomarse la tasa proporcional de los días transcurridos. Lo anterior, porque no existe norma jurídica alguna que autorice la causación de intereses de mora, después de haberse efectuado el pago.”

Debe anotarse que si bien la anterior sentencia se tomó cuando se estudiaba la legalidad del Artículo 6° del Decreto 676 de 1999, como se puede observar fácilmente, allí se determinó el sentido, valor y alcance del artículo de 634 del Estatuto Tributario, en donde radica el fundamento jurídico de la sanción por mora en los impuestos que administra la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, conforme se estudió.

De lo anterior se colige, que cuando, la disposición contenida en el Artículo 634 del E.T., se refiere a “cada mes o fracción de mes calendario”, no está consagrando otra forma de liquidación diferente a la diaria; pues si el contribuyente se encuentra en mora un mes y tres días en el pago de los impuestos, no puede entenderse que la [liquidación se efectúe sobre dos meses, sino sobre un mes y tres días.

Consejo de Estado, Expediente 9634 (2002) Sección Cuarta M.P GERMAN, Ayala mantilla. Actor: Fabio Londoño G. Criterio que se había expresado en sentencia del 5 de mayo de 2000,



en el proceso radicado con el Expediente No. 9782 (2002) sección Cuarta M. P. Julio E. Correa. Restrepo.

Una interpretación del artículo 634 del E.T., diferente a los términos antes señalados en la sentencia del Consejo de Estado, traída a colación conllevaría al quebrantamiento del equilibrio que debe imperar en, las relaciones recíprocas entre el Estado y los contribuyentes; en consecuencia, un acto administrativo que se expida con desconocimiento del principio de igualdad contenido en el artículo 13 de la Carta, sería susceptible de ser retirado del ordenamiento jurídico, por contravenir el mandato constitucional.

## **D.- ANALISIS CRÍTICO**

### **I.- Desarrollo central de los Intervinientes y de la Corporación.**

#### **a.- Argumento central del Demandante:**

Solicita que Se declare la nulidad de la Resolución No. 476 del 29 de junio de 2007, expedida por el Jefe de la División de Devoluciones de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Barranquilla, en cuanto, niega a la sociedad AEROVIAS DEL CONTINENTE AMERICANO S.A AVIANCA, NIT: 890.100.577-6, la devolución de la suma de \$54.139.000 pagada en exceso o indebidamente.

Se declare la nulidad de la Resolución No. 900018 del 15 de julio de. 2008 expedida por el Jefe de la División, Jurídica Tributaria de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Barranquilla, mediante la cual la DIAN resolvió de fondo el Recurso de Reconsideración interpuesto contra la Resolución No. 476 del 296 de junio de 2007.



Sostiene Avianca que los actos administrativos demandados son nulos por infracción en las normas en que deberían fundarse, por falsa motivación de algunos aspectos y por falta de motivación de otros.

Los anteriores cargos, los fundamenta en que el acto acusado, viola el Artículo 634 del Estatuto Tributario y el artículo 4º del Decreto 1809 de 1989, por que la entidad demandada emplea como argumento de liquidación de intereses consagrada en dicha norma vigente al momento del pago no es por mes o fracción de mes, sino mensual, y que por lo tanto no existía pago en exceso que pudiera ser objeto de devolución. Por el contrario, sostiene la demandante que de la interpretación de la norma vigente en la fecha de los pagos,- se deriva una liquidación de intereses moratorios entre la fecha en que se hizo exigible la obligación y la fecha del pago efectivo, considerando el número de días transcurridos en la fracción de mes y no el mes completo.

Se señala además, que la administración convenientemente omite en su análisis reiterada jurisprudencia del Consejo de Estado que, analizando la Legalidad del Artículo 634 del Estatuto Tributario, antes de la modificación introducida por la Ley 788 de 2002, interpretó que la forma de liquidación de intereses contenida en dicha norma era diaria y mensual como lo sostenía la DIAN.

Agrega, que de conformidad con el procedimiento tributario, la administración debe devolver al particular las sumas pagadas indebidamente por éste, dentro de los 30 días hábiles siguientes a la fecha de la solicitud (Artículo 855 del Estatuto Tributario), a partir del día 31 se causan intereses moratorios a cargo de la DIAN y a favor de AVIANCA, además, se causan intereses corrientes cuando el departamento niegue la devolución. Al negar la devolución, los actos demandados infringieron los artículos 850 y 855 del Estatuto Tributario, por que, sin

fundamento legal alguno negaron el derecho a la devolución en los términos que consagra la Ley; es decir, violaron el derecho a la devolución de pagos efectuados por el contribuyente en exceso de lo que le corresponde o no debía, consagrado por el Artículo 850 del Estatuto Tributario y el derecho a obtener la devolución en un término razonable consagrado en el Artículo 855 del mismo Estatuto.

#### **b.- Argumento central del Demandado**

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, señaló señala, que el contribuyente AVIANCA, no presentó objeción alguna al notificarle la Resolución No 900009 del 11 de junio de 2003, como tampoco presentó objeción alguna a la Resolución de cancelación de la facilidad de pago No. 900016 de 24 de septiembre, de 2004, por lo tanto los anteriores actos administrativos son obligatorios mientras no hayan sido anulados o suspendidos por la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, como lo prescribe, el Artículo 66 del C.C.A. Se agrega, que el actor manifiesta erróneamente y tratando de confundir, que la DIAN sin fundamento alguno le notificó una facilidad para el pago, porque fue él mismo quien la solicitó y además no agotó la vía gubernativa con respecto a la misma.

Considera la demandada, que no existe falsa motivación de los actos administrativos demandados, toda vez que el Artículo 634 del Estatuto Tributario, no indica que la fracción de mes deba ser determinada por día, al respecto y para tener claridad al respecto la Doctrina Jurídica, la cual es de obligatorio cumplimiento para los funcionarios de la DIAN en la toma de decisiones, emitida por la Oficina Jurídica a través de diversos conceptos jurídicos en los que se manifestó que respecto a la fracción de ,mes para .liquidar intereses moratorios se aplica la tasa que corresponda al mes sin efectuar proporción alguna.

Aunado a lo anterior, manifiesta que las sentencias del Consejo de Estado citadas por la parte actora como sustento de sus pretensiones, no le son aplicables al presente caso en virtud de lo dispuesto en el Artículo 175 del C.C.A.

**c.- Argumento central del Tribunal Administrativo:**

El argumento central del Tribunal Administrativo se sintetiza en que el H. Consejo de Estado y sobre el cual entendió que el interés se debe calcular por días y no por mes. Como quiera que esta providencia es de contenido claro el Juzgado se remite a lo allí expuesto, que en lo pertinente es del siguiente tenor:

“Ahora bien, la interpretación dada por el actor a la expresión “por cada mes o fracción de mes calendario, de retardo en el pago” contenida tanto en la ley como en el reglamento acusado, en el sentido de considerar que si el contribuyente se demora en efectuar la inversión 2 meses y 20 días, los intereses se calcularán sobre 3 meses, ya que los 20 días son una fracción de mes, no se ajusta ni al espíritu de la ley, ni a lo previsto en el reglamento, ya que cuando el artículo 634 del Estatuto Tributario, se refiere a “fracción de mes calendario”, está consagrando como forma de liquidación de los intereses cada día de retardo, o lo que es lo mismo, el interés diario, así que si el contribuyente se encuentra en mora un mes y tres días en el pago de los impuestos, no puede entenderse que la liquidación se efectúe sobre dos meses, sino sobre un mes y tres días.

Lo anterior, por cuanto el mes es susceptible de ser dividido o fraccionado en días, y por lo tanto cada día es una fracción de mes, así que



transcurridos, según el ejemplo anterior, veinte días de mora, la fracción de mes de retardo corresponde a 20 días y no a un mes completo.

En el caso, bajo análisis, según la ley y el reglamento, la mora de la persona obligada a efectuar la inversión va desde el vencimiento del plazo señalado para la inversión, hasta la fecha en que se efectuó el pago, término sobre el cual no existe controversia así como tampoco acerca de la naturaleza sancionatoria de los intereses en que incurre el obligado a efectuar la inversión, ni sobre la tasa aplicable. En cambio, lo que sí origina la acción de nulidad propuesta es la forma como se ha venido interpretando la regla de liquidación de los Intereses moratorios, entonces la supuesta ilegalidad del reglamento acusado, no surge de su contradicción a las normas superiores, sino de la interpretación equivocada que a la expresión “fracción de mes calendario” atribuye el actor, disposición sobre el cual se pronunció la Sala del Consejo de Estado Exp 10072 (2000) Sección Cuarta, donde se dijo que lo que la norma consagra, (art. 634 del E. T.) es que el periodo de mora se causa por cada mes de mora real y que la fracción de mes, entendida como los días transcurridos del mismo, también genera intereses moratorios, para lo cual debe tomarse la tasa proporcional de los días transcurridos. Lo anterior, porque no existe norma jurídica alguna que autorice la causación de intereses de mora, después de haberse efectuado el pago.”

Debe anotarse que, si bien la anterior sentencia se tomó cuando se estudiaba la legalidad del artículo 6C del Decreto 676 de 1999, como se puede observar fácilmente, allí se determinó el sentido, valor y alcance del artículo de 634 del Estatuto Tributario, en donde

radica el fundamento jurídico de la sanción por mora en los impuestos que administra la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, conforme se estudió.

De lo anterior se colige que, cuando la disposición contenida en el artículo 634 del E.T., se refiere a “cada mes o fracción de mes calendario”, no está consagrando otra forma de liquidación diferente a la diaria; pues si el contribuyente se encuentra en mora un mes y tres días en el pago de los impuestos, no puede entenderse que la [liquidación se efectúe sobre dos meses, sino sobre un mes y tres días.

Una interpretación del Artículo 634 del E.T., diferente a los términos antes señalados en la sentencia del Consejo de Estado, traída a colación conllevaría al quebrantamiento del equilibrio que debe imperar en las relaciones recíprocas entre el Estado y los contribuyentes; en consecuencia, un acto administrativo que se expida con desconocimiento del principio de igualdad contenido en el Artículo 13 de la Carta Política, sería susceptible de ser retirado del ordenamiento jurídico, por contravenir el mandato constitucional.

Acorde con lo expuesto, se declarará la nulidad de los actos administrativos demandados conforme se ordenará en la parte resolutive de esta providencia.

## **II.- Argumentos del Grupo de Investigación:**

El grupo investigador concluye que “ciertamente indebida interpretación del artículo 634 del Estatuto Tributario por parte de los funcionarios DIAN, diferente a los términos antes señalados en la sentencia del Consejo de Estado, conlleva al quebrantamiento del equilibrio que debe imperar en la relaciones recíprocas entre el Estado y los contribuyentes” en consecuencia, todo acto administrativo que se expida con desconocimiento del principio de

igualdad contenido en el artículo 13 de la Carta Política, sería susceptible de ser retirado del ordenamiento jurídico por ser contrario al mandato constitucional.

Ahora bien, la interpretación dada por el actor a la expresión “por cada mes o fracción de mes calendario, de retardo en el pago” contenida tanto en la ley como en el reglamento acusado, en el sentido de considerar que si el contribuyente se demora en efectuar la inversión 2 meses y 20 días, los intereses no se calcularán sobre 3 meses, ya que los 20 días son una fracción de mes, por lo que no se ajusta ni al espíritu de la ley, ni a lo previsto en el reglamento, ya que cuando el artículo 634 del Estatuto Tributario, se refiere a “fracción de mes calendario”, está consagrando como forma de liquidación de los intereses cada día de retardo, o lo que es lo mismo, el interés diario, así que si el contribuyente se encuentra en mora un mes y tres días en el pago de los impuestos, no puede entenderse que la liquidación se efectúe sobre dos meses, sino sobre un mes y tres días.

Bien es cierto que " la indebida interpretación por parte de la Dian, del artículo 634 del E.T diferente a los términos antes señalados en la norma conlleva a que en sentencia del 8 de febrero del 2011, el Juzgado Cuarto Administrativo de Barranquilla accedió a las suplicas de la demanda, argumentando que la Dian realizó una interpretación incorrecta del artículo 634 del Estatuto Tributario, pues cuando la norma señala que la liquidación de los intereses se efectuará por “cada mes o fracción de mes calendario”, debe entenderse que alude a la liquidación diaria de los mismos, reiteramos pues si el contribuyente se encuentra en mora un mes y tres días en el pago de los impuestos, no puede entenderse que la liquidación se efectúe sobre dos meses, si no sobre un mes y tres días.

Finalmente se estimó que cuando el sentido y alcance de la norma es, claro, el juez al desplegar su actividad interpretativa, si aquella es nítida, precisa y puntual, no debe recurrir a



procesos de interpretación extensiva, tal como ocurre en este asunto, donde la claridad del proceso legal, no deja duda alguna, conforme se precisó en el concepto No 08071 del 2002.

#### **E.- CONCLUSIONES.**

Se concluyó que la liquidación de los intereses imputados al contribuyente AVIANCA, por concepto de IVA y RETEFUENTE, la Oficina Jurídica de la DIAN, interpreto equívocamente lo establecido en el artículo 634 del Estatuto Tributario vigente para la fecha de los pagos objeto de la presente discusión quien emitió el Concepto 080171 del 11/12/2002, que se venía aplicando para la liquidación de dichos intereses y que son de obligatorio cumplimiento para los funcionarios de dicha entidad, concepto que venía siendo aplicado por parte de la DIAN, lo que motivo declarar nulas la Resoluciones No 476 del 29 de junio 2007 y la 900018 del 15 de julio del 2008, la aplicación del Concepto 080171 del 11/12/2002, se venía dando desde los años 2002 a 2009 muy a pesar que reiteradas jurisprudencias del Consejo de Estado son claras y precisas que la liquidación de los intereses debe ser diaria y no mensual. Es decir si el contribuyente se encuentra en mora un mes y tres días en el pago de los impuestos, no puede entenderse que la liquidación se efectuó sobre dos meses, si no sobre un mes y tres días.

El Artículo 264 de la Ley 223 de 1995, le otorgó a los conceptos emitidos por la Dian alcance y efectos concretos frente a los particulares y los funcionarios, en la medida que interpreten la las normas tributarias, caso en el cual tienen un carácter autorregulador, no debe perderse de vista que la administración de impuestos Dian al ejercer esa actividad interpretativa, como bien lo ha entendido el Consejo de Estado “no es dable regular obligaciones sustanciales o formales que lleven al desconocimiento de los derechos que la ley



consagra a favor de los administrados, por ser tal regulación exclusiva del legislador, como titular de la facultad impositiva, así que toda interpretación a la normatividad debe conducir a la aplicación del derecho previsto por el legislador.

Por lo que se estimó que al momento de proferirse la decisión de primera instancia se echó de menos la aplicación de la ley en el tiempo, por cuanto la aplicable para el momento en que se causó la obligación formal del contribuyente AVIANCA S.A. de presentar y pagar la declaración del impuesto agregado, se encontraba vigente el artículo 634 del estatuto tributario, sin la modificación introducida por el artículo 3° de la Ley 788 del 2002, el cual, insistió, fue interpretado de acuerdo a los lineamientos de los conceptos que sobre éste profirió la División Jurídica de su representada.



## REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

Art 13, 29, 263, 230, Constitución Nacional.

