

PREJUDICIALIDAD – Improcedencia / PLIEGO DE CARGOS – El estatuto no limita el número de pliego para que la administración profiera / CORRECCION ARITMETICA – Facultad de la administración para corregir el pliego de cargos / SANCION POR INEXACTITUD – En ella no procede la liquidación de intereses moratorios / PROCESO DE DEVOLUCION – Es independiente al de determinación. Cuando se modifica el saldo a favor tiene incidencia en el proceso de devolución

Se concluye que si bien no se configuró el error aritmético invocado en el auto aclaratorio, dicha circunstancia no adquiere la entidad suficiente que conlleve la nulidad de los actos sancionatorios acusados, como lo solicita el actor, por cuanto las reglas que integran el procedimiento aplicable para la imposición de la sanción por devolución improcedente no han sido desconocidas. Así mismo, el actor no invocó una norma que señale que hay expedición irregular del acto sancionatorio cuando éste se profiera con base en un pliego de cargos que rectifica o corrige uno anterior. observa la Sala que mediante sentencia del 10 de febrero de 2011, exp. 17909 C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, la Sala precisó que como el artículo 634 del E.T. sólo prevé la liquidación y pago de intereses moratorios, por cada día calendario de retardo en el pago de impuestos, anticipos y retenciones a cargo del contribuyente, no es pertinente que se liquiden intereses de mora sobre la sanción por inexactitud, pues no lo previó así el artículo 670 ib. Los intereses de mora se deben liquidar sobre el mayor impuesto liquidado. Lo expuesto no quiere decir que se deba detraer de la “suma a reintegrar”, a que hace alusión el artículo 670 del E.T, el valor de la sanción por inexactitud, como lo expuso el a quo, cuando subsiste la obligación de pagarla. Situación diferente se presenta cuando en el proceso de determinación, como en este caso, se levanta la sanción por inexactitud, por cuanto en dicho evento no hay lugar a exigir este concepto como suma a reintegrar. De acuerdo a lo anterior, en el presente caso, es evidente que como en el proceso de determinación oficial del impuesto se modificó el saldo a favor, la sociedad debía reintegrar la suma compensada y devuelta de manera improcedente más los intereses de mora aumentados en un cincuenta por ciento (50%). Pero también surge de este planteamiento, que si la determinación oficial del impuesto ha sido sometida a control jurisdiccional y fue declarada parcialmente nula, la sanción por devolución y/o compensación improcedente debe ajustarse a dicha decisión. No significa lo anterior que los dos procesos, el de determinación y el sancionatorio se confundan, sino que se parte del reconocimiento de los efectos que uno tiene en el otro

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 670

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO

Bogotá D.C., dieciséis (16) de junio de dos mil once (2011)

Radicación número: 25000-23-27-000-2007-00112-01(17998)

Actor: HEWLETT PACKARD COLOMBIA LTDA.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por las partes demandante y demandada contra la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B", el 20 de agosto de 2009, que declaró la nulidad parcial de los actos administrativos mediante los cuales la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá impuso a la sociedad HEWLETT PACKARD COLOMBIA Ltda., sanción por devolución improcedente del saldo a favor determinado en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2001. La sentencia dispuso:

"PRIMERO: Declárase la nulidad parcial de las Resoluciones Nos. 31064200600072 de 25 de mayo de 2006 y la 310662007000034 de 29 de marzo de 2007, proferidas por la DIVISIÓN DE LIQUIDACIÓN Y JURÍDICA DE LA ADMINISTRACIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS, respectivamente, de conformidad con la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho, DECLÁRASE que la sociedad accionante está obligada a reintegrar el valor de \$1.133.397.000, más intereses moratorios que correspondan, aumentados en un cincuenta por ciento (50%).(...)"

I) ANTECEDENTES

El 9 de abril de 2002 la demandante presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios No. 90000007530198, correspondiente al año gravable 2001, en la que determinó un saldo a favor de \$6.297.652.000.

El 2 de mayo de 2002 presentó solicitud de devolución del citado saldo a favor, petición que fue resuelta favorablemente mediante la Resolución No. 608-00434 del 10 de mayo de 2002.

El 23 de marzo de 2004 la División de Fiscalización Tributaria de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá profirió el Requerimiento Especial No. 310632004000030, en el que propuso disminuir el saldo a favor de la declaración privada.

Previa respuesta al requerimiento especial, el 9 de diciembre de 2004 la División de Liquidación profirió la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642004000173, en la que determinó un menor saldo a favor de \$3.350.820.000.

La sociedad actora interpuso demanda, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, contra la actuación administrativa de la DIAN mediante la cual se modificó oficialmente la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2001, y se impuso sanción por inexactitud.