Art 175, 176, 177 Código de lo Contencioso Administrativo Decreto 01 de 1.984.

Art 37 Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 del 2011. (CPACA).

Art 632, 634, 683, 850, 855, 863, 864 Decreto 0624 del 30 marzo 1998, Estatuto Tributario.

La Jurisprudencia en Materia Tributaria Como Antecedente legislativo, ELIZABETH, Whittinghan Garcia.

La Configuración de las Infracciones y Sanciones en el Derecho Tributaria, Hugo López López.

Curso de Derecho Tributario y Régimen Sancionatorio, Julio Roberto Piza Rodríguez.

Concepto 123340 del /21/12/2000. Oficina jurídica de la DIAN.

Concepto 080171 del 11/12/2002. Oficina jurídica de la DIAN.

Consejo de Estado, Expediente No 9782 del 5 de mayo del 2000, Sección. Cuarta Consejero Ponente ENRIQUE, Correa Restrepo.

Consejo de Estado, Expediente 9634 del 1º de marzo del 2002, Sección. Cuarta Consejero Ponente GERMAN, Ayala mantilla

Consejo de Estado, Expediente No 12.472 del 29 de agosto del 2002, Sección Cuarta Consejero Ponente JUAN Ángel Palacio Hincapié.

Consejo de Estado, Expediente No 13.533 del 25 de noviembre del 2004, Sección. Cuarta Consejero Ponente JUAN, Ángel Palacio Hincapié.



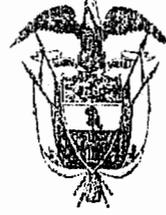
Consejo de Estado, Expediente No 9782 del 5 de mayo del 2000, Consejero Ponente JULIO, Correa R.

Consejo de Estado, Expediente No 14632 del 31 de agosto del 2006, Sección Cuarta Consejero Ponente LIGIA, López Díaz.

Consejo de Estado, Expediente No 17311 del 11 de noviembre del 2009, Sección cuarta Consejero ponente WILLIAM, Giraldo.



REPÚBLICA DE COLOMBIA  
RAMA JUDICIAL DEL PODER PÚBLICO  
CONSEJO SUPERIOR DE LA JUDICATURA  
JUZGADO CUARTO ADMINISTRATIVO DEL  
CIRCUITO DE BARRANQUILLA



JUZGADO CUARTO ADMINISTRATIVO DEL CIRCUITO DE BARRANQUILLA,  
FEBRERO OCHO (08) DE DOS MIL ONCE (2011).

EXPEDIENTE No. 08-001-33-31-004-2008-00282-00

ACCIÓN: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO DE CARÁCTER TRIBUTARIO

DEMANDANTE: AEROVÍAS DEL CONTINENTE AMERICANO S.A. -AVIANCA S.A.

DEMANDADO: LA NACIÓN – DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES "DIAN"

#### ASUNTO A DECIDIR

Procede esta autoridad jurisdiccional a dictar sentencia de primera instancia dentro del proceso de acción de nulidad y restablecimiento del derecho presentado por AEROVÍAS DEL CONTINENTE AMERICANO S.A. AVIANCA NIT 890.100.577-6, a través de apoderado especial, contra LA NACIÓN –DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES "DIAN", tendiente a obtener las siguientes pretensiones:

*"1. Se declare la nulidad de la Resolución No. 476 del 29 de junio de 2007, expedida por el Jefe de la División de Devoluciones de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Barranquilla, en cuanto niega a la sociedad AEROVÍAS DEL CONTINENTE AMERICANO S.A. AVIANCA, NIT: 890.100.577-6, la devolución de la suma de \$54.139.000 pagada en exceso o indebidamente.*

*2. Se declare la nulidad de la Resolución No. 900018 del 15 de julio de 2008 expedida por el Jefe de la División Jurídica Tributaria de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Barranquilla, mediante la cual la DIAN resolvió de fondo el Recurso de Reconsideración interpuesto contra la Resolución No. 476 del 29 de junio de 2007.*

*3. Que como consecuencia de las declaraciones anteriores, a título de restablecimiento del derecho, se ordene a la DIAN la devolución a favor de la sociedad AEROVÍAS DEL CONTINENTE AMERICANO S.A. AVIANCA, NIT 890.100.577-6, de los pagos efectuados por la misma, en cuantía de CINCUENTA Y CUATRO MILLONES CIENTO TREINTA Y NUEVE MIL PESOS MONEDA LEGAL (\$54.139.000), más intereses corrientes corridos y causados desde el 04 de julio de 2007, fecha de notificación de la Resolución que negó la devolución, hasta la fecha de ejecutoria de la sentencia definitiva que ordene la devolución de los pagos en exceso, tal como lo ordena el segundo inciso del artículo 863 y artículos 864 y 835 del Estatuto Tributario y como se explicó en la demanda; así mismo se ordene el pago de intereses moratorios corridos y causados desde el 07 de julio de 2007, fecha de vencimiento del término para devolver, hasta la fecha del pago efectivo de la totalidad de las sumas a favor de*

ACCIÓN: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO DE CARÁCTER TRIBUTARIO

DEMANDANTE: AVIANCA S.A.

DEMANDADO: LA NACIÓN – DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES "DIAN"

*AVIANCA, tal como lo ordena el tercer inciso del artículo 863 y artículos 864 y 635 del Estatuto Tributario y como se explicó en esta demanda."*

### CAUSA FACTICA

Los hechos relevantes de la demanda se pueden resumir así:

- La sociedad demandante, oportunamente presentó la declaración de IVA por el tercer periodo de 2001, el 13 de julio de 2001, identificada con el No. 90000004732558 con saldo a pagar de \$3.160.178.000, Decreto Reglamentario 2662 de 2000. El 1º. de agosto de 2001 AVIANCA pagó la suma declarada.
- La parte actora, corrigió la declaración de IVA por el tercer periodo de 2001, el 04 de septiembre de 2001 según formulario identificado con No. 90000005050869, con saldo a pagar de \$3.163.832.000 por concepto de impuesto sobre las ventas y \$332.000 por sanción de corrección. Este pago se realizó el 7 de septiembre de 2001.
- El 20 de junio de 2003 la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales notificó a AVIANCA la Resolución No. 900009 del 11 de junio de 2003 mediante la cual concedió una facilidad de pago que autorizaba un plazo para el pago, entre otros, de \$36.164.000 por concepto de IVA y \$16.822.000 por concepto de intereses, supuestamente correspondientes a la declaración de IVA por el tercer (03) periodo de 2001. En cumplimiento de la facilidad de pago, AVIANCA canceló dichos valores el 27 de junio de 2003.
- AVIANCA al 1º. de agosto de 2001, pagó la totalidad del saldo a su cargo por concepto de la declaración de IVA del tercer periodo de 2001, y los intereses causados hasta esa fecha, pagándose \$830.000 en exceso.
- Se pagaron mayores valores los días 1 de agosto de 2001 y 27 de junio de 2003, por valor de \$54.165.000, lo que constituye pago en exceso o de lo no debido.
- El 22 de mayo de 2007, la parte demandante solicitó a la DIAN, la devolución de la suma de \$54.165.000, más los intereses corrientes causados desde la fecha del acto que llegare a negar la devolución hasta la fecha que llegare a confirmar el pago en exceso y de lo no debido. Así mismo, se solicitó el reconocimiento y pago de intereses de mora.
- El 4 de julio de 2007, el Jefe de la División de Devoluciones de la Administración de Impuestos de Barranquilla, notificó a AVIANCA la Resolución No 476 de 29 de junio de 2007, mediante la cual compensa la suma de \$26.000, y rechaza la devolución solicitada por la suma de \$54.139.000, teniendo como argumentos que la liquidación de los intereses por concepto del IVA, se hace por meses y no por días.

- La mencionada empresa, elevó petición solicitando la intervención ante la Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero, en el proceso de devolución para exigir la correcta liquidación de los intereses. Esta entidad, mediante oficio No 5000077-00134 de 26 de febrero de 2007, dirigido a la Administradora de Impuestos, envió las consideraciones en relación con la liquidación de los intereses moratorios con base en la norma vigente antes de la Ley 788 de 2002.
- El 4 de septiembre de 2007, con radicado No 016075 AVIANCA presentó recurso de reconsideración contra la Resolución No 476 de 29 de junio de 2007, mediante la cual se negó la solicitud de devolución.
- La DIAN el día 28 de julio de 2008, notificó personalmente a AVIANCA, la Resolución No 900018 de 15 de julio de 2008, que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Resolución No 476 de 29/06/2007, argumentando que los intereses por mora se liquidan por meses y no por días.

### NORMAS ACUSADAS Y EL CONCEPTO DE LA VIOLACION

Señala el demandante que se han violado las siguientes disposiciones:

- Constitución Política: Artículos 29 y 363;
- Estatuto Tributario: Artículos 634, 635, 683, 850, 855, 863 y 864;
- C. C. A.: Artículos 174 y 175; y
- Decreto 1809 de 1989: Artículo 4º

Sostiene la parte actora que los actos administrativos demandados son nulos por infracción en las normas en que deberían fundarse, por falsa motivación de algunos aspectos y por falta de motivación de otros.

Los anteriores cargos, los fundamenta en que el acto acusado, viola el artículo 634 del Estatuto Tributario y el artículo 4º del Decreto 1809 de 1989, por que la entidad demandada emplea como argumento que la forma de liquidación de intereses consagrada en dicha norma vigente al momento del pago no es por mes o fracción de mes, sino mensual, y que por lo tanto no existía pago en exceso que pudiera ser objeto de devolución. Por el contrario, sostiene la demandante que de la interpretación de la norma vigente en la fecha de los pagos, se deriva una

liquidación de intereses moratorios entre la fecha en que se hizo exigible la obligación y la fecha del pago efectivo, considerando el número de días transcurridos en la fracción de mes y no el mes completo.

Se señala además, que la administración convenientemente omite en su análisis reiterada jurisprudencia del Consejo de Estado que, analizando la Legalidad del Artículo 634 del Estatuto Tributario, antes de la modificación introducida por la Ley 788 de 2002, interpretó que la forma de liquidación de intereses contenida en dicha norma era diaria y mensual como lo sostenía la DIAN.

Agrega, que de conformidad con el procedimiento tributario, la administración debe devolver al particular las sumas pagadas indebidamente por éste, dentro de los 30 días hábiles siguientes a la fecha de la solicitud (artículo 855 del Estatuto Tributario), a partir del día 31 se causan intereses moratorios a cargo de la DIAN y a favor de AVIANCA, además, se causan intereses corrientes cuando el departamento niegue la devolución. Al negar la devolución, los actos demandados infringieron los artículos 850 y 855 del Estatuto Tributario, por que, sin fundamento legal alguno negaron el derecho a la devolución en los términos que consagra la Ley; es decir violaron el derecho a la devolución de pagos efectuados por el contribuyente en exceso de lo que le corresponde o no debía, consagrado por el Artículo 850 del Estatuto Tributario y el derecho a obtener la devolución en un término razonable consagrado en el artículo 855 del mismo Estatuto.

### SINTESIS PROCESAL

La demanda fue presentada en la Oficina de Servicios de los Juzgados Administrativos de esta ciudad, el 15 de octubre de 2008 (folio 45 reverso), fue repartida en la misma fecha (folio 239), y se le imprimió el trámite del procedimiento ordinario en desarrollo del cual se surtieron las siguientes etapas: admisión en noviembre 7 de 2008 (folios 240-241), notificaciones: por estado el 11 de noviembre de 2008 (folio 241 reverso), al señor Procurador Delegado en lo Judicial ante este despacho el 3 de junio de 2009 (folio 241); a la entidad demandada en mayo 19 de 2009 (folio 252) y fijación en lista desde el 29 de enero hasta el 11 de febrero de 2010. (folio 241 reverso).

La entidad demandada contestó la demanda oportunamente y aportó los antecedentes administrativos del presente asunto. (Folios 256-394).

A través de providencia del 20 de agosto de 2010 se prescindió del periodo probatorio y se corrió traslado a las partes para alegar de conclusión, término del cual hizo uso únicamente la parte demandante. El Ministerio Público no emitió concepto de fondo.

### CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

Se señala, que el contribuyente AVIANCA, no presentó objeción alguna al notificarle la Resolución No 900009 del 11 de junio de 2003, como tampoco presentó objeción alguna a la Resolución de cancelación de la facilidad de pago No. 900016 de 24 de septiembre de 2004, por lo tanto los anteriores actos administrativos son obligatorios mientras no hayan sido anulados o suspendidos por la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, como lo prescribe, el artículo 66 del C.C.A. Se agrega, que el actor manifiesta erróneamente y tratando de confundir, que la DIAN sin fundamento alguno le notificó una facilidad para el pago, porque fue él mismo quien la solicitó y además no agotó la vía gubernativa con respecto a la misma.

Considera la demandada, que no existe falsa motivación de los actos administrativos demandados, toda vez que el artículo 634 del Estatuto Tributario, no indica que la fracción de mes deba ser determinada por día, al respecto y para tener claridad al respecto la Doctrina Jurídica, la cual es de obligatorio cumplimiento para los funcionarios de la DIAN en la toma de decisiones, emitida por la Oficina Jurídica a través de diversos conceptos jurídicos en los que se manifestó que respecto a la fracción de mes para liquidar intereses moratorios se aplica la tasa que corresponda al mes sin efectuar proporción alguna.

Aunado a lo anterior, manifiesta que las sentencias del Consejo de Estado citadas por la parte actora como sustento de sus pretensiones, no le son aplicables al presente caso en virtud de lo dispuesto en el artículo 175 del C.C.A.

### CONSIDERACIONES PRESUPUESTOS PROCESALES

El despacho no encuentra reparo alguno que hacerle a los llamados presupuestos procesales. En efecto, el juzgado tiene jurisdicción y competencia para conocer y decidir sobre la súplicas de la demanda en razón de la naturaleza del asunto y el valor de las pretensiones; los extremos de las distintas relaciones jurídicas

procesales tienen capacidad para ser parte y comparecer en juicio; además, la demanda se encuentra en forma por cuanto reúne los requisitos establecidos en el artículo 137 del C.C.A.

### ACTO ACUSADO

Se pretende que se declare la nulidad de la Resolución N° 476 del 29 de junio de 2007, proferida por el Jefe de la División de Devoluciones de la Administración de Impuestos y Aduanas de Barranquilla y la Resolución N° 900018 del 15 de julio de 2008 expedida por el Jefe de la División Jurídica Tributaria de la misma Administración, la primera niega la devolución de la suma de \$54.139.000 pagada en exceso o indebidamente por concepto de IVA correspondiente al tercer periodo de 2001, y la segunda que resolvió el Recurso de Reconsideración interpuesto contra la primera.

A título de restablecimiento del derecho, se solicita la devolución de la suma antes indicada y además los intereses corrientes y moratorios causados.

### PROBLEMA JURIDICO PLANTEADO

Debe declararse la nulidad de la Resolución N° 476 del 29 de junio de 2007, proferida por el Jefe de la División de Devoluciones de la Administración de Impuestos y Aduanas de Barranquilla y la Resolución N° 900018 del 15 de julio de 2008 expedida por el Jefe de la División Jurídica Tributaria de la misma Administración, y ordenar la devolución de la suma de \$54.139.000 pagada en exceso o indebidamente por concepto de IVA correspondiente al tercer periodo de 2001, y los intereses corrientes y moratorios causados?

La liquidación de los intereses en materia tributaria cuando se trata de períodos correspondientes por fracción de mes, es equivalente al mes completo o a días?

### ACERVO PROBATORIO RECAUDADO

1. Certificado de Existencia y Representación Legal de Aerovías del Continente Americano S.A. - Avianca S.A. (folios 65-71).
2. Original de la Resolución No 476 de 29/06/2007, Por medio de la cual se resuelve una solicitud de devolución. (folios 72-73 y 358-359).
3. Original del Acta de Rechazo Parcial por Pago en exceso de fecha 22/06/2007. (folios 74-76 y 354-356).

4. Copia del Recurso de Reconsideración interpuesto por la demandante, contra el artículo 3º de la resolución No 476 del 29 de junio de 2007, con constancia de recibido del 4 de septiembre de 2007. (folios 78-91 y 360-373).
5. Auto admisorio del recurso de reconsideración No 900064 de 01/10/2007, de la Administración de Barranquilla de la DIAN. (folios 92-94 y 374-376).
6. Original de la Resolución No 900018, de 15 de julio de 2008, por la cual se resolvió el recurso de reconsideración que confirma la resolución que rechaza solicitud de devolución o compensación. (folios 95-109 y 378-392).
7. Declaración Bimestral del Impuesto sobre las Ventas – IVA, de la empresa AVIANCA, correspondiente al tercer bimestre del año 2001. (folios 110-112 y 286-288).
8. Recibo oficial de pago de Impuesto Nacionales, realizado por AVIANCA por valor de \$3.838.000, correspondiente al 3 periodo del año 2001. (folio 113 y 289)
9. Recibo Oficial de Pago de Impuestos Nacionales realizado por AVIANCA por valor de \$53.335.000, el día 27 de junio de 2003. (folio 114 y 290).
10. Diario Oficial No. 44.271 de 26 de diciembre de 2000. (folios 115-121).
11. Diario Oficial No. 44.469 de 28 de junio de 2001. (folios 122-124).
12. Fotocopia de la Resolución de Cancelación de una facilidad de pago No 900016 de fecha 09/24/2004. (folio 125-128).
13. Copia de la solicitud de devolución y/o compensación y/o imputación por pago en exceso, pagos de lo no debido y otros. (folio 129 y 285).
14. Radicación de la solicitud de devolución y/o compensación de 22/05/2007. (folio 130).
15. Fotocopia autenticada de la solicitud de devolución de pago en exceso o de lo no debido presentada por AVIANCA ante la DIAN, correspondiente a la Declaración de Impuesto a las Ventas periodo 3 de 2001. (folios 131-135 y 293-297).
16. Copia de la solicitud de intervención en el procedimiento de devolución de impuestos y retenciones del año 2001, dirigida a la Defensora del Contribuyente. (folios 136-146).
17. Fotocopia autenticada del escrito de fecha febrero 26 de 2007, dirigido por la Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero, a la doctora ELISA MURGAS DE MORENO Representante Legal de AVIANCA. (folio 147).
18. Fotocopia autenticada del escrito de fecha julio 18 de 2007, dirigido por la Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero, a la doctora ELISA MURGAS DE MORENO Representante Legal de AVIANCA. (folios 148-149).
19. Fotocopia autenticada del escrito dirigido por el Jefe de la Oficina Jurídica de 14/06/2007, al Subdirector de Recaudación de la DIAN. (folios 150-152).

20. Fotocopia autenticada de la comunicación dirigida por la Defensora del Contribuyente y Usuario Aduanero, a la Administradora de Impuestos de Barranquilla (DIAN). (folios 153-157).
21. Certificación del Interés Bancario Corriente para la modalidad de crédito de consumo y ordinario de 28/12/2007. (folios 158-159).
22. Certificación del Interés Bancario Corriente para la modalidad de crédito de consumo y ordinario de 31/03/2008. (folios 160-161).
23. Certificación del Interés Bancario Corriente para la modalidad de crédito de consumo y ordinario de 27/06/2008. (folios 162-163).
24. Resolución No 1011 de Junio 27 2008 de la Superintendencia Financiera de Colombia, Por la cual se certifica el interés bancario corriente para las modalidades de crédito de consumo y ordinario. (folios 164-165).
25. Certificación de la Superintendencia Financiera de Colombia de los Intereses Anuales Efectivos desde 29/10/1971 hasta 30/06/2008. (folios 166-168).
26. Fotocopias de sentencias del Consejo de Estado relacionadas con el tema. (folios 169-238).
27. Formulario de Registro Único Tributario de AVIANCA. (folio 15).
28. Copia del documento de identificación tributaria de la demandante. (folio 292).
29. Copia de la Resolución No 900009 de 06/11/2003, Por medio de la cual se concede una facilidad para el pago de unas obligaciones fiscales. (folios 298-303).
30. Radicación de la solicitud de devolución y/o compensación Hoja de Trabajo, de 22/05/2007. (folios 304-306).
31. Constancia de Notificación del Auto Admisorio del Recurso de Reconsideración de 01/10/2007. (folio 377).
32. Copia del aviso de citación dirigida a AVIANCA, para notificación de la Resolución No 900018 de 15/07/2008. (folio 393).

### CUESTIÓN DE FONDO

En el presente caso se pretende la nulidad de las Resoluciones No. 476 de 29 de junio de 2007, a través de la cual, se negó la devolución de la suma de dinero pagada en exceso o indebidamente por parte de AVIANCA a la DIAN, por concepto de intereses moratorios causados por el retraso en el pago del IVA correspondiente al tercer bimestre del año 2001, y además de la No. 900018 del 15 de julio de 2008, mediante la cual se resolvió de manera desfavorable el recurso de reconsideración interpuesto contra la primera de las resoluciones mencionadas.

ACCIÓN: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO DE CARÁCTER TRIBUTARIO

DEMANDANTE: AVIANCA S.A.

DEMANDADO: LA NACIÓN - DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES "DIAN"

La parte demandante sostiene que se realizaron pagos en exceso o indebidos a la DIAN, por concepto de intereses moratorios que se originaron al pagar de manera tardía el impuesto a las ventas del tercer periodo del año 2001, toda vez que la DIAN realizó la liquidación de dichos intereses de manera errada, porque esta entidad al realizar el cálculo de dichos intereses cuando ha transcurrido una fracción de mes se le aplica la tasa del mes completo.

Se sustenta la solicitud de nulidad de los actos acusados, en que de la interpretación literal de del artículo 634 del Estatuto Tributario, vigente en las fechas de los pagos, en concordancia con las diferentes sentencias del Consejo de Estado que la han analizado e interpretado, se deriva que la liquidación de intereses moratorios entre la fecha en que se hizo exigible la obligación y la fecha del pago efectivo, se hace considerando el número de días transcurridos en la fracción de mes y no en el mes completo.

Por su parte, la DIAN señala que al momento de expedir las resoluciones acusadas, procedió a darle aplicación a lo preceptuado en el artículo 634 del Estatuto Tributario vigente para la época, toda vez que esa norma, no indica que la fracción de mes sea por mes completo, y tampoco dice que la fracción de mes deba ser determinada por días, y que en su actuar se acogieron a la doctrina de la oficina jurídica de la entidad demandada, que es de obligatorio cumplimiento para sus funcionarios.

Visto lo anterior, se advierte que la discusión se encuentra centrada en la forma como debe realizarse la liquidación de los intereses de mora originados en caso de realizar el pago de los impuestos de manera extemporánea, es decir por fuera del término previsto en la ley para la cancelación de esos rubros, cuando el término de atraso transcurrido no sea un mes completo, sino una fracción de mes.

De las pruebas allegadas al proceso, se infiere que la demandante debió realizar el pago del IVA correspondiente al tercer periodo o bimestre (mayo-junio) del año 2001, dentro de las fechas establecidas por la entidad y al hacerlo por fuera del mismo, incurrió en mora.

Quiere decir lo anterior que el problema surgido, y que se debate en la presente litis, para la sociedad demandante radica en la interpretación sobre la forma de liquidar los intereses, ya que la Administración considera que los mismos se deben liquidar por mes o fracción.

Para resolver la controversia anterior, el Juzgado hace las siguientes precisiones:

El artículo 855 del Estatuto Tributario señala:

ACCIÓN: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO DE CARÁCTER TRIBUTARIO

DEMANDANTE: AVIANCA S.A.

DEMANDADO: LA NACIÓN - DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES "DIAN"

*"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". (Negrillas del Despacho)*

Por su parte, el artículo 863 del mismo estatuto preceptúa:

*"Artículo 863. Intereses a favor del contribuyente. Cuando hubiese un pago en exceso o en las declaraciones tributarias resulte un saldo a favor del contribuyente, sólo se causaran intereses corrientes y moratorios en los siguientes casos (...)*

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

Así las cosas, es mandato legal que la Administración Tributaria debe 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 del término estipulado en la ley, el cual por regla general, es *"dentro de los treinta días siguientes a la fecha de la solicitud de devolución presentada oportunamente y en debida forma."*, tal como expresamente lo prevé el artículo 855 del E.T. De acuerdo con el párrafo 3 del referido artículo, adicionado por el artículo 41 de la Ley 49 de 1990, el término de 30 días se adicionará en dos meses, cuando la solicitud de devolución se formule dentro de los dos meses siguientes a la presentación de la declaración o corrección.

Teniendo en cuenta las ante dichas consideraciones tenemos que la parte actora presentó ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Naciones DIAN, solicitud de devolución radicado bajo el No. DI-2001-2007-00411, por valor de \$ 54.165.000.00, generados en la declaración del IVA del 3º periodo de 2001. (Ver folio 285).

Atendiendo lo anterior, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacional - DIAN, por resolución No. 476 del 29 de junio de 2007, negó la solicitud por improcedente, aduciendo que *"Al realizar el análisis de la solicitud en donde el contribuyente esboza desde su punto de vista el cálculo de los intereses moratorios, se pudo determinar que para el cálculo en los pagos realizados el 1º de agosto y el 7 de septiembre de 2001, liquida estos tomando el cálculo de los intereses diarios; cuando este sistema comenzó a operar a partir de la entrada en vigencia de la ley 788 del 22 de diciembre de 2002, publicada en el diario oficial no. 45046 de fecha 27 de diciembre de 2002, que modificó el procedimiento señalado en el artículo 634 del E.T. para liquidar los intereses moratorios por mes o fracción de mes; teniendo en cuenta que el pago por el 3º periodo de impuesto sobre las ventas del año 2001, debió realizarse el 13 de julio de 2001, el tiempo que se tomará para liquidar los intereses no será por días, como lo solicita el contribuyente, si no por meses, y la fracción de mes se toma como mes completo conforme lo señalaba el artículo 634*

del E.T. norma vigente al momento del pago, antes de ser modificada por el artículo 3º de la ley 788 de 2002." (Folio 75).

Contra la resolución precitada AEROVIAS DEL CONTINENTE AMERICANO S.A. AVIANCA, presentó recurso de reconsideración el 4 de septiembre de 2007, y radicado por la entidad con el número 016075. (fls. 78 – 91).

Recurso desatado por resolución No. 900018 de fecha 15 de julio de 2008, por la cual se resolvió confirmar la resolución que rechaza la solicitud de devolución o compensación, presentada por el contribuyente AEROVIAS DEL CONTINENTE AMERICANO – AVIANCA S.A. (fls. 95 – 109).

Como quiera que el motivo de inconformismo radica en la aplicación de los intereses de mora del tercer (3er) periodo del año gravable 2001 por el impuesto de IVA, procede el Juzgado a establecer si la liquidación de los intereses por la extemporaneidad, en este caso, originado en el impuesto a las ventas del periodo y año gravable antes mencionado se debe hacer por días o por mes o por fracción de mes.

La norma que regula en el Estatuto Tributario la sanción por mora en el pago de impuestos, anticipos y retenciones es del siguiente tenor:

*"Artículo 634 Sanción por mora en el pago de impuestos, anticipos y retenciones. Los contribuyentes o responsables de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos 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 mes o fracción de mes calendario de retardo en el pago.*

*Para tal efecto, la totalidad de los intereses de mora se liquidarán con base en la tasa de interés vigente en el momento del respectivo pago, calculada de conformidad con lo previsto en el artículo siguiente. Esta tasa se aplicará por cada mes o fracción de mes calendario de retardo.*

*Los mayores valores de impuestos, anticipos o retenciones, determinados por la Administración de Impuestos en las liquidaciones oficiales, causarán intereses de mora, a partir del vencimiento del término en que debieron haberse cancelado por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, de acuerdo con los plazos del respectivo año o periodo gravable al que se refiera la liquidación oficial".*

Artículo que fue analizado por el H. Consejo de Estado y sobre el cual entendió que el interés se debe calcular por días y no por mes. Como quiera que esta providencia es de contenido claro el Juzgado se remite a lo allí expuesto, que en lo pertinente es del siguiente tenor:

*"Ahora bien, la interpretación dada por el actor a la expresión "por cada mes o fracción de mes calendario de retardo en el pago" contenida tanto en la ley como en el reglamento acusado, en el sentido de considerar que si el contribuyente se demora en efectuar la inversión 2 meses y 20 días, los intereses se calcularán sobre 3 meses, ya que los 20 días son una fracción de mes, no se ajusta ni al espíritu de la ley, ni a lo previsto en el reglamento, ya que cuando el artículo 634 del Estatuto Tributario, se refiere a "fracción de mes calendario", está consagrando como forma de liquidación de los intereses cada día de retardo, o lo que es*

ACCIÓN: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO DE CARÁCTER TRIBUTARIO

DEMANDANTE: AVIANCA S.A.

DEMANDADO: LA NACIÓN - DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES "DIAN"

*lo mismo, el interés diario, así que si el contribuyente se encuentra en mora un mes y tres días en el pago de los impuestos, no puede entenderse que la liquidación se efectúe sobre dos meses, sino sobre un mes y tres días.*

*Lo anterior, por cuanto el mes es susceptible de ser dividido o fraccionado en días, y por lo tanto cada día es una fracción de mes, así que transcurridos, según el ejemplo anterior, veinte días de mora, la fracción de mes de retardo corresponde a 20 días y no a un mes completo.*

*En el caso bajo análisis, según la ley y el reglamento, la mora de la persona obligada a efectuar la inversión va desde el vencimiento del plazo señalado para la inversión, hasta la fecha en que se efectuó el pago, término sobre el cual no existe controversia así como tampoco acerca de la naturaleza sancionatoria de los intereses en que incurre el obligado a efectuar la inversión, ni sobre la tasa aplicable. En cambio, lo que sí origina la acción de nulidad propuesta es la forma como se ha venido interpretando la regla de liquidación de los intereses moratorios, entonces la supuesta ilegalidad del reglamento acusado, no surge de su contradicción a las normas superiores, sino de la interpretación equivocada que a la expresión "fracción de mes calendario" atribuye el actor, disposición sobre el cual se pronunció la Sala en la sentencia de mayo 5 de 2000 Exp. 10072, donde se dijo que lo que la norma consagra, (art. 634 E. T.) es que el periodo de mora se causa por cada mes de mora real y que la fracción de mes, entendida como los días transcurridos del mismo, también genera intereses moratorios, para lo cual debe tomarse la tasa proporcional de los días transcurridos. Lo anterior, porque no existe norma jurídica alguna que autorice la causación de intereses de mora, después de haberse efectuado el pago."*

Debe anotarse que si bien la anterior sentencia se tomó cuando se estudiaba la legalidad del artículo 6º del Decreto 676 de 1999, como se puede observar fácilmente, allí se determinó el sentido, valor y alcance del artículo de 634 del Estatuto Tributario, en donde radica el fundamento jurídico de la sanción por mora en los impuestos que administra la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, conforme se estudió.