El 19 de diciembre de 2005 la DIAN profirió el Pliego de Cargos No. 310632005000076, en el que propuso la sanción por devolución improcedente del saldo a favor liquidado por la demandante en su declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2001, en cuantía de

\$1.133.397.000, más los intereses moratorios liquidados sobre el valor a reintegrar, incrementados en un 50%.

El 2 de marzo de 2006 la Administración expidió el Auto Aclaratorio No. 310632006000039, con el cual rectificó el pliego de cargos, y determinó el valor a reintegrar y la base de la sanción por improcedencia de la devolución en la suma de \$2.946.832.000.

Previa respuesta al pliego de cargos, el 25 de mayo de 2006 la DIAN profirió la Resolución Sanción No. 310642006000072, mediante la cual la DIAN confirmó la sanción propuesta en el referido pliego de cargos y su auto aclaratorio.

Interpuesto el recurso de reconsideración contra la resolución sancionatoria, mediante Resolución No. 310662007000034, del 29 de marzo de 2007, la DIAN resolvió confirmarla.

El 29 de abril de 2010 esta Corporación declaró la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642004000173 de 9 de diciembre de 2004 y a título de restablecimiento del derecho, fijó como nuevo saldo a favor la suma de \$5.164.255.000.

II) LA DEMANDA

La sociedad Hewlett Packard Colombia Ltda., en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho solicitó:

“Se sirva declarar nulas:

La Resolución número 310642006000072, de 25 de mayo de 2006, Anexo 3, de sancionar a HP por haber solicitado devolución del saldo a su favor según su declaración de renta de 2001; y la que la confirmó, número 310662007000034, de 20 (sic) de marzo de 2007, Anexo 4, notificada personalmente el 13 de abril último, como consta al respaldo de su segunda hoja.

Declarada la nulidad por no existir todavía el acto del que resulte que se presentó la infracción, su efecto es que quede HP restablecida en su derecho. No obstante, ruego que para restablecimiento del derecho la sentencia declare que HP nada debe por concepto de sanción por la indicada devolución de saldo a favor”.

Invocó como normas violadas los artículos 243 de la Constitución Política, 634, 638, 670, 697 y 866 del Estatuto Tributario, y el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo. El concepto de violación se resume así:

Indicó que el párrafo segundo del artículo 670 del Estatuto Tributario establece que la sanción por devolución improcedente se origina en la decisión definitiva desfavorable que se dicte dentro del proceso de determinación, por lo que no se puede ejecutar la sanción referida hasta cuando dicha decisión se profiera.

Señaló que el artículo en comento fue declarado exequible por la Corte Constitucional mediante sentencia C-075 de 2004, que hace tránsito a cosa juzgada constitucional, por lo que la interpretación que dicha Corporación efectuó de la norma, obliga como el texto mismo.

Adujo que el citado fallo de constitucionalidad aclaró que el título ejecutivo para obtener el reintegro, el pago de los intereses moratorios y la sanción por la mitad de éstos, lo constituye la sentencia del proceso que resuelva sobre la legalidad de la liquidación oficial de revisión.

Manifestó que la liquidación de revisión debe determinar el monto que se deba reintegrar, y ordenar el pago de los intereses moratorios, pero estos últimos los debe liquidar el deudor de acuerdo con el artículo 634 del Estatuto Tributario.

Advirtió que como los actos administrativos sancionatorios demandados fueron motivados por la solicitud de devolución del saldo que resultó a su favor en la declaración de renta del año 2001, es evidente que se desconoció el artículo 670 ibídem y la sentencia de exequibilidad C-075 de 2004 que señalan que la resolución sanción no es ejecutable en razón a que el acto que se tendrá que cumplir es la sentencia que se llegare a dictar dentro del proceso iniciado contra la liquidación oficial de revisión.

En el presente caso se encuentra en trámite el proceso que inició la sociedad contra la liquidación de revisión del impuesto de renta del mismo año gravable 2001, radicado en el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, con el número 2500023270002005000492 01, de cuya sentencia definitiva, dependerá que la devolución sea procedente.

Sostuvo que los actos demandados son ilegales por haber impuesto una sanción antes de estar probada la infracción con sentencia adversa en el proceso contra la liquidación de revisión, lo cual vulnera el debido proceso.

Alegó que la resolución sanción se fundamentó en un segundo pliego de cargos, sin haber incurrido el primero en error aritmético.

Manifestó que el pliego de cargos previo a la sanción del artículo 670 del Estatuto Tributario, de conformidad con la sentencia C-075 de 2004, debe contener el valor por reintegrar, puesto que sobre él se determina el monto de los intereses moratorios.

Observó que en el proceso administrativo se expidió inicialmente un pliego de cargos que determinó el valor a reintegrar y, posteriormente, se profirió otro por distinto valor, en contravía de los artículos 638 y 697 del Estatuto Tributario, ya que sólo se puede expedir un pliego de cargos, y no se puede cambiar el factor que lo determina. El acto sancionatorio expedido con apoyo en el segundo pliego es anulable por haber sido proferido de manera irregular, causal de nulidad prevista en el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo.

III) CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones con fundamento en lo siguiente:

Sostuvo que, de conformidad con el artículo 670 del Estatuto Tributario, el presupuesto de oportunidad del acto administrativo mediante el cual se impone la sanción está ligado exclusivamente a la notificación de la liquidación de revisión, y no a su firmeza, lo que faculta a la Administración para hacerlo a partir del momento en que se materialice este requisito determinado en la ley, a pesar de que no se encuentre en firme.

Indicó que el artículo 66 del Código Contencioso Administrativo determina que los actos administrativos serán obligatorios mientras no hayan sido anulados o suspendidos por la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo.

Advirtió que el párrafo segundo del artículo 670 ibídem, no establece que la Administración esté impedida para continuar con la actuación tendiente a imponer la sanción por devolución improcedente, puesto que la limitante está circunscrita a la iniciación del proceso de cobro de las sumas adeudadas como consecuencia de la misma, hasta que se decida definitivamente lo demandado.

Afirmó que la sociedad solicitó compensación del saldo a favor en la suma de \$6.297.652.000, el cual fue disminuido en la liquidación oficial de revisión a la suma de \$3.350.820.000, de lo cual resulta una diferencia de \$2.946.832.000, valor que fue devuelto y/o compensado en forma improcedente, y que debe reintegrar con los intereses moratorios incrementados en un 50%.

Con relación a la base sobre la cual se calculan los intereses moratorios incrementados en un 50%, transcribió apartes del Concepto No. 068351 del 23 de septiembre de 2005 y del Oficio No. 054184 de 29 de junio de 2006, para precisar que la base para la imposición de la sanción la constituye el resultado de comparar el valor del saldo a favor inicialmente declarado y devuelto al contribuyente con el saldo a favor determinado en la liquidación oficial.

En cuanto al error aritmético en el pliego de cargos inicial, estimó que obedeció a que se tomó como valor a reintegrar por parte del contribuyente, un valor inferior al realmente devuelto de manera improcedente, pues está demostrado que el valor reconocido en la declaración privada fue de \$6.297.652.000, modificado por la liquidación oficial de revisión a la suma de \$3.350.820.000, lo que generó una diferencia a reintegrar de \$2.946.832.000 y no de \$1.133.397.000, error que se corrigió mediante el auto aclaratorio No. 310632006000039 del 2 de marzo de 2006, de conformidad con el artículo 866 del Estatuto Tributario.

Señaló que el artículo 866 del Estatuto Tributario dispone que pueden corregirse en cualquier tiempo, de oficio o a petición de parte, los errores aritméticos o de transcripción cometidos en las providencias, liquidaciones oficiales y demás actos administrativos, mientras no se haya ejercitado la acción contencioso administrativa.

Manifestó que no se puede aducir que el auto aclaratorio cambió los factores o elementos que componen la operación aritmética, ni los fundamentos jurídicos o de hecho, sino que, por el contrario, enmendó un error eminentemente formal realizado en la liquidación de la sanción.

IV) LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante sentencia del 20 de agosto de 2009, declaró la nulidad parcial de los actos administrativos que impusieron la sanción por devolución improcedente.

Señaló que en el presente caso concurren dos procesos administrativos independientes y diferentes; el primero de determinación oficial del tributo, cuya finalidad es restablecer la realidad de la obligación tributaria, y el segundo, el de la imposición de la sanción por devolución improcedente, prevista en el artículo 670

del Estatuto Tributario. La imposición de la sanción por inexactitud no exonera a la accionante de la sanción por devolución improcedente, que tiene su origen en un proceso distinto al de determinación.

Aclaró que el artículo 670 del Estatuto Tributario, al regular la sanción por devolución improcedente, consagra una pluralidad de sanciones concomitantes, que incluyen el reintegro de las sumas devueltas o compensadas en exceso y el pago de los intereses incrementados en un 50%. El reintegro de la suma pagada en exceso es una parte de la sanción, que constituye para la entidad un medio para recuperar las sumas devueltas al contribuyente.

Por lo anterior, sostuvo que resultaba procedente que la Administración expidiera la resolución sanción, sobre la suma que resulte de la diferencia entre lo que devolvió como consecuencia de la declaración privada y lo que efectivamente debía ser devuelto con ocasión de la liquidación oficial de revisión.

Adujo que el cobro de los intereses moratorios aumentados en un 50% tiene fundamento en la falta de diligencia y cuidado en que incurrió el contribuyente. Al respecto la Corte Constitucional en la sentencia C-075 de 2004, al decidir sobre la demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 670 del Estatuto Tributario, sostuvo que el cobro del 50% sobre los intereses moratorios es a título de sanción.