De lo anterior se colige, que cuando la disposición contenida en el artículo 634 del E.T., se refiere a "cada mes o fracción de mes calendario", no está consagrando otra forma de liquidación diferente a la diaria; pues si el contribuyente se encuentra en mora un mes y tres días en el pago de los impuestos, no puede entenderse que la liquidación se efectúe sobre dos meses, sino sobre un mes y tres días.

Una interpretación del artículo 634 del E.T., diferente a los términos antes señalados en la sentencia del Consejo de Estado, traída a colación conllevaría al quebrantamiento del equilibrio que debe imperar en las relaciones recíprocas entre el Estado y los contribuyentes; en consecuencia, un acto administrativo que se expida con desconocimiento del principio de igualdad contenido en el artículo 13 de la Carta, sería susceptible de ser retirado del ordenamiento jurídico, por contravenir el mandato constitucional.

<sup>1</sup> Sentencia del 1º de marzo de 2002. Proceso radicado bajo el No. 9634. Magistrado Ponente Dr. Germán Ayala M. Actor: Fabio Londoño G. Criterio que se había expresado en sentencia del 5 de mayo de 2000 en el proceso radicado con el No. 9782. Magistrado Ponente Dr. Julio E. Correa. R.

Acorde con lo expuesto, se declarará la nulidad de los actos administrativos demandados, conforme se ordenará en la parte resolutive de esta providencia.

Finalmente, considerando que de la parte vencida no se observó una conducta dilatoria o de mala fe dentro de la actuación surtida dentro de este proceso, y que las pretensiones fueron razonadamente fundadas, no procede la condena en costas. Esta evaluación se realiza con fundamento en lo ordenado en el artículo 171 del C.C.A., modificado por el artículo 55 de la Ley 446 de 1998.

En el mérito de lo expuesto, el Juzgado Cuarto Administrativo del Circuito Barranquilla, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

#### RESUELVE:

PRIMERO: Declárese la nulidad de la resolución No. 476 del 29 de junio de 2007, expedida por el Jefe de la División de Devoluciones de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Barranquilla, en cuanto niega a la sociedad AEROVÍAS DEL CONTINENTE AMERICANO S.A. AVIANCA, NIT. 890.100.577-6, la devolución de la suma de \$ 54.139.000 pagada en exceso o indebidamente.

SEGUNDO: Declárese la nulidad de la resolución No. 900018 del 15 de julio de 2008 expedida por el Jefe de la División Jurídica Tributaria de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Barranquilla, mediante la cual la DIAN resolvió de fondo el recurso de reconsideración interpuesto contra la resolución No. 476 del 29 de junio de 2007.

TERCERO: Como consecuencia de la declaración anterior, se restablece en su derecho a la sociedad AEROVÍAS DEL CONTINENTE AMERICANO S.A. AVIANCA, declarando que la sociedad ejecutada no está en la obligación de pagar intereses de mora por mes o por fracción de mes sino por día de retraso, por lo cual se reliquidarán los intereses de mora pagados por AVIANCA S.A., y se reimputarán los pagos efectuados por la misma, por concepto de la declaración de impuestos a las ventas correspondiente al tercer (3er) periodo del año gravable 2001.

CUARTO: A título de restablecimiento del derecho se ordena a la DIAN la devolución a favor de la demandante de los pagos efectuados por la misma, por concepto de impuesto a las ventas correspondiente al tercer (3er) periodo del año gravable 2001, e intereses de mora, más intereses corriente corridos y causados desde el 29 de junio de 2007, fecha de expedición de la resolución que negó la

ACCIÓN: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO DE CARÁCTER TRIBUTARIO

DEMANDANTE: AVIANCA S.A.

DEMANDADO: LA NACIÓN - DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES "DIAN"

devolución, hasta la fecha de ejecutoria de esta sentencia definitiva, tal como lo ordena el 2° inciso del artículo 863 del Estatuto Tributario; así mismo se ordena el pago de intereses moratorios corridos y causados el 7 de julio de 2007, fecha de vencimiento del término para devolver, hasta la fecha del pago efectivo de la totalidad de las sumas a favor de AVIANCA, tal como ordena el tercer inciso del artículo 863 del E.T.

QUINTO: Sin costas en esta instancia.

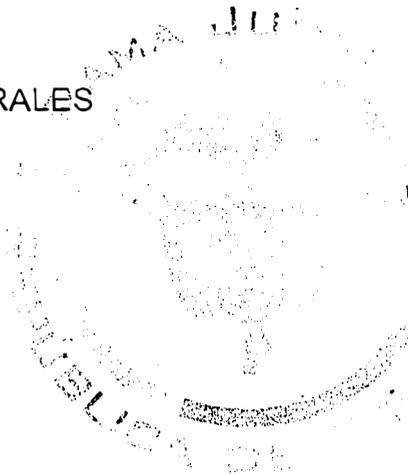
SEXTO: Ejecutoriada esta sentencia archívese el expediente.

SEPTIMO: Notifíquese personalmente el presente fallo a la procuraduría judicial delegada ante este Juzgado.

NOTIFÍQUESE Y CUMPLASE

*Mildred Arteta M.*  
MILDRED ARTETA MORALES

JUEZ



OFICINA DE SERVICIOS  
BOGOTÁ, D.C. - 2008  
RECORRIDO: 02-11  
BOGOTÁ, D.C. - 06  
PROCURADURÍA  
ADMINISTRATIVA DEL TRIBUNAL

*[Handwritten signature]*

Consejo Superior  
de la Judicatura

REPÚBLICA DE COLOMBIA  
RAMA JUDICIAL DEL PODER PÚBLICO



TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DEL ATLÁNTICO  
SECRETARIA GENERAL

DR. ANGEL HERNANDEZ CANO

EDICTO

El Suscrito Secretario del Tribunal Administrativo Del Atlántico, Notifica a las partes la Sentencia dictada en el siguiente proceso:

|                    |   |
|--------------------|---|
| EXPEDIENTE N°:     | 08-001-3-31-004--2008-0022 (2011-00392-H)         |
| DEMANDANTE:        | AEROVÍAS DEL CONTINENTE AMERICANO AVIANCA S.A.    |
| DEMANDADO:         | DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -DIAN |
| ACCIÓN:            | NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO            |
| Fecha Providencia: | MARZO 28 DE 2012                                  |

Se fija en área visible de la secretaria del tribunal por el término de tres (3) días hábiles:

|        |   |
|--------|---|
| INICIA | 8:00 A.M. DEL OCHO (08) DE MAYO DE 2012 |
| VENCE  | 6:00 P.M. DEL DIEZ (10) DE MAYO DE 2012 |

EL SECRETARIO

GIOVANNI RADA HERRERA

Definitivo

659

730

República de Colombia  
Rama Judicial del Poder Público



Tribunal Administrativo del Atlántico

Barranquilla, veintiocho (28) de marzo de dos mil doce (2012)

*Magistrado Ponente: Dr. Ángel Hernández Cano*

*Ref. Exp. No.: 08001-33-31-004-2008- 00282*

*Número Interno: 2011-0392-H*

*Actor: Aerovías del Continente Americano AVIANCA S.A.*

*Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN*

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales Dian contra la sentencia del 8 de febrero de 2011, proferida por el Juzgado Cuarto Administrativo de Barranquilla.

**I) ANTECEDENTES**

**1.1 Petitum**

Mediante apoderado judicial y en ejercicio de la acción de Nulidad y Restablecimiento del Derecho, consagrada en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, la sociedad Aerovías del Continente Americano Avianca S.A. pretende se declare la nulidad de las Resoluciones Nos. 476 del 29 de junio de 2007 y 900018 de 2008, expedidas por los Jefes de las Divisiones de Devolución y Jurídica Tributaria, respectivamente, de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, a través de las cuales se negó y confirmó la devolución de la suma de \$5.4.139.000, por concepto de intereses moratorios en la declaración del impuesto al valor agregado correspondiente al tercer periodo de 2001

En calidad de restablecimiento del derecho, pidió la devolución del valor anterior, más los intereses corrientes causados desde el 4 de julio de 2007, data en que se notificó la resolución que negó la devolución, hasta la fecha de

X

ejecutoria de la sentencia que ordene el reintegro de las sumas canceladas en exceso.

## 1.2 Fundamentos

### 1.2.1 Fácticos

La Sala se permite sintetizar los hechos en que se fundamenta el petitorio, así:

1.2.1.1 La sociedad Aerovías del Continente Americano Avianca S.A. presentó oportunamente la declaración del impuesto al valor agregado IVA, correspondiente al tercer período del año 2001, el día 13 de julio de esa misma anualidad, liquidando como valor a pagar, la suma de \$3.160.178.000. Dicho valor fue cancelado el 1° de agosto del referido año.

1.2.1.2 El 4 de septiembre de 2001, la hoy demandante corrigió su declaración, tal como consta en el formulario No. 90000005050869, con un saldo a pagar de \$3.163.832.000 y la suma de \$332.000, por concepto de sanción por corrección.

1.2.1.3 El 20 de junio de 2003, la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales notificó a Avianca S.A. la Resolución No. 900009 del 11 de julio de 2003, a través de la cual concedió una facilidad que autorizaba un plazo para el pago, entre otros, de \$36.164.000, por concepto de impuesto al valor agregado IVA y \$16.822.000, por concepto de intereses, "*supuestamente correspondientes a la declaración de IVA por el tercer (03) período de 2001*".

1.2.1.4 En cumplimiento de la aludida facilidad de pago, Avianca S.A. efectuó el pago de \$53.335.000.00, el cual fue certificado mediante Resolución No. 9000016 del 24 de septiembre de 2004.

1.2.1.5 Con ocasión de la corrección efectuada sobre la declaración inicial, Avianca S.A. sostuvo que el cálculo de intereses causados sobre el saldo pendiente por pagar, originado en la corrección de la misma, era la suma de \$3.838.000.00

### 1.2.2 De derecho

Invocó como normas violadas con los actos acusados los artículos 29 y 363 de la Constitución Política; artículos 634, 635, 683, 850, 855, 863 y 864 del Estatuto Tributario; artículos 175 y 176 del Código Contencioso Administrativo y artículo 4° del Decreto 1809 de 1989.

### 1.3 La sentencia apelada

En sentencia del 8 de febrero de 2011 el Juzgado 4° Administrativo de Barranquilla accedió a las súplicas de la demanda, argumentando que la Dian realizó una interpretación incorrecta del artículo 634 del Estatuto Tributario, pues cuando la norma señala que la liquidación de los intereses se efectuará por "cada mes o fracción de mes calendario", debe entenderse que alude a la liquidación diaria de los mismos, pues si el contribuyente se encuentra en mora un mes y tres días en el pago de los impuestos, no puede entenderse que la liquidación se efectúe sobre dos meses, sino sobre un mes y tres días.

Por ello, consideró que "una interpretación del artículo 634 del E.T diferente a los términos antes señalados en la sentencia del Consejo de Estado, traída a colación conllevaría al quebrantamiento del equilibrio que debe imperar en la relaciones recíprocas entre el Estado y los contribuyentes; en consecuencia, un acto administrativo que se expida con desconocimiento del principio de igualdad contenido en el artículo 13 de la Carta, sería susceptible de ser retirado del ordenamiento jurídico, por contravenir el mandato constitucional".

### 1.4 Argumentos del censor

Inconforme con la decisión de primer grado, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, a través de apoderado, interpuso en tiempo el recurso de alzada, argumentando, en primer lugar, que hubo un indebido agotamiento de la vía gubernativa por parte de la sociedad accionante, toda vez que en el recurso de reconsideración presentado por el contribuyente, no se citaron como vulnerados los artículos 683, 635, 863 y 864 del Estatuto Tributario y tampoco del artículo 363 de la Carta Política, razón por la cual frente a estos su representada no tuvo la oportunidad de ejercer el derecho de defensa.



A renglón seguido, disintió de las razones expuestas por el a-quo para declarar la nulidad de los actos censurados, apoyándose para tal efecto en el concepto jurídico No. 123340 del 21 de diciembre de 2000, mediante el cual la Dian determinó que, en tratándose de liquidación de intereses por mora de los contribuyentes en la cancelación de los impuestos, se debía contar el número de meses transcurridos desde la fecha en que se hizo exigible el pago más la fracción de mes de retardo, si la hubiere.

Que esa entidad, por intermedio de la Oficina Jurídica, la cual está autorizada por mandato legal para interpretar de manera general y abstracta las normas tributarias, aduaneras y cambiarias, facultad que tiene su máxima expresión en la expedición de conceptos, profirió el No. 080 71 del 11 de diciembre de 2002, indicando que la expresión "*mes o fracción de mes*" contenida en el artículo 634 ibidem, en relación con la liquidación de los intereses de mora, corresponde al mes completo, sin efectuar proporción alguna. De igual manera, que la fracción de mes debe entenderse el período que no excede de treinta (30) días. En ese sentido, consideró que resultaba *"altamente improcedente pretender darle una interpretación diferente a la norma, que la establecida por la autoridad doctrinal de la Entidad"*.

En ese orden de ideas, puntualizó que si bien es cierto que los conceptos emitidos por la Oficina Jurídica de la Dian constituyen criterios auxiliares de interpretación de la ley, *"no tiene (sic) la oportunidad de convertirse en actos o decisiones administrativas, con la facultad de afectar la esfera jurídica de los administrados, en el sentido de imponerles deberes u obligaciones u otorgarles derechos no contemplados en la Ley."* Y en el evento que los mismos posean un alcance normativo *"por la posibilidad o exigencia de sujeción a ellos para los administrados, podrán ser demandados ante la Jurisdicción Contencioso Administrativa"*.

De otro lado, estimó que el momento de proferirse la decisión de primera instancia se echó de menos la aplicación de la ley en el tiempo, por cuanto la aplicable para el momento en que se causó la obligación formal del contribuyente Avianca S.A. de presentar y pagar la declaración del impuesto al valor agregado, se encontraba vigente el artículo 634 del Estatuto Tributario, sin la modificación introducida por el artículo 3° de la Ley 788 de 2002, el cual,



insistió, fue interpretado de acuerdo a los lineamientos de los conceptos que sobre éste profirió la División Jurídica de su representada.

Indicó que en la sentencia del 1° de marzo de 2002, en la cual se apoyó el a quo para despachar favorablemente las pretensiones de la demanda, el H. Consejo de Estado no declaró la nulidad del pluri citado artículo 634, pues en esa oportunidad el debate se circunscribió al estudio de legalidad del artículo 6° del Decreto Reglamentario No. 676 de 1993, razón por la cual, adujo, resultaba inaplicable al *sub-examine* ese pronunciamiento.