Precisó que de la base de liquidación de la sanción por devolución improcedente se debe excluir el valor de la sanción por inexactitud; de lo contrario, se estaría imponiendo sanción sobre sanción, violándose el principio según el cual nadie puede ser condenado o sancionado dos veces por un mismo hecho o infracción, principio enunciado de manera expresa en el artículo 29 constitucional.

El artículo 670 *ibídem* sanciona la devolución y/o compensación indebida del saldo a favor desvirtuado por la Administración, caso en el cual la base de liquidación de los intereses no recae en la sanción por inexactitud sino sobre la suma devuelta o compensada en exceso al contribuyente.

La Sala concluyó que la accionante estaba obligada a reintegrar la suma devuelta en exceso, esto es \$1.133.397.000 (la cual resulta de excluir la sanción por inexactitud), así como a liquidar sobre dicho valor el pago de los intereses moratorios aumentados en un 50%.

Salvamento de voto

El magistrado Dr. Fabio Castiblanco Calixto salvó voto. Indicó que la decisión del presente proceso dependía de manera directa de la que se tomara dentro del expediente No. 2005-00492, en el que se demandó la nulidad de los actos administrativos que modificaron la declaración privada del impuesto sobre la renta presentada por el año gravable 2001, razón por la cual era procedente la declaratoria de prejudicialidad.

V) EL RECURSO DE APELACIÓN

Inconformes con la decisión de primera instancia, las partes demandante y demandada apelaron, en los siguientes términos:

El demandante manifestó que la sanción por devolución improcedente se le impuso, primero, formulando pliego de cargos que fue modificado por un supuesto error aritmético y, segundo, notificando la sanción antes de que se dictara

sentencia sobre la liquidación de revisión, que fijara de modo definitivo el saldo a favor.

Consideró que los actos sancionatorios demandados son nulos porque el auto aclaratorio no tuvo por objeto corregir un error aritmético, como lo define el artículo 866 del Estatuto Tributario, sino modificar la base de la sanción y el valor a reintegrar, lo que generó la vulneración del debido proceso.

Señaló que se infringió el artículo 29 de la Constitución Política y el artículo 670 del Estatuto Tributario al expedir los actos sancionatorios sin estar probado, con la sentencia del proceso de determinación, que la devolución es improcedente, la cual se constituye en título ejecutivo, de conformidad con el artículo 828 del Estatuto Tributario.

La demandada indicó que en el presente caso se tramitan dos procedimientos conexos pero independientes, por cuanto la decisión en vía contencioso administrativa del proceso de determinación del impuesto de renta del año 2001, constituye presupuesto sustancial para la imposición de la sanción por devolución improcedente, pero éstos difieren en su naturaleza y objeto.

Sostuvo que la base para el cálculo de los intereses moratorios en la aplicación de la sanción por improcedencia de la devolución, es la diferencia entre el saldo a favor inicial y el saldo a favor definitivo, independientemente de que dicha diferencia o parte de ella se origine en la imposición de sanciones previstas en el artículo 647 del Estatuto Tributario.

VI) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

Las partes demandante y demandada reiteraron los argumentos expuestos en el recurso de apelación.

El Ministerio Público intervino en esta etapa procesal en los siguientes términos:

Consideró que es procedente la suspensión del proceso, hasta tanto sea resuelto el proceso No. 2005-0492 (16886), por ser aplicable la prejudicialidad establecida en el artículo 170 del Código de Procedimiento Civil.

Precisó que el artículo 829 del Estatuto Tributario hace alusión a la ejecutoria de los actos administrativos que sirven de fundamento al cobro coactivo, situación que no es la que se estudia, pues en el presente asunto no se ha iniciado cobro alguno, sino que se está frente a un acto administrativo que sirve de fundamento para imponer la sanción por devolución improcedente.

Manifestó que el auto aclaratorio tiene las características de un pliego de cargos, y en ese entendido fue notificado. En él se informó al contribuyente que la respuesta debía presentarla dentro del mes siguiente a su notificación, razón por la cual no se configuró violación al debido proceso.

Estimó que para efectos de la liquidación de la sanción por devolución improcedente se debe tomar como base la diferencia entre el saldo a favor liquidado oficialmente y el declarado por la sociedad, sin incluir la sanción por inexactitud, toda vez que la misma no existía al momento de la devolución del saldo a favor.

Concluyó que el proceso debe ser suspendido hasta que se profiera sentencia definitiva en el expediente No. 2005-0492 (16886), y que una vez reanudado el análisis de los cargos, se debe considerar que la base para liquidar la sanción por devolución improcedente no debe formar parte la sanción por inexactitud.

VII) CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por las partes demandante y demandada contra la sentencia del 20 de agosto de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

Como cuestión previa, la Sala precisa que no hay lugar a examinar la solicitud de suspensión del proceso por prejudicialidad planteada por el Ministerio Público, toda vez que el proceso 250002327000200590492 (16886) concluyó con la sentencia del 29 de abril de 2010,¹ que declaró la nulidad parcial de la liquidación oficial de revisión, que determinó oficialmente el impuesto de renta del año gravable 2001, y sirvió de fundamento para imponer la sanción que se discute en el presente caso.

1. Violación del derecho al debido proceso

El primer argumento de la apelación de la demandante consiste en que la Administración violó el derecho al debido proceso por incluir, mediante el Auto Aclaratorio No. 310632006000039 de 2 de marzo de 2006, dentro de la base de la sanción por devolución improcedente la sanción por inexactitud, sin existir error aritmético en el Pliego de Cargos No. 310632005000076 de 19 de diciembre de 2005.

Se precisa que en virtud del artículo 866 del Estatuto Tributario la Administración tiene la facultad de corregir sus errores de transcripción o aritméticos, siempre que no se haya ejercido la acción contencioso administrativa. La norma dispone:

*“Art. 866.-**Corrección de los actos administrativos y liquidaciones privadas.** Podrán corregirse en cualquier tiempo, de oficio o a petición de parte, los errores aritméticos o de transcripción cometidos en las providencias, liquidaciones oficiales y demás actos administrativos, mientras no se haya ejercitado la acción contencioso administrativa.”*

En el presente caso la entidad expidió el pliego de cargos previamente a la imposición de la sanción por devolución improcedente. En éste se explicó que la sociedad *“incurrió en el hecho sancionable establecido en el artículo 670 del Estatuto Tributario, toda vez que el valor del saldo a favor arrojado en la declaración de Renta y Complementarios por el año gravable 2001, por valor de \$6,297,652,000, devuelto mediante resolución No. 608-434 de fecha 10 de mayo de 2002, fue encontrado improcedente por la Administración, en virtud de haberse practicado la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642004000173 de 9 de diciembre de 2004, determinando un menor saldo a favor por valor de \$3.350.820.000, acto que fue demandado ante el tribunal el 6 de mayo de 2005. (...) razón por la cual debe reintegrar la suma de \$1.133.397.000 como menor valor del saldo a favor, (...) el valor del reintegro corresponde a la diferencia entre el saldo a favor de la declaración privada de \$6.297.652.000 menos el valor determinado en la Liquidación de Revisión de \$3.350.820.000 (valor que incluye la*

¹ C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

sanción de inexactitud de \$1.813.435.000). Se excluye la sanción por inexactitud liquidada por la Administración Tributaria a través de la Liquidación Oficial de Revisión antes citada, en la determinación de la sanción por improcedencia de las devoluciones y/o compensaciones en virtud de lo expuesto por la Oficina Jurídica de la DIAN a través del Concepto No. 029418 del 18 de mayo de 2005”.

Posteriormente se profirió auto aclaratorio, en el que precisó que “la cuantía fijada como valor a reintegrar y la base para la sanción de improcedencia de la devolución es realmente de \$2.946.832.000 y no de \$1.133.397.000 como se indicó inicialmente. Lo anterior por cuanto se cometió error al anotar como base \$1.133.397.000, **cifra que para efectos del cálculo matemático no incluyó la sanción por inexactitud** impuesta por la División de Liquidación de la Administración Especial de los Grandes Contribuyentes de Bogotá a través de la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642004000173 del 9 de diciembre de 2004, la cual determinó un menor saldo a favor por valor de \$3.350.820.000. (...).”

La Administración no obstante haber excluido la sanción por inexactitud de la base de liquidación de la sanción por devolución improcedente en el pliego de cargos, con fundamento en lo expuesto en el Concepto de la Oficina Jurídica de la DIAN No. 029418 del 18 de mayo de 2005 procedió a añadirla en el auto aclaratorio, lo que implicó un cambio de posición jurídica que no es admisible cuando se predica un error aritmético, que se refiere a aquellas equivocaciones derivadas de una operación matemática que no alteren los fundamentos jurídicos que sirvieron de base para adoptar la decisión.

Sobre el derecho al debido proceso en el derecho administrativo la Corte Constitucional en la sentencia T-048 de 2008, dijo:

“De conformidad con lo prescrito por el inciso primero del artículo 29 de la Constitución Política, “el debido proceso se aplicará a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas”. El anterior texto superior no deja duda en cuanto a la aplicación en el Derecho Administrativo del conjunto de garantías que conforman la noción del debido proceso. Por ello, ha dicho la Corte, los derecho de defensa, contradicción, de controversia de las pruebas, de publicidad, entre otros, que forman parte de la noción de debido proceso, deben considerarse como garantías constitucionales que presiden toda actividad de la Administración, y deben tener vigencia desde la iniciación misma de cualquier procedimiento administrativo, hasta la conclusión del proceso, y debe cobijar a todas las personas que puedan resultar obligadas en virtud de lo resuelto por la Administración”.