Finalmente, estimó que cuando el sentido y alcance de la norma es claro, el juez al desplegar su actividad interpretativa, si aquella es nítida, precisa y puntual, no debe recurrir a procesos de interpretación extensiva, tal como ocurre en este asunto, donde la claridad del precepto legal, no deja duda alguna, conforme se precisó en el concepto No. 03071 de 2002.

#### 1.4.1 Ministerio Público

En esta oportunidad se abstuvo de emitir concepto de fondo.

## II) CONSIDERACIONES

De acuerdo al marco propuesto en la apelación, corresponde a la Sala pronunciarse sobre la legalidad de los actos que negaron la devolución de intereses por la reimputación de pagos en exceso por concepto de la declaración de impuesto al valor agregado realizado por la sociedad demandante correspondiente al tercer período de 2001.

Concretamente, el debate se circunscribe a la manera de liquidar los intereses de mora establecidos en el artículo 634 del Estatuto Tributario, específicamente sobre el alcance de la expresión "*fracción de mes*" contenida en dicha disposición. El texto de la norma era el siguiente, antes de la modificación introducida por la Ley 788 de 2002:

*"Artículo 634.— Sanción por mora en el pago de impuestos, anticipos y retenciones. Los contribuyentes o responsables de los impuestos administrados por la*

*Dirección General de Impuestos 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 mes o fracción de mes calendario de retardo en el pago.*

*Para tal efecto, la totalidad de los intereses de mora se liquidarán con base en la tasa de interés vigente en el momento del respectivo pago, calculada de conformidad con lo previsto en el artículo siguiente. Esta tasa se aplicará por cada mes o fracción de mes calendario de retardo."*

Empero, previo al examen del fondo del problema jurídico planteado, la Sala debe primero referirse al agotamiento indebido de la vía gubernativa, al omitirse presuntamente por la actora la cita y carga argumentativa para edificar la vulneración a los artículos 683, 635, 863 y 864, respecto de los cuales la demandada, según lo alegado, no tuvo oportunidad de ejercer su derecho de defensa.

Sobre el particular, ha sido constante y pacífica la jurisprudencia en manifestar que si en la demanda se debate la legalidad de un acto particular y concreto, deben plantearse los mismos hechos que se adujeron en la vía gubernativa pues, de lo contrario, se viola el derecho de defensa de la administración. En consecuencia, en sede judicial no pueden plantearse unos nuevos o distintos a los alegados en la vía administrativa, lo cual, en modo alguno, impide que con ocasión de la demanda, se expongan nuevas argumentaciones tendientes a reforzar la petición de nulidad de los actos administrativos acusados. Así, se ha entendido que hay indebido agotamiento cuando se plantean asuntos o se hacen peticiones o solicitudes no formuladas en la vía gubernativa, respecto de las cuales no se cumpliría con ese presupuesto procesal.

En el caso materia de estudio, es preciso anotar que, pese a que formalmente en el recurso de reconsideración interpuesto contra los actos demandados, no se hizo expresa mención de los supuestos normativos señalados en precedencia, contrario a lo acontecido en sede judicial, del examen del memorial contentivo del recurso, fluye, sin dubitación alguna, que los hechos o supuestos fácticos invocados en el introductorio son esencialmente idénticos a los plasmados en la vía gubernativa. Y precisamente se observa que la demandante trae una nueva argumentación con la cual se pretende fortalecer

su ataque frente al proceder de la administración, razón por la cual no es de recibo concluir que demandada se vea sorprendida.

Despejado lo anterior, resulta oportuno pronunciarse sobre el fondo del asunto así:

A juicio de la sociedad Aerovías del Continente Americano Avianca S.A. los actos demandados fueron expedidos en contravía de la reiterada interpretación que sobre el artículo 634 del Estatuto Tributario ha realizado el H. Consejo de Estado, corporación que en múltiples ocasiones ha precisado lo relativo a la liquidación de intereses diarios, en tratándose de meses o fracciones de meses. Por lo que, concluye que omitir el análisis de la interpretación efectuada por esa alta corte, constituye una falsa motivación.

Pues bien, sobre el alcance de la expresión "*fracción de mes*" contenida en el artículo 634 del Estatuto Tributario, la sección cuarta del máximo órgano de la jurisdicción contencioso administrativa tuvo oportunidad de pronunciarse en sentencia del 5 de mayo de 2000 en los siguientes términos:

*"Cuando la disposición contenida en el artículo 634 del E.T., se refiere a "cada mes o fracción de mes calendario", no está consagrando otra forma de liquidación diferente a la diaria; pues si el contribuyente se encuentra en mora un mes y tres días en el pago de los impuestos, no puede entenderse que la liquidación se efectúe sobre dos meses, sino sobre un mes y tres días.*

*Lo anterior, por cuanto el mes es susceptible de ser dividido o fraccionado en días, por lo tanto cada día es una fracción de mes; así transcurridos, según el ejemplo anterior, tres días de mora, la fracción de mes de retardo son tres días y no un mes completo."*

Más adelante, la misma sección en sentencia del 1º de marzo de 2002, confirmó el anterior criterio en los siguientes términos:

*"La interpretación dada por el actor a la expresión "por cada mes o fracción de mes calendario de retardo en el pago" contenida tanto en la ley como en el reglamento acusado, en el sentido de considerar que si el contribuyente se demora en efectuar la inversión 2 meses y 20 días, los*

<sup>1</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 5 de mayo de 2000, exp. 9782, M.P. Julio Enrique Correa Restrepo.

intereses se calcularán sobre 3 meses, ya que los 20 días son una fracción de mes, no se ajusta ni al espíritu de la ley, ni a lo previsto en el reglamento, ya que cuando el artículo 634 del Estatuto Tributario, se refiere a "fracción de mes calendario", está consagrando como forma de liquidación de los intereses cada día de retardo, o lo que es lo mismo, el interés diario, así que si el contribuyente se encuentra en mora un mes y tres días en el pago de los impuestos, no puede entenderse que la liquidación se efectúe sobre dos meses, sino sobre un mes y tres días.

Lo anterior, por cuanto el mes es susceptible de ser dividido o fraccionado en días, y por lo tanto cada día es una fracción de mes, así que transcurridos, según el ejemplo anterior, veinte días de mora, la fracción de mes de retardo corresponde a 20 días y no a un mes completo.

En el caso bajo análisis, según la ley y el reglamento, la mora de la persona obligada a efectuar la inversión va desde el vencimiento del plazo señalado para la inversión, hasta la fecha en que se efectuó el pago, término sobre el cual no existe controversia así como tampoco acerca de la naturaleza sancionatoria de los intereses en que incurre el obligado a efectuar la inversión, ni sobre la tasa aplicable. En cambio, lo que si origina la acción de nulidad propuesta es la forma como se ha venido interpretando la regla de liquidación de los intereses moratorios, entonces la supuesta ilegalidad del reglamento acusado, no surge de su contradicción a las normas superiores, sino de la interpretación equivocada que a la expresión "fracción de mes calendario" atribuye el actor, disposición sobre el cual se pronunció la Sala en la sentencia de mayo 5 de 2000 Exp. 10072, donde se dijo que lo que la norma consagra, (art. 634 E. T.) es que el período de mora se causa por cada mes de mora real y que la fracción de mes, entendida como los días transcurridos del mismo, también genera intereses moratorios, para lo cual debe tomarse la tasa proporcional de los días transcurridos. Lo anterior, porque no existe norma jurídica alguna que autorice la causación de intereses de mora, después de haberse efectuado el pago."<sup>2</sup>

Consecuente con esa argumentación, la referida sección en providencia del 31 de agosto de 2006<sup>3</sup>, reiteró expresamente el criterio plasmado en las decisiones cuyos apartes acaban de transcribirse, oportunidad en la cual así discurrió:

<sup>2</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 1º de marzo de 2002, exp. 3034, M.P. Germán Ayala Mantilla.

<sup>3</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 31 de agosto de 2006, exp. 14632, M.P. Dra. Ligia López Díaz.

"(...)

*En esta ocasión, la Sala reitera el criterio expuesto en las Sentencias mencionadas, pues los intereses de mora pretenden compensar al Estado la depreciación monetaria por el incumplimiento del contribuyente de cancelar dentro de los plazos establecidos el impuesto debido y a su vez, resarcir al Fisco los perjuicios sufridos ante la imposibilidad de disponer en forma oportuna de recursos que le pertenecen, sin pasar por alto los principios de justicia y equidad consagrados en los artículos 95 y 263 de la Constitución Política, de tal forma que al contribuyente no se le exija más de aquello con lo que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas de la Nación.*

*Los intereses moratorios se causan a partir del día del vencimiento del término para devolver y hasta la fecha del pago, por lo que no es acorde con los principios señalados, que se sigan causando después de haberse cancelado el impuesto.*

*En ese orden de ideas la interpretación adecuada del artículo 634 del Estatuto Tributario, aún antes de la modificación de su redacción de la que fue objeto por la Ley 788 de 2002, implica que los intereses moratorios se liquiden en forma diaria, como lo manifestó el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, por lo cual, se confirmará la sentencia impugnada que declaró la nulidad de los actos impugnados, sin que sea pertinente pronunciarse sobre los demás argumentos de la providencia, toda vez que no fueron objeto de apelación.*

(...)"

En esa misma sentencia se hizo énfasis en que la decisión proferida en el año 2000, dictada dentro de un proceso adelantado en ejercicio de la acción de nulidad, si bien no accedió a la pretensión anulatoria del artículo 12 del Decreto 1000 de 1997 que establecía que los intereses a favor del contribuyente de que trata el artículo 863 del Estatuto Tributario se debían liquidar "diariamente" a la tasa vigente que se aplicaba a éstos por cancelar extemporáneamente los impuestos, dejó en claro que la interpretación contenida en el mandato de la norma cuando aludía al término "fracción", debía entenderse respecto de los días efectivamente transcurridos, vale decir, en periodos fraccionados del correspondiente mes.

De allí que, se concluyera lo siguiente:



"( . )

*La Sentencia del 5 de mayo de 2000 tiene efectos erga omnes, de acuerdo con los términos del artículo 175 del Código Contencioso Administrativo, pues fue proferida dentro del proceso iniciado en ejercicio de la acción pública de nulidad contra el artículo 12 del Decreto 1000 de 1997, donde se interpretó el artículo 634 del Estatuto Tributario, por lo que es obligatoria tanto para los particulares como para la Administración. En cuanto a la sentencia del 1° de marzo de 2002, transcrita, se precisa que fue expedida dentro de un proceso de restablecimiento del derecho y por tanto vincula a quienes intervinieron en él, pero está reiterando el criterio del Consejo de Estado en relación con la norma legal mencionada.*

*Conforme al artículo 230 de la Constitución es importante que la Administración aplique en sus decisiones la jurisprudencia reiterada de esta Corporación como criterio auxiliar para resolver las controversias tributarias, para que en acatamiento de los principios de economía, celeridad, eficacia y equidad se disminuyan los litigios que se tramitan ante la jurisdicción, cuando los jueces tienen una posición unificada sobre un tema determinado.*

(...)"

Más recientemente, en sentencia del 11 de noviembre de 2009<sup>4</sup>, se insistió en que la correcta interpretación del tantas veces citado artículo 634 ibídem, imponía concluir que la liquidación de los intereses moratorios debía efectuarse en forma diaria.

*"En ese orden de ideas la interpretación adecuada del artículo 634 del Estatuto Tributario, aun antes de la modificación de su redacción de la que fue objeto por la Ley 788 de 2002, implica que los intereses moratorios se liquiden en forma diaria, por lo que deberá ser revocada la decisión del Tribunal Administrativo del Atlántico que le dio otra aplicación a la norma":*

De acuerdo a la consolidada línea jurisprudencial que existe respecto de esta materia no le queda brizna de duda a la Sala que las Resoluciones Nos. 476 del 29 de junio de 2007 y 900018 del 15 de julio de 2008, que resolvieron desfavorablemente la devolución de los dineros pagados en exceso por la

<sup>4</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 11 de noviembre de 2009, exp. 17311, M.P. Dr. William Giraldo Giraldo.

contribuyente Aerovías del Continente Americano AVIANCA S.A. se encuentran afectados de nulidad, por contravenir el artículo 634 del E.T, entendido bajo la reiterada interpretación del H. Consejo de Estado.

En este punto, la Sala estima necesario precisar que si bien el artículo 264 de la Ley 223 de 1995, le otorgó a los conceptos emitidos por la Dian alcance y efectos concretos frente a los particulares y los funcionarios, en la medida que interpreten las normas tributarias, caso en el cual tienen un carácter autorregulador, no debe perderse de vista que la administración al ejercer esa actividad interpretativa, como bien lo ha entendido el H. Consejo de Estado *"no es dable regular obligaciones sustanciales o formales que lleven al desconocimiento de los derechos que la ley consagra a favor de los administrados, por ser tal regulación de competencia exclusiva del legislador, como titular de la facultad impositiva. Así que cualquier interpretación a la normatividad debe conducir a la aplicación del derecho previsto por el legislador<sup>5</sup>"*

O lo que es igual, *"la Administración al ejercer la facultad interpretativa, debe dilucidar el sentido de las normas tributarias, que debe adecuarse a la finalidad de la norma interpretada, sin limitarla o excederla, pues por la vía de un concepto de carácter administrativo no es dable regular deberes tributarios materiales y formales, que constriñen derechos individuales<sup>6</sup>"*

Y como quiera que precisamente en este caso existe una reiterada, constante y pacífica interpretación que se acompasa con el texto de la ley, resulta contrario a derecho que aquellos prevalezcan sobre ésta, al punto de imponer una obligación cuyo sentido viene dado por la misma normatividad en otro sentido, justamente para efectos, se insiste, de *"conducir a la aplicación del derecho previsto por el legislador"*.

<sup>5</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 25 de noviembre de 2004, exp. No 13.533. C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié.

<sup>6</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 29 de agosto de 2002, exp. No. 12.472 C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié.

Por lo anterior, la determinación de que la liquidación de intereses prevista en el artículo 634 del E.T cuando se refiere al referirse a mes o fracción de mes calendario, alude a su causación diaria, habrá de confirmarse la decisión.

En mérito de lo expuesto, el Tribunal Administrativo del Atlántico, Sala Alfabética de Decisión, administrando justicia en nombre de la República, y por autoridad de la Ley,

**FALLA**

Primero.- Confírmase la sentencia proferida el 8 de febrero de 2011<sup>7</sup> por el Juzgado Cuarto Administrativo del Circuito de Barranquilla, acorde a las razones precedentes.

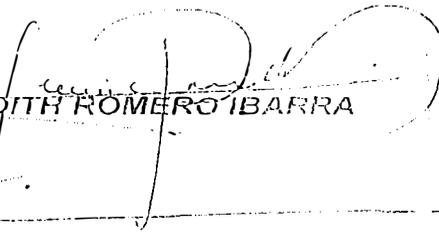
Segundo.- En su oportunidad, ejecutoriada ésta decisión, devuélvase el expediente a su lugar de origen, para su correspondiente archivo.

**COPIESE, NOTIFIQUESE, COMUNIQUESE Y CUMPLASE**

Se hace constar que la anterior providencia fue discutida y aprobada en Sala, según sesión de la fecha.



ANGEL HERNANDEZ CANO



LUIS CARLOS MARTELO MALDONADO JUDITH ROMERO IBARRA

<sup>7</sup> Adicionada mediante proveído del 11 de marzo de 2011 (Rs 532 a 535).

REPÚBLICA DE COLOMBIA  
RAMA JUDICIAL DEL PODER PÚBLICO



TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DEL ATLÁNTICO  
SECRETARIA GENERAL

DR. ANGEL HERNANDEZ CANO

EDICTO

El Suscrito Secretario del Tribunal Administrativo Del Atlántico, Notifica a las partes la Sentencia dictada en el siguiente proceso:

|                    |   |
|--------------------|---|
| EXPEDIENTE N°:     | 08-001-33-31-004-2008-00282 (2011-00392-H)        |
| DEMANDANTE:        | AEROVIAS DEL CONTINENTE AMERICANO AVIANCA S.A.    |
| DEMANDADO:         | DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -DIAN |
| ACCION:            | NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO            |
| Fecha Providencia: | MARZO 28 DE 2012                                  |

Se fija en área visible de la secretaria del tribunal por el término de tres (3) días hábiles:

|        |   |
|--------|---|
| INICIA | 8:00 A.M. DEL OCHO (08) DE MAYO DE 2012 |
| VENCE  | 6:00 P.M. DEL DIEZ (10) DE MAYO DE 2012 |

EL SECRETARIO

GIOVANNI RADA HERRERA

**DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**

Concepto: 080171

Bogotá D.C. diciembre 11 del 2002

**TEMA: Procedimiento Tributario**

**DESCRIPTORES: intereses moratorios**

FUENTES FORMALES: Estatuto Tributario, artículo 634  
Código Civil, artículo 28  
Decreto 1809 de 1989, artículo 4

**PROBLEMA JURIDICO:**

¿Cómo debe entenderse la expresión "fracción de mes" contenida en el artículo 634 del Estatuto Tributario en relación con la liquidación de intereses de mora?

**TESIS JURIDICA:**

La expresión "fracción de mes" para efecto de la liquidación de los intereses moratorios de las obligaciones originadas en los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, corresponde al mes completo sin efectuar proporción alguna.

**INTERPRETACION JURIDICA:**

El artículo 634 del Estatuto Tributario en el cual se incorporó el artículo 34 del Decreto 2503 de 1987 señala:

**"Sanción por mora en el pago de impuestos, anticipos y retenciones.** Los contribuyentes o responsables de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos 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 mes o fracción de mes calendario de retardo en el pago.

Para tal efecto, la totalidad de los intereses de mora se liquidarán con base en la tasa de interés vigente en el momento del respectivo pago, calculada de conformidad con lo previsto en el artículo siguiente. Esta tasa se aplicará por cada mes o fracción de mes calendario de retardo.

Los mayores valores de impuestos, anticipos o retenciones, determinados por la Administración de Impuestos en las liquidaciones oficiales, causarán intereses de mora, a partir del vencimiento del término en que debieron haberse cancelado por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, de acuerdo con los plazos del respectivo año o periodo gravable al que se refiera la liquidación oficial." (Subraya el Despacho)

A su vez el Decreto 1809 de 1989 en el artículo 4 inciso segundo prescribe:

"...  
Para tal efecto se entiende que ha transcurrido un mes de retraso entre la fecha de exigibilidad del pago y la misma fecha del mes siguiente, y que hay una fracción de mes calendario, cuando el atraso en el pago no excede de 30 días corridos o calendario.

.." (Subraya el Despacho)

De las normas transcritas se establece que se causan intereses moratorios por la no cancelación oportuna de los impuestos, anticipos y retenciones por parte de los contribuyentes o responsables de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por mes o fracción de mes para lo cual se entiende por fracción de mes, el período que no excede de treinta (30) días. Lo anterior significa que la fracción de mes a que se refiere el artículo 635 del Estatuto Tributario y demás normas, no tiene en cuenta la proporcionalidad, porque de haber sido así el legislador lo habría manifestado de manera expresa.

Con anterioridad a la expedición del Decreto 2503 de 1987, la proporcionalidad de los intereses por los días que excedieran el mes se encontraba establecida de manera expresa en el artículo 14 del Decreto 2531 de 1970, disposición que expresaba:

“Para calcular la sanción por mora proporcionalmente a la fracción de mes, de acuerdo con el artículo 6 de la Ley 8 de 1970, se dividirá la tasa de la sanción por treinta (30) y se multiplicará por el número de días comprendidos por la mora.”

Esta situación varió con la expedición del Decreto 2503 de 1987, el cual modificó la forma de liquidar los intereses al establecer el inciso primero del artículo 34 incorporado en el artículo 634 del Estatuto Tributario lo siguiente:

“Los contribuyentes o responsables de los impuestos administrados por la Dirección de General de Impuestos 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 mes o fracción de mes calendario de retardo en el pago.

Las consideraciones expuestas en los Conceptos 123340 de diciembre 21 de 2000, 71968 de agosto 8 de 2001 y los demás que hacen referencia al tema en el mismo sentido a lo manifestado en el presente concepto continúan teniendo vigencia, por lo tanto se ratifican.

CTOR/LDCV

**LEY 223 DE 1995**

**(Diciembre 20)**

Reglamentada parcialmente por el Decreto Nacional 782 de 1996, en relación con la contribución de solidaridad en la autogeneración

**Por la cual se expiden normas sobre Racionalización Tributaria y se dictan otras disposiciones.**

**El Congreso de Colombia,**

**DECRETA:**

**CAPITULO I**

**IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS**

**ARTICULO 1.** El artículo 420-1 del Estatuto Tributario quedará así:

**"Artículo 420-1. *Recaudo y Control del Impuesto sobre las Ventas en la Enajenación de Aerodinos.*** En las ventas de aerodinos que tengan el carácter de activos fijos, el pago del impuesto sobre las ventas deberá acreditarse ante la Unidad Administrativa Especial Aeronáutica Civil, en el momento del registro de la operación.

Para efectos del control del impuesto sobre las ventas, la Aeronáutica Civil deberá informar dentro de los quince (15) primeros días de cada mes a la Subdirección de Fiscalización de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, las enajenaciones de aerodinos registradas durante el mes anterior, identificando los apellidos y nombre o razón social y NIT de las partes contratantes, así como el monto de la operación, valor del impuesto sobre las ventas generado y la identificación del bien objeto de la misma".

**ARTICULO 263.** Está gravado con el impuesto sobre las ventas, a la tarifa general, el óxido ferroso de la posición 28.21 del Arancel de Aduanas.

**ARTICULO 264.** Los contribuyentes que actúen con base en **conceptos** escritos de la Subdirección Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrán sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en los mismos. Durante el tiempo en que tales conceptos se encuentren vigentes, las actuaciones tributarias realizadas a su amparo no podrán ser objetadas por las autoridades tributarias. Cuando la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales cambie la posición asumida en un concepto previamente emitido por ella deberá publicarlo.

**ARTICULO 265.** En el caso de las entidades financieras, no es exigible el libro de inventarios y balances. Para efectos tributarios, se exigirán los mismos libros que haya prescrito la respectiva Superintendencia.

**ARTICULO 266.** *Definición de Importador para Efectos de Impuesto al Consumo.*

Para efectos de los capítulos VII, VIII, IX y X de la presente Ley, se entienda por Importador quien ingrese al territorio nacional procedentes del exterior los productos de que tratan tales capítulos.

**ARTICULO 267.** El párrafo del artículo 62 del Estatuto tributario se adiciona con los siguientes incisos:

"Cuando se trate de inventarios en proceso, bastará con mantener un sistema regular y permanente, que permita verificar mensualmente el movimiento y saldo final, por unidades o por grupos homogéneos.

"La asignación de los costos indirectos de fabricación podrá igualmente hacerse en forma mensual y por unidades o grupos homogéneos".

# Aspectos importantes del procedimiento tributario en la Ley 223 de 1995

Urias Torres Romero\*

---

## Resumen

*La reforma tributaria introdujo modificaciones importantes en el campo procedimental tales como fijar en un año el término para resolver sobre las peticiones de revocatoria, que además de comprender la decisión misma, involucra la notificación del respectivo acto.*

## Abstract

*The tributary reform introduced important modifications to the procedural field such as setting the term of one year in order to resolve the direct revoking petitions which in addition of the decision, implicates the notification of the respective act, otherwise the administration will incur in an administrative silence.*

---

La nueva Ley tributaria, la Ley 223 de 1995, introdujo algunas modificaciones al Estatuto Tributario en lo concerniente a las normas de procedimiento, las cuales serán objeto de estos comentarios.

Lo complicado del asunto consiste en el hecho de que el tema no está regulado sólo en el Capítulo IV,

como se enuncia, sino que las normas se hallan dispersas a lo largo de su texto.

De todas maneras, este estudio está orientado a señalar las normas que en nuestro criterio fueron modificadas o derogadas, deteniéndonos a analizar aquellas que por su importancia lo ameritan.

### Normas de la ley 223 de 1995

1- 28  
2- 29  
3- 30

### Normas del E.T. modificadas o derogadas

N 2 y 3, párrafo del Art. 574  
Ad. Art. 592 N 4  
Art. 594 N-2

---

\* Abogado Especialista en Derecho Tributario

## tos ordinarios

El Art. 261 establece el término para dar respuesta a los requerimientos ordinarios o solicitud de información por parte de la DIAN o de las Administraciones.

Aunque la precitada norma no está modificando disposición alguna del E.T., resulta importante que se haya establecido un plazo mínimo de quince días calendario para dar respuesta a los requerimientos ordinarios o solicitudes de información que realice la DIAN o las administraciones respectivas. Estimamos que al establecerse un plazo con dicho fin se está dando un puntillazo final al eterno problema que se venía suscitando, en el sentido de que los contribuyentes eran sometidos a reportar información en algunos casos dispersa y numerosa, concediéndoles plazos relativamente cortos e imperativos. Luego ya no serán los funcionarios los que establezcan los términos para que los contribuyentes cumplan con dichas obligaciones. De todas maneras, debe entenderse que se trata de un plazo mínimo, es decir, que cabe la posibilidad de ser ampliado en la medida que las circunstancias lo requieran, y además que el término necesariamente comenzará a correr a partir del día siguiente de la notificación del auto por medio del cual se expida el requerimiento ordinario o solicite la información (Art. 120 del C. de P.C.).

### ! Obligatorio de los conceptos de

## la DIAN

El artículo 264 establece que los contribuyentes que actúen con base en preceptos escritos de la Subdirección Jurídica de la DIAN podrán sustentar «sus actuaciones» en la vía gubernativa y en la jurisdicción, con base en los mismos. Que durante el tiempo que tales conceptos se encuentren vigentes, las actuaciones tributarias realizadas a su amparo no podrán ser objetadas por las autoridades tributarias. Que cuando la DIAN cambie la posición asumida en un concepto previamente emitido por ella deberá publicarlo.

La norma rompe con la estructura general de los conceptos, en el sentido de que los mismos no tienen un alcance diferente al de una opinión por parte del ente que los profiera, pues en el caso motivo de estudio se les da el alcance de obligatorios cuando quiera que los contribuyentes fundamenten sus reclamaciones que adelanten en sede administrativa o jurisdiccional con base en los conceptos escritos que emita la Subdirección Jurídica de la DIAN. Lo que llama la atención es que la obligatoriedad que se da al concepto para que los contribuyentes lo puedan utilizar está supeditada al requisito de la publicidad, pero no se determina a través de qué medio debe cumplirse, aspecto que se contrapone al principio consagrado en el Art. 30. del C.C. A., el cual fue elevado a norma constitucional, conforme se lee en el Art. 209; además es

sabido que el sistema de publicidad no ha sido utilizado adecuadamente, y dado el sinnúmero de conceptos que se emiten sin publicar, no se lograría el objetivo propuesto.

Se precisa, de todas maneras, que el alcance que se pretende dar es para aquellos eventos en los cuales un contribuyente quiera fundamentar sus recursos en la vía administrativa o demandas que presente ante la jurisdicción contencioso administrativa, pero en modo alguno se puede colegir el carácter de obligatorio de los mismos para las autoridades judiciales que les compete realizar el respectivo control de legalidad de las actuaciones adelantadas por la DIAN y cuyos actos estén fundamentados en dichos conceptos.

De todas maneras, debe tenerse especial cuidado con esta norma, pues, repetimos, no se estaría frente a un simple concepto, sino frente a un acto administrativo, por la fuerza vinculante y obligatoriedad que le da la disposición.

#### **Intervención de contador público en las inspecciones contables**

El Art. 271 se refiere a que las inspecciones contables deberán ser realizadas por un contador público.

Determina la norma que las inspecciones contables de que trata el Art. 138 *ibídem* (modificatorio del Art. 782 del E.T.), deberán ser realizadas bajo la responsabilidad de un

contador público, so pena de viciar de nulidad la diligencia que se realice sin el lleno de este requisito.

Se precisa que la inobservancia del requisito aludido es aplicable únicamente a la diligencia de inspección contable que se practique sin la presencia de un contador público, es decir, que el vicio de nulidad afecta la actuación que se adelanta sin el cumplimiento de dicha formalidad, la cual no se contrapone con las causales de nulidad previstas en el Art. 730 del E.T., que, como es sabido, son aplicables frente a los actos de liquidación de impuestos y resolución de recursos. Se observa, igualmente, que no se determinó ningún trámite con el fin de propender por la declaratoria de nulidad referida, pues lo lógico hubiese sido haber fijado algunas reglas sobre el particular, toda vez que el tema de las nulidades procesales no tiene regulación en el E.T., ni en el C.C.A., y que sólo por vía incidental las consagra el C. de P.C.

#### **Demanda ante la jurisdicción contencioso administrativa, sin agotar la vía gubernativa**

El artículo 283, párrafo, adicional al Art. 720 del E.T., el cual involucra una nueva modalidad para demandar directamente ante la jurisdicción contencioso administrativa.

Reza la disposición *«que cuando se hubiere atendido en debida forma el requerimiento especial y no obs-*

*tante se practique liquidación oficial, el contribuyente podrá prescindir del recurso de reconsideración y acudir directamente ante la jurisdicción contencioso administrativa dentro de los cuatro meses siguientes a la notificación de la liquidación».*

Consideramos que se impone un aspecto demasiado subjetivo para estimar bajo qué circunstancias el requerimiento especial fue atendido o contestado en debida forma y no obstante se proliera además liquidación oficial de revisión, para prescindir, de esta manera, de la interposición del recurso de reconsideración pertinente, por parte del contribuyente. Por tal motivo resulta prudente evaluar esta posibilidad, pues no debe perderse de vista que dentro de la etapa de recurso, o también llamada vía gubernativa, existe la posibilidad de pedir pruebas, pudiéndose, de esta manera, controvertir con mejores elementos de juicio no el requerimiento especial (como acto preparatorio), sino el acto definitivo o acto de liquidación ofi-

cial de revisión, y evitar, de esta manera, acudir a la instancia jurisdiccional, lo cual conlleva a incurrir en una serie de gastos y dilaciones en la determinación de la obligación, pues, como es sabido, dichos trámites son lentos. Con todo, quien opte por este mecanismo procedimental no debe olvidar que se encuentra frente a una variante de agotamiento de la vía gubernativa, es decir, que no es necesario interponer los recursos, pudiendo acudir o demandar en forma directa ante la jurisdicción contencioso administrativa, conforme lo enseña el Art. 135 del C.C.A.