La Sala precisa que el demandante fundamentó la violación al debido proceso en que la Administración sólo puede expedir un pliego de cargos, y no puede cambiar los factores que lo determinan. El acto sancionatorio expedido con apoyo en el segundo pliego es anulable por haber sido proferido de manera irregular, que es una forma de violación del derecho al debido proceso.

No obstante lo anterior, se observa que las garantías que comprenden el derecho al debido proceso en lo que se refiere al derecho a la defensa, de contradicción y oponibilidad, no fueron menoscabadas, puesto que tanto el pliego de cargos como el auto aclaratorio le fueron notificados al actor, y la Administración en ambos actos le indicó que la respuesta debía dirigirla a la División de Liquidación de la Administración de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, dentro del mes siguiente a la notificación. Además la demanda y el recurso de apelación no

dan cuenta de que se le hubiere limitado al contribuyente la oportunidad de controvertir las pruebas.

En cuanto a las reglas que integran el procedimiento aplicable para imponer la sanción por devolución improcedente esta Sala² dijo:

“En este caso, el artículo 670 E.T. único que trata de la sanción por devolución y/o compensación improcedente, establece las reglas para imponer válidamente dicha sanción, a saber: a) Las devoluciones o compensaciones efectuadas con base en lo declarado, no son definitivas. b) Si el saldo declarado se modifica o rechaza por liquidación oficial, se deben reintegrar las sumas devueltas o compensadas en exceso, más los intereses moratorios aumentados en un 50%. c) El término para imponer la sanción es de dos años contados desde la fecha en que se notifique la liquidación de revisión. d) Antes de sancionar se debe notificar pliego de cargos y conceder un mes para su respuesta.

A estas condiciones se reducen el procedimiento aplicable y los términos de la sanción”.

Las normas que se invocan como vulneradas, artículos 638³ y 697⁴ del Estatuto Tributario, no se refieren a que sólo se pueda expedir un pliego de cargos previamente al acto sancionatorio, como lo aduce el actor. Además, como se indicó en la jurisprudencia citada, las condiciones para imputar válidamente dicha sanción se circunscriben a la oportunidad para imponer la sanción, dos años contados desde la fecha en que se notifique la liquidación de revisión, a que previamente se notifique el pliego de cargos, y a que se le de la posibilidad al contribuyente de dar respuesta al mismo.

De lo anterior se concluye que si bien no se configuró el error aritmético invocado en el auto aclaratorio, dicha circunstancia no adquiere la entidad suficiente que conlleve la nulidad de los actos sancionatorios acusados, como lo solicita el actor, por cuanto las reglas que integran el procedimiento aplicable para la imposición de

² Sentencia del 27 de enero de 2011, expediente 18262, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

³ **Artículo 638. PRESCRIPCIÓN DE LA FACULTAD PARA IMPONER SANCIONES.** <Artículo modificado por el artículo 64 de la Ley 6 de 1992. El nuevo texto es el siguiente: Cuando las sanciones se impongan en liquidaciones oficiales, la facultad para imponerlas prescribe en el mismo término que existe para practicar la respectiva liquidación oficial. Cuando las sanciones se impongan en resolución independiente, deberá formularse el pliego de cargos correspondiente, dentro de los dos años siguientes a la fecha en que se presentó la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio, del período durante el cual ocurrió la irregularidad sancionable o cesó la irregularidad, para el caso de las infracciones continuadas. Salvo en el caso de la sanción por no declarar, de los intereses de mora, y de las sanciones previstas en los artículos 659,659-1 y 660 del Estatuto Tributario, las cuales prescriben en el término de cinco años. Vencido el término de respuesta del pliego de cargos, la Administración Tributaria tendrá un plazo de seis meses para aplicar la sanción correspondiente, previa la práctica de las pruebas a que hubiere lugar.

⁴ **Artículo 697. ERROR ARITMÉTICO.** Se presenta error aritmético en las declaraciones tributarias, cuando:

1. A pesar de haberse declarado correctamente los valores correspondientes a hechos imponible o bases gravables, se anota como valor resultante un dato equivocado.
2. Al aplicar las tarifas respectivas, se anota un valor diferente al que ha debido resultar.
3. Al efectuar cualquier operación aritmética, resulte un valor equivocado que implique un menor valor a pagar por concepto de impuestos, anticipos o retenciones a cargo del declarante, o un mayor saldo a su favor para compensar o devolver.

la sanción por devolución improcedente no han sido desconocidas. Así mismo, el actor no invocó una norma que señale que hay expedición irregular del acto sancionatorio cuando éste se profiera con base en un pliego de cargos que rectifica o corrige uno anterior.

Aunase a esto que la providencia que declaró la nulidad parcial del acto de determinación del impuesto y definió el saldo a favor de la declaración de renta del año gravable 2001 de la sociedad, que se encuentra ejecutoriada e hizo tránsito a cosa juzgada, como se verá mas adelante, levantó la sanción por inexactitud impuesta.

De otra parte, se observa que la actora también plantea la existencia de una vulneración al debido proceso al imponer la sanción por devolución improcedente sin que estuviere probada la infracción, esto es, sin que se encontrara en firme la sentencia proferida dentro del procedimiento de determinación.

Con relación a este tema se reitera lo expuesto por la Sala en la sentencia proferida en el expediente No. 18262, así:

“Tampoco es acertado alegar violación de la “presunción de inocencia y de buena fe” afirmando que “no se demostró la existencia de la infracción”. Es claro que el hecho sancionable consiste en haber obtenido la devolución o compensación del saldo a favor incluido en la declaración tributaria por el mismo contribuyente, que posteriormente es modificado mediante un acto administrativo que goza de presunción de legalidad en tanto no sea revocado o anulado por la autoridad competente.

Dicho acto oficial, en este caso la liquidación de revisión, constituye la prueba de que el declarante retiró de las arcas estatales una cantidad a que no tenía derecho y con ello configuró el hecho sancionable, todo esto antes de imponerse la sanción; luego mal puede afirmar el actor que este hecho solo se concreta a partir del pronunciamiento jurisdiccional proferido en segunda instancia respecto del acto oficial de determinación del tributo⁵.

2. Liquidación de la sanción por devolución improcedente.

La demandada señaló que la base para el cálculo de los intereses moratorios en la aplicación de la sanción por improcedencia de la devolución, es la diferencia entre el saldo a favor inicial y el saldo a favor definitivo, independientemente de que dicha diferencia o parte de ella se origine en la imposición de sanciones previstas en el artículo 647 del Estatuto Tributario.

A ese respecto, observa la Sala que mediante sentencia del 10 de febrero de 2011, exp. 17909 C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, la Sala precisó que como el artículo 634 del E.T. sólo prevé la liquidación y pago de intereses moratorios, por cada día calendario de retardo en el pago de impuestos, anticipos y retenciones a cargo del contribuyente, no es pertinente que se liquiden intereses

⁵ Sentencia de 27 de enero de 2011, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, expediente No. 18262

de mora sobre la sanción por inexactitud, pues no lo previó así el artículo 670 ib. Los intereses de mora se deben liquidar sobre el mayor impuesto liquidado.

Lo expuesto no quiere decir que se deba detraer de la “suma a reintegrar”, a que hace alusión el artículo 670 del E.T, el valor de la sanción por inexactitud, como lo expuso el *a quo*, cuando subsiste la obligación de pagarla. Situación diferente se presenta cuando en el proceso de determinación, como en este caso, se levanta la sanción por inexactitud, por cuanto en dicho evento no hay lugar a exigir este concepto como suma a reintegrar⁶.

Como ya se dijo, esta Corporación mediante sentencia del 29 de abril de 2010, proferida dentro del proceso 250002327000200590492-01 (16886) revocó la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, y declaró la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642004000173 del 9 de diciembre de 2004, proferida por la División de Liquidación de la Administración Especial de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, mediante la cual se modificó la declaración del impuesto de renta del año gravable 2001. A título de restablecimiento del derecho fijó como saldo a favor de la sociedad por concepto de ese impuesto y período la suma de \$5.164.255.000. La liquidación quedó como sigue:

CONCEPTO	DECLARACIÓN PRIVADA	LIQUIDACIÓN OFICIAL	LIQUIDACIÓN C. DE E.
IMPUESTO NETO DE RENTA	282.807.000	1.416.204.000	1.416.204.000
TOTAL IMPUESTO A CARGO	282.807.000	1.416.204.000	1.416.204.000
TOTAL RETENCIONES AÑO GRAVABLE	6.580.459.000	6.580.459.000	6.580.459.000
MAS SANCIONES	0	1.813.435.000	0
TOTAL SALDO A FAVOR	6.297.652.000	3.350.820.000	5.164.255.000

A juicio de la Sala, el fallo que dictó la Corporación el 29 de abril de 2010, es decisivo para el presente, toda vez que en virtud de él se anularon parcialmente los actos que determinaron el impuesto, y se fijó como saldo a favor la suma que ya se mencionó.