Hasta aquí los comentarios en relación con las normas que consideramos fueron o bien modificadas o substituidas del Estatuto Tributario en la Reforma Tributaria (Ley 223 de 1995), no sin antes advertir, tal como quedó plasmado, que fueron muchas las disposiciones cambiadas, pero, insistimos, se estudiaron las que estimamos de mayor importancia.

**LEY 788 DE 2002**

(diciembre 27)

*por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial;  
y se dictan otras disposiciones.*

El Congreso de Colombia

DECRETA:

CAPITULO I

**Normas de control penalización de la evasión  
y defraudación fiscal**

Artículo 1º. *Sanción a administradores y representantes legales.* Adiciónase el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:

"Artículo 658-1. *Sanción a administradores y representantes legales.* Cuando en la contabilidad o en las declaraciones tributarias de los contribuyentes se encuentren irregularidades sancionables relativas a omisión de ingresos gravados, doble contabilidad e inclusión de costos o deducciones inexistentes y pérdidas improcedentes, que sean ordenados y/o aprobados por los representantes que deben cumplir deberes formales de que trata el artículo 572 de este Estatuto, serán sancionados con una multa equivalente al veinte por ciento (20%) de la sanción impuesta al contribuyente, sin exceder de la suma de doscientos (200) salarios mínimos legales mensuales vigentes, la cual no podrá ser sufragada por su representada.

La sanción aquí prevista se impondrá mediante resolución independiente, previo pliego de cargos, el cual se notificará dentro de los dos (2) años siguientes contados a partir de la notificación del acto administrativo en el que se determine la irregularidad sancionable al contribuyente que representa. El administrador o representante contará con el término de un (1) mes para contestar el mencionado pliego".

Artículo 2º. *Devolución de retenciones no consignadas y anticipos no pagados.* Adiciónase un inciso al artículo 859 del Estatuto Tributario, el cual queda así:

"Lo dispuesto en este artículo no se aplica cuando se trate de autorretenciones, retenciones del IVA, retenciones para los eventos previstos en el artículo 54 de la Ley 550 de 1999 y anticipos, frente a los cuales deberá acreditarse su pago".

Artículo 3º. *Intereses moratorios en el pago de las obligaciones tributarias.* Modifícanse los incisos 1º y 2º del artículo 634 del Estatuto Tributario, los cuales quedan así:

"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".

Para tal efecto, la totalidad de los intereses de mora se liquidará con base en la tasa de interés vigente en el momento del respectivo pago, calculada de conformidad con lo previsto en el artículo siguiente

Artículo 4º. *Determinación de la tasa de interés moratorio.* Modifícase el artículo 635 del Estatuto Tributario, el cual queda así:

"Artículo 635. *Determinación de la tasa de interés moratorio.* Para efectos tributarios, a partir del 1º de marzo de 2003, la tasa de interés moratorio será la tasa efectiva promedio de usura menos tres (3) puntos, determinada con base en la certificación expedida por la Superintendencia Bancaria durante el cuatrimestre anterior. La tasa de interés a que se refiere el presente artículo será determinada por el Gobierno Nacional cada cuatro (4) meses"

Artículo 5º. *Notificación por correo.* Modifícase el artículo 566 del estatuto Tributario, el cual queda así:

"Artículo 566. *Notificación por correo.* La notificación por correo se practicará mediante entrega de una copia del acto correspondiente en la dirección informada por el contribuyente a la Administración.

La Administración podrá notificar los actos administrativos de que trata el inciso primero del artículo 565 de este Estatuto, a través de cualquier servicio de correo, incluyendo el correo electrónico, en los términos que señale el reglamento".

Artículo 6°. *Inscripción en proceso de determinación oficial.* Adiciónase el Estatuto Tributario con el siguiente artículo 719-1, así:

"Artículo 719-1. *Inscripción en proceso de determinación oficial.* Dentro del proceso de determinación del tributo e imposición de sanciones, el respectivo Administrador de Impuestos o de Impuestos y Aduanas Nacionales, ordenará la inscripción de la liquidación oficial de revisión o de aforo y de la resolución de sanción debidamente notificados, según corresponda, en los registros públicos, de acuerdo con la naturaleza del bien, en los términos que señale el reglamento.

Con la inscripción de los actos administrativos a que se refiere este artículo, los bienes quedan afectos al pago de las obligaciones del contribuyente.

La inscripción estará vigente hasta la culminación del proceso administrativo de cobro coactivo, si a ello hubiere lugar, y se levantará únicamente en los siguientes casos:

1. Cuando se extinga la respectiva obligación.
2. Cuando producto del proceso de discusión la liquidación privada quedare en firme.
3. Cuando el acto oficial haya sido revocado en vía gubernativa o jurisdiccional.
4. Cuando se constituya garantía bancaria o póliza de seguros por el monto determinado en el acto que se inscriba.
5. Cuando el afectado con la inscripción o un tercero a su nombre ofrezca bienes inmuebles para su embargo, por un monto igual o superior al determinado en la inscripción, previo avalúo del bien ofrecido.

En cualquiera de los anteriores casos, la Administración deberá solicitar la cancelación de la inscripción a la autoridad competente, dentro de los diez (10) días hábiles siguientes a la fecha de la comunicación del hecho que amerita el levantamiento de la anotación".

Artículo 7°. *Efectos de la inscripción en proceso de determinación oficial.* Adiciónase el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:

"Artículo 719-2. *Efectos de la inscripción en proceso de determinación oficial.* Los efectos de la inscripción de que trata el artículo 719-1 son:

1. Los bienes sobre los cuales se haya realizado la inscripción constituyen garantía real del pago de la obligación tributario objeto de cobro.
2. La administración tributaria podrá perseguir coactivamente dichos bienes sin importar que los mismos hayan sido traspasados a terceros.
3. El propietario de un bien objeto de la inscripción deberá advertir al comprador de tal circunstancia. Si no lo hiciere, deberá responder civilmente ante el mismo, de acuerdo con las normas del Código Civil.

Artículo 8°. *Remate de bienes.* Modifícase el artículo 840 del Estatuto Tributario, el cual queda así:

"Artículo 840. *Remate de bienes.* En firme el avalúo, la Administración efectuará el remate de los bienes directamente o a través de entidades de derecho público o privado y adjudicará los bienes a favor de la Nación en caso de declararse desierto el remate después de la tercera licitación, en los términos que establezca el reglamento.

Los bienes adjudicados a favor de la Nación y aquellos recibidos en dación en pago por deudas tributarias, se podrán entregar para su administración o venta a la Central de Inversiones S.A. o a cualquier entidad que establezca el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en la forma y términos que establezca el reglamento".

Artículo 9°. *Vinculación de deudores solidarios.* Adiciónase el siguiente inciso al artículo 828-1 del Estatuto Tributario, así:

"Los títulos ejecutivos contra el deudor principal lo serán contra los deudores solidarios y subsidiarios, sin que se requiera la constitución de títulos individuales adicionales"

## CAPITULO II

### Impuesto sobre la renta y complementarios

Artículo 10. *Contribuyentes del régimen tributario especial.* Modificase el numeral 4 y adiciónase un numeral 5 al artículo 19 del Estatuto Tributario, los cuales quedarán así:

"4. Las cooperativas, sus asociaciones, uniones, ligas centrales, organismos de grado superior de carácter financiero, las asociaciones mutualistas, instituciones auxiliares del cooperativismo, confederaciones cooperativas, previstas en la legislación cooperativa, vigilados por alguna superintendencia u organismos de control. Estas entidades estarán exentas del impuesto sobre la renta y complementarios si el 20% del remanente, tomado de los fondos de educación y solidaridad a que se refiere el artículo 54 de la Ley 79 de 1988 se invierte de manera autónoma y bajo el control de los organismos de supervisión correspondientes, en programas de educación formal aprobados por el Ministerio de Educación Nacional o por el Ministerio de Salud, según el caso.

El beneficio neto o excedente de estas entidades estará sujeto a impuesto cuando lo destinen, en todo o en parte, en forma diferente a lo que establece la legislación cooperativa vigente. El cálculo de este beneficio neto o excedente se realizará de acuerdo a como lo establece la normatividad cooperativa.

Artículo 11. *Otras entidades contribuyentes.* Otras entidades contribuyentes. Modificase el artículo 19-3 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

"Artículo 19-3. *Otros contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios.* Son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, Fogafin y Fogacoop.

Los ingresos y egresos provenientes de los recursos que administran Fogafin y Fogacoop en las cuentas fiduciarias, no serán considerados para la determinación de su renta. El mismo tratamiento tendrá los recursos transferidos por la Nación a Fogafin provenientes del Presupuesto General de la Nación destinados al saneamiento de la banca pública, los gastos que se causen con cargo a estos recursos y las transferencias que realice la Nación a estos entes con destino al fortalecimiento de que trata la Ley 510 de 1999 y Decreto 2206 de 1998.

El patrimonio resultante tanto de las cuentas fiduciarias administradas por Fogafin y Fogacoop, como de las transferencias anteriormente señaladas no será considerado en la determinación del patrimonio de estos entes.

El aumento de la reserva técnica que se constituya conforme a la dinámica contable establecida por la Superintendencia Bancaria será deducible en la determinación de la renta gravable.

Artículo 12. *Limite a los ingresos no constitutivos de renta.* Adiciónase el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:

"Artículo 35-1. *Limite a los ingresos no constitutivos de renta.* Los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, de que tratan los artículos 36-1, 36-4, 37, 43, 44, 46, 54, 55 y 56 del Estatuto Tributario, están limitados en los porcentajes que se indican a continuación:

70% para el año gravable de 2003

50% para el año gravable de 2004

20% para el año gravable de 2005

0% para el año gravable de 2006".

Artículo 13. *Limite de los costos y deducciones.* Adiciónase el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:

"Artículo 177-1. *Limite de los costos y deducciones.* Para efectos de la determinación de la renta líquida de los contribuyentes, no son aceptables los costos y deducciones imputables a los ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional ni a las rentas exentas.

Parágrafo. La limitación prevista en el presente artículo no será aplicable a los ingresos de que tratan los artículos 16 y 56 de la Ley 546 de 1999, en los términos allí señalados y hasta el 31 de diciembre de 2006".

Artículo 14. *Limite de las rentas exentas.* Adiciónase el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:

"Artículo 235-1. *Limite de las rentas exentas.* Las rentas exentas de que tratan los artículos 211 parágrafo 4°, 209, 216, 217, 219, 221 y 222 del Estatuto Tributario; los artículos 14 a 16 de la Ley 10 de 1991, 58 de la Ley 633 de 2000 y 235 de la Ley 685 de 2001, están limitados en los porcentajes que se indican a continuación:

- 70% para el año gravable de 2003
- 50% para el año gravable de 2004
- 20% para el año gravable de 2005
- 0% para el año gravable de 2006".

Artículo 15. *Otros gastos originados en la relación laboral no deducibles.* Adiciónase el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:

"Artículo 87-1. *Otros gastos originados en la relación laboral no deducibles.* Los contribuyentes no podrán solicitar como costo o deducción, los pagos cuya finalidad sea remunerar de alguna forma y que no hayan formado parte de la base de retención en la fuente por ingresos laborales. Exceptúanse de la anterior disposición los pagos no constitutivos de ingreso gravable o exentos para el trabajador, de conformidad con las normas tributarias incluidos los previstos en el artículo 387 del Estatuto Tributario".

Artículo 16. *Costo de bienes incorporales formados.* Modificase el artículo 75 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

"Artículo 75. *Costo de los bienes incorporales formados.* El costo de los bienes incorporales formados por los contribuyentes concernientes a la propiedad industrial, literaria, artística y científica, tales como patentes de invención, marcas, good will, derechos de autor y otros intangibles, se presume constituido por el treinta por ciento (30%) del valor de la enajenación.

Para que proceda el costo previsto en este artículo, el respectivo intangible deberá figurar en la declaración de renta y complementarios del contribuyente correspondiente al año inmediatamente anterior al gravable y estar debidamente soportado mediante avalúo técnico".

Artículo 17. *Rentas de trabajo exentas.* Modificase el numeral 10 del artículo 206 del Estatuto Tributario, así:

"10. El veinticinco por ciento (25%) del valor total de los pagos laborales, limitada mensualmente a cuatro millones de pesos (\$4.000.000) (Valor año base 2003)".

Artículo 18. *Otras rentas exentas.* Adiciónase el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:

"Artículo 207-2. *Otras rentas exentas:* Son rentas exentas las generadas por los siguientes conceptos, con los requisitos y controles que establezca el reglamento:

1. Venta de energía eléctrica generada con base en los recursos eólicos, biomasa o residuos agrícolas, realizada únicamente por las empresas generadoras, por un término de quince (15) años, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Tramitar, obtener y vender certificados de emisión de bióxido de carbono, de acuerdo con los términos del Protocolo de Kyoto;

b) Que al menos el cincuenta por ciento (50%) de los recursos obtenidos por la venta de dichos certificados sean invertidos en obras de beneficio social en la región donde opera el generador.

2. La prestación del servicio de transporte fluvial con embarcaciones y planchones de bajo calado, por un término de quince (15) años a partir de la vigencia de la presente ley.

3. Servicios hoteleros prestados en nuevos hoteles que se construyan dentro de los quince (15) años siguientes a partir de la vigencia de la presente ley, por un término de treinta (30) años.

4. Servicios hoteleros prestados en hoteles que se remodelen y/o amplien dentro de los quince (15) años siguientes a la vigencia de la presente ley, por un término de treinta (30) años. La exención prevista en este numeral, corresponderá a la proporción que represente el valor de la remodelación y/o ampliación en el costo fiscal del inmueble remodelado y/o ampliado, para lo cual se requiere aprobación previa del proyecto por parte de la Curaduría Urbana y la Alcaldía Municipal, del domicilio del inmueble remodelado y/o ampliado. En todos los casos, para efectos de aprobar la exención, será necesario la certificación del Ministerio de Desarrollo.

5. Servicio de ecoturismo certificado por el Ministerio del Medio Ambiente o autoridad competente conforme con la reglamentación que para el efecto se expida, por un término de veinte (20) años a partir de la vigencia de la presente ley.

6. Aprovechamiento de nuevas plantaciones forestales, incluida la guadua, según la calificación que para el efecto expida la corporación autónoma regional o la entidad competente.

En las mismas condiciones, gozarán de la exención los contribuyentes que a partir de la fecha de entrada en vigencia de la presente Ley realicen inversiones en nuevos aserríos vinculados directamente al aprovechamiento a que se refiere este numeral.

También gozarán de la exención de que trata este numeral, los contribuyentes que a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley, posean plantaciones de árboles maderables debidamente registrados ante la autoridad competente. La exención queda sujeta a la renovación técnica de los cultivos.

7. Los nuevos contratos de arrendamiento financiero con opción de compra (leasing), de inmuebles construidos para vivienda, con una duración no inferior a diez (10) años. Esta exención operará para los contratos suscritos dentro de los diez (10) años siguientes a la vigencia de la presente ley.

8. Los nuevos productos medicinales y el software, elaborados en Colombia y amparados con nuevas patentes registradas ante la autoridad competente, siempre y cuando tengan un alto contenido de investigación científica y tecnológica nacional, certificado por Colciencias o quien haga sus veces, por un término de diez (10) años a partir de la vigencia de la presente ley.

9. La utilidad en la enajenación de predios destinados a fines de utilidad pública a que se refieren los literales b) y c) del artículo 58 de la Ley 388 de 1997 que hayan sido aportados a patrimonios autónomos que se creen con esta finalidad exclusiva, por un término igual a la ejecución del proyecto y su liquidación, sin que exceda en ningún caso de diez (10) años. También gozarán de esta exención los patrimonios autónomos indicados.

10. La prestación de servicios de sísmica para el sector de hidrocarburos, por un término de 5 años contados a partir de la vigencia de la presente ley".

Artículo 19. *Exclusiones de la renta presuntiva.* Modifícase el inciso séptimo del artículo 191 del Estatuto Tributario y adicionase un párrafo, así:

"A partir del 1° de enero de 2003 y por el término de vigencia de la exención, los activos vinculados a las actividades contempladas en los numerales 1, 2, 3, 6 y 9 del artículo 207-2, estarán excluidos de la renta presuntiva de que trata el artículo 188 de este Estatuto, en los términos que establezca el reglamento.

Parágrafo. El exceso de renta presuntiva sobre la renta líquida ordinaria podrá compensarse con las rentas líquidas ordinarias determinadas dentro de los cinco (5) años siguientes, ajustado por inflación".

Artículo 20. *Ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional.* El artículo 52 del Estatuto Tributario queda así:

"Artículo 52. *Incentivo a la Capitalización Rural (ICR).* El Incentivo a la Capitalización Rural (ICR) previsto en la Ley 101 de 1993, no constituye renta ni ganancia ocasional".

Artículo 21. *Ajuste de los demás activos no monetarios.* Modifícase el artículo 338 del Estatuto Tributario, el cual queda así:

"Artículo 338. *Ajuste de los demás activos no monetarios.* En general, deben ajustarse de acuerdo con el PAAG, todos los demás activos no monetarios que no tengan un procedimiento de ajuste especial, entendidos por tales aquellos bienes o derechos que adquieren un mayor valor nominal por efecto del demérito del valor adquisitivo de la moneda"

Artículo 22. *Efectos del no ajuste.* Modifícase el inciso segundo del artículo 353 del Estatuto Tributario, el cual queda así:

"Cuando un activo no monetario, no haya sido objeto de ajuste por inflación en el ejercicio, su valor patrimonial neto se excluirá para efectos del ajuste del patrimonio líquido".

Artículo 23 *Renta presuntiva en sociedad en liquidación.* Modifíquese el inciso 4° del artículo 191 del Estatuto Tributario, el cual queda así:

"No están sometidas a renta presuntiva las empresas de servicios públicos que desarrollan la actividad complementaria de generación de energía; las entidades oficiales prestadoras de los servicios de tratamiento de aguas residuales y de aseo; las sociedades en concordato; las sociedades en liquidación por los primeros tres (3) años, las entidades sometidas al control y vigilancia de la Superintendencia Bancaria que se les haya decretado la liquidación o que hayan sido objeto de toma de posesión, por las causales señaladas en los literales a) o g) del artículo 114 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero; los bancos de tierra de los

|  |  |
|--|--|
| <b>Régimen Legal de Bogotá D.C.</b> © Propiedad de la Secretaría General de la Alcaldía Mayor de Bogotá D.C. |  |
| <b>Ley 788 de 2002 Nivel Nacional</b>  |  |
| Fecha de Expedición:   | 27/12/2002                                   |
| Fecha de Entrada en Vigencia:  | 27/12/2002                                   |
| Medio de Publicación:  | Diario Oficial 45046 de Diciembre 27 de 2002 |

[Ver Hoja de Vida del Documento](#)

[Ver temas del documento](#)

### Contenido del Documento



## LEY 788 DE 2002

Reglamentada parcialmente por el Decreto Nacional 522 de 2003 , Reglamentada parcialmente por el Decreto Nacional 779 de 2003 ,

Reglamentada parcialmente por el Decreto Nacional 1308 de 2003, Reglamentada parcialmente por el Decreto Nacional 2440 de 2005,

Reglamentada parcialmente por el Decreto Nacional 541 de 2007

**Por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial; y se dictan otras disposiciones.**

**El Congreso de Colombia**

Ver el Fallo del Consejo de Estado 17760 de 2011

### CAPITULO I

#### **Normas de control penalización de la evasión y defraudación fiscal**

**Artículo 1º.** *Sanción a administradores y representantes legales.* Adiciónase el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:

"Artículo 658-1. *Sanción a administradores y representantes legales.* Cuando en la contabilidad o en las declaraciones tributarias de los contribuyentes se encuentren irregularidades sancionables relativas a omisión de ingresos gravados, doble contabilidad e inclusión de costos o deducciones inexistentes y pérdidas improcedentes, que sean ordenados y/o aprobados por los representantes que deben cumplir deberes formales de que trata el artículo 572 de este Estatuto, serán sancionados con una multa equivalente al veinte por ciento (20%) de la sanción impuesta al contribuyente, sin exceder de la suma de doscientos (200) salarios mínimos legales mensuales vigentes, la cual no podrá ser sufragada por su representada.

La sanción aquí prevista se impondrá mediante resolución independiente, previo pliego de cargos, el cual se notificará dentro de los dos (2) años siguientes contados a partir de la notificación del acto administrativo en el que se determine la irregularidad sancionable al contribuyente que representa. El administrador o representante contará con el término de un (1) mes para contestar el mencionado pliego".

**Artículo 2º.** *Devolución de retenciones no consignadas y anticipos no pagados.* Adiciónase un

inciso al artículo 859 del Estatuto Tributario, el cual queda así:

"Lo dispuesto en este artículo no se aplica cuando se trate de autorretenciones, retenciones del IVA, retenciones para los eventos previstos en el artículo 54 de la Ley 550 de 1999 y anticipos, frente a los cuales deberá acreditarse su pago".

**Artículo 3º.** *Intereses moratorios en el pago de las obligaciones tributarias.* Modifícanse los incisos 1º y 2º del artículo 634 del Estatuto Tributario, los cuales quedan así:

"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".

Para tal efecto, la totalidad de los intereses de mora se liquidará con base en la tasa de interés vigente en el momento del respectivo pago, calculada de conformidad con lo previsto en el artículo siguiente.

El artículo 634 del Estatuto Tributario, modificado por este artículo, fue declarado EXEQUIBLE por la Corte Constitucional, mediante Sentencia C-231 de 2003, bajo el entendido que el administrado puede exonerarse de responsabilidad si demuestra alguna de las causales para ello, como el caso fortuito, la fuerza mayor o la ausencia de culpa, pero sólo para el caso del contribuyente, pues en el caso del agente retenedor únicamente puede operar la fuerza mayor.

**Artículo 4º.** *Determinación de la tasa de interés moratorio.* Modifícase el artículo 635 del Estatuto Tributario, el cual queda así:

"Artículo 635. *Determinación de la tasa de interés moratorio.* Para efectos tributarios, a partir del 1º de marzo de 2003, la tasa de interés moratorio será la tasa efectiva promedio de usura menos tres (3) puntos, determinada con base en la certificación expedida por la Superintendencia Bancaria durante el cuatrimestre anterior. La tasa de interés a que se refiere el presente artículo será determinada por el Gobierno Nacional cada cuatro (4) meses". Modificado por el art. 73, Ley 962 de 2005.

**Artículo 5º.** *Notificación por correo.* Modifícase el artículo 566 del estatuto Tributario, el cual queda así:

"Artículo 566. *Notificación por correo.* La notificación por correo se practicará mediante entrega de una copia del acto correspondiente en la dirección informada por el contribuyente a la Administración.

La Administración podrá notificar los actos administrativos de que trata el inciso primero del artículo 565 de este Estatuto, a través de cualquier servicio de correo, incluyendo el correo electrónico, en los términos que señale el reglamento".

**Artículo 6º.** *Inscripción en proceso de determinación oficial.* Adiciónase el Estatuto Tributario con el siguiente artículo 719-1, así:

"Artículo 719-1. *Inscripción en proceso de determinación oficial.* Dentro del proceso de determinación del tributo e imposición de sanciones, el respectivo Administrador de Impuestos o de Impuestos y Aduanas Nacionales, ordenará la inscripción de la liquidación oficial de revisión o de aforo y de la resolución de sanción debidamente notificados, según corresponda, en los registros públicos, de acuerdo con la naturaleza del bien, en los términos que señale el reglamento.

Con la inscripción de los actos administrativos a que se refiere este artículo, los bienes quedan



LLEGÓ LA ÉPOCA DE VACACIONES Y  
¿NO TIENES NADA PLANEADO?

VEN A LA PLAYA  
RESERVA YA Y  
DESCANSA

(<http://pauta.actualicese.com/openx/www/delivery>

[/ck.php?oaparams=2\\_\\_bannerid=4877\\_\\_zoneid=9\\_\\_cb=b014c096fc\\_\\_oadest=http%3A%2F%2Fwww.lacasadefelipe.com%2F](#))

NORMATIVIDAD ([HTTP://ACTUALICESE.COM/NORMATIVIDAD/](http://actualicese.com/normatividad/)) /

POR TIPO DE NORMA ([HTTP://ACTUALICESE.COM/NORMATIVIDAD/CATEGORIA/POR-TIPO-DE-NORMA/](http://actualicese.com/normatividad/categoria/por-tipo-de-norma/)) /

DECRETO ([HTTP://ACTUALICESE.COM/NORMATIVIDAD/CATEGORIA/POR-TIPO-DE-NORMA/DECRETO/](http://actualicese.com/normatividad/categoria/por-tipo-de-norma/decreto/)) /

POR ENTIDAD ([HTTP://ACTUALICESE.COM/NORMATIVIDAD/CATEGORIA/POR-ENTIDAD/](http://actualicese.com/normatividad/categoria/por-entidad/)) /

MINISTERIO DE HACIENDA ([HTTP://ACTUALICESE.COM/NORMATIVIDAD/CATEGORIA/POR-ENTIDAD/MINISTERIO-DE-HACIENDA/](http://actualicese.com/normatividad/categoria/por-entidad/ministerio-de-hacienda/))

/ POR CLASE ([HTTP://ACTUALICESE.COM/NORMATIVIDAD/CATEGORIA/POR-CLASE/](http://actualicese.com/normatividad/categoria/por-clase/)) /

CONTABLE ([HTTP://ACTUALICESE.COM/NORMATIVIDAD/CATEGORIA/POR-CLASE/CONTABLE-POR-CLASE/](http://actualicese.com/normatividad/categoria/por-clase/contable-por-clase/))

## Decreto 676 de 17-04-1999

Publicado: abril 17, 1999

Última Actualización: octubre 8, 2008

*Diario Oficial No 43.559, de 26 abril de 1999*

**Ministerio de Hacienda y Crédito Público**

**Decreto 676 DE 1999**

**17-04-1999**

Por el cual se ordena la emisión de los títulos de deuda pública interna denominados «Bonos de Solidaridad para la Paz», se fijan las características de su emisión, los plazos de suscripción y se dictan otras disposiciones.

**El Ministro de Hacienda y Crédito Público,**

delegatario de las funciones presidenciales mediante Decreto número 654 del 13 de abril de 1999, en uso de sus facultades constitucionales y legales y en especial de las que le confieren el numeral 11 del artículo 189 de la Constitución Política y los artículos 1º a 7º de la Ley 487 del 24 de diciembre de 1998,

**DECRETA:**

Si el último dígito Hasta el día

del NIT es

1999 1999 2000 2000

30% 70% 30% 70%

día mes año día mes año día mes año día mes año

1 o 2 21 06 1999 22 11 1999 19 06 2000 20 11 2000

3 o 4 22 06 1999 23 11 1999 20 06 2000 21 11 2000

5 ● 6 23 06 1999 24 11 1999 21 06 2000 22 11 2000

7 u 8 24 06 1999 25 11 1999 22 06 2000 23 11 2000

9 o 0 25 06 1999 26 11 1999 23 06 2000 24 11 2000



▼ **Artículo 6°. Sanción por incumplimiento.** Las personas que se encuentran obligadas a invertir en los Bonos de Solidaridad para la Paz, que omitan la inversión; la realicen de manera extemporánea o la realicen por una suma inferior a la debida, deberán cancelar, sobre los montos dejados de invertir, por cada mes o fracción de mes calendario de retardo en el pago, desde el vencimiento del plazo señalado para la inversión y hasta la fecha en que se efectúen, intereses moratorios a la tasa prevista para el pago de obligaciones tributarias del orden nacional.

**Artículo 7°. Suscripción primaria de los bonos de solidaridad para la paz.** El Ministerio de Hacienda y Crédito Público establecerá la forma de suscripción primaria de los Bonos de Solidaridad para la Paz, con el fin de garantizar los derechos de los adquirentes de los mismos. Para la suscripción primaria de las inversiones forzosas, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público señalará mediante resolución cuáles instituciones financieras actuarán como colocadoras, quienes deberán cumplir la condición de ser recaudadoras de impuestos nacionales y a la vez formar parte del Programa de Creadores de Mercado para Títulos de Deuda Pública.

presente decreto, distribuirán las certificaciones que refrenden los derechos inherentes a la posesión de estos títulos valores.

**Artículo 9º. Administración de los bonos de solidaridad para la paz.** El Gobierno Nacional -Ministerio de Hacienda y Crédito Público- celebrará el contrato de administración de los «Bonos de Solidaridad para la Paz» con un depósito centralizado de valores.

**Artículo 10. Gastos de administración.** Sin perjuicio del cumplimiento de las normas presupuestales pertinentes, los gastos que demande la administración de los Bonos de Solidaridad para la Paz se podrán cubrir con recursos de las colocaciones primarias, en la forma que se estipule en el contrato de administración.

**Artículo 11. Normas de procedimiento y control aplicables a los «Bonos de Solidaridad para la Paz».** El Ministerio de Hacienda y Crédito Público contará con las facultades de investigación, determinación, discusión y cobro previstas en el Estatuto Tributario, y podrá perseguir por la vía coactiva el cobro de la inversión junto con los intereses que sean del caso; contra quienes no la realicen, lo hagan de manera extemporánea, o la realicen por una suma menor a la que corresponda de acuerdo con los artículos 3º, 4º y 5º del presente decreto.

Para estos efectos, se deberá proferir resolución en la cual además de indicar el monto de la base de liquidación y cuantificar el valor total de la inversión, se deberá advertir sobre la causación de los intereses de mora hasta la fecha en que se realice el pago. Este acto será notificado personalmente de acuerdo con lo previsto en el Código Contencioso Administrativo y contra el mismo procede únicamente el recurso de reposición dentro de los cinco (5) días siguientes a la notificación, el cual deberá decidirse dentro de los cinco (5) días siguientes a su interposición.

Las facultades de que trata el presente artículo, se podrán delegar en las entidades adscritas al Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

**Artículo 12. Derogatorias y vigencia.** El presente decreto deroga todas las normas que le sean contrarias, en especial el Decreto 390 del 4 de marzo de 1999 y rige a partir de la fecha de su publicación.

Colección de Decretos, Leyes, Resoluciones, Conceptos, Circulares, Proyectos de Ley, y demás elementos normativos contables, tributarios y laborales (<http://pubads.g.doubleclick.net/gampad/jump?iu=12567489/002M&sz=320x50>)  
**Publiquese y cumplase.**