Ahora bien, el artículo 670 del Estatuto Tributario señala:

*“ARTICULO 670. SANCIÓN POR IMPROCEDENCIA DE LAS DEVOLUCIONES O COMPENSACIONES. Las devoluciones o compensaciones efectuadas de acuerdo con las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios y sobre las ventas, presentadas por los contribuyentes o responsables, no constituyen un reconocimiento definitivo a su favor.
Si la Administración Tributaria dentro del proceso de determinación, mediante liquidación oficial rechaza o modifica el saldo a favor objeto de devolución o compensación, deberán reintegrarse las sumas devueltas o compensadas en exceso más los intereses moratorios”*

⁶ Se reitera la sentencia del 7 de abril de 2001, exp. 17711, C.P. William Giraldo Giraldo

que correspondan, aumentados éstos últimos en un cincuenta por ciento (50%).

Esta sanción deberá imponerse dentro del término de dos años contados a partir de la fecha en que se notifique la liquidación oficial de revisión.

Cuando en el proceso de determinación del impuesto, se modifiquen o rechacen saldos a favor, que hayan sido imputados por el contribuyente o responsable en sus declaraciones del período siguiente, la Administración exigirá su reintegro, incrementado en los intereses moratorios correspondientes.

Cuando utilizando documentos falsos o mediante fraude, se obtenga una devolución, adicionalmente se impondrá una sanción equivalente al quinientos por ciento (500%) del monto devuelto en forma improcedente.

Para efectos de lo dispuesto en el presente artículo, se dará traslado del pliego de cargos por el término de un mes para responder.

PARÁGRAFO 1o. Cuando la solicitud de devolución se haya presentado con garantía, el recurso contra la resolución que impone la sanción, se debe resolver en el término de un año contado a partir de la fecha de interposición del recurso. En caso de no resolverse en este lapso, operará el silencio administrativo positivo

PARÁGRAFO 2o. Cuando el recurso contra la sanción por devolución improcedente fuere resuelto desfavorablemente, y estuviere pendiente de resolver en la vía gubernativa o en la jurisdiccional el recurso o la demanda contra la liquidación de revisión en la cual se discuta la improcedencia de dicha devolución, la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales no podrá iniciar proceso de cobro hasta tanto quede ejecutoriada la resolución que falle negativamente dicha demanda o recurso". (subraya la Sala)

De acuerdo a lo anterior, en el presente caso, es evidente que como en el proceso de determinación oficial del impuesto se modificó el saldo a favor, la sociedad debía reintegrar la suma compensada y devuelta de manera improcedente más los intereses de mora aumentados en un cincuenta por ciento (50%).

Pero también surge de este planteamiento, que si la determinación oficial del impuesto ha sido sometida a control jurisdiccional y fue declarada parcialmente nula, la sanción por devolución y/o compensación improcedente debe ajustarse a dicha decisión. No significa lo anterior que los dos procesos, el de determinación y el sancionatorio se confundan, sino que se parte del reconocimiento de los efectos que uno tiene en el otro⁷.

En consecuencia, la suma a reintegrar es de \$1.133.397.000⁸, más los intereses de mora sobre el mayor impuesto determinado en la liquidación efectuada en la sentencia de 29 de abril de 2010, incrementados en un 50%, de conformidad con el artículo 670 del Estatuto Tributario.

⁷ La Sala ha reiterado que los actos sancionatorios, como en este caso, la Resolución que ordena el reintegro de sumas devueltas o compensadas, hacen parte de una actuación oficial diferente a la de la determinación del impuesto, como es la Liquidación de Revisión. Se ha distinguido entre la actuación administrativa relacionada con el reintegro de la devolución efectuada y la correspondiente al proceso de determinación oficial del tributo, como dos actuaciones diferentes y autónomas, aún cuando la orden de reintegro se apoye fácticamente en la actuación de revisión. (Sentencias de fecha 19 de julio de 2002, Exp. 12866 y 12934, C.P. Dra. Ligia López Díaz; sentencia del 19 de octubre de 2006, exp. 15049 C.P. Juan ángel Palacio Hincapié)

⁸ Diferencia entre el Valor devuelto por la DIAN (\$6.297.652.000) y el saldo a favor determinado en la sentencia que decidió el proceso de determinación del impuesto (\$5.164.255.000).

Por lo anterior y sin ser necesarias consideraciones adicionales, la Sala confirmará la decisión de primera instancia, pero con las precisiones efectuadas en este fallo.

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

F A L L A

CONFÍRMASE la sentencia apelada, por las razones expuestas en este proveído.

RECONÓCESE personería para actuar en nombre de la entidad demandada a la doctora Diana Janethe Bernal Franco, de conformidad con el poder que obra al folio 181 del expediente.

Cópiese, Notifíquese, Comuníquese, Devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.

Se deja constancia de que esta providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

WILLIAM GIRALDO GIRALDO
