

SANCION POR DEVOLUCION IMPROCEDENTE – Presupuestos para imponerla / PROCESO DE COBRO DE LA SANCION – Se suspende hasta tanto no se resuelva la demanda contra la liquidación oficial que generó el saldo a favor / DEVOLUCION DE SALDOS – Es una medida provisional / DETERMINACION DEL TRIBUTO – Proceso independiente al sancionatorio / RECURSO DE RECONSIDERACION – Cuando se resuelve la liquidación oficial adquiere ejecutoriedad. Procedencia de la imposición de la sanción por devolución improcedente

La sanción por devolución improcedente se encuentra tipificada en el artículo 670 del Estatuto Tributario, según el cual, las devoluciones o compensaciones efectuadas de acuerdo con las declaraciones del impuesto sobre la renta y sobre las ventas, no constituyen reconocimiento definitivo a favor de los declarantes; de modo que si en el proceso de determinación la Administración rechaza o modifica el saldo a favor objeto de devolución o compensación, deben reintegrarse las sumas devueltas o compensadas en exceso más los intereses moratorios que correspondan, aumentados en un 50%. Así mismo, la norma señala que cuando el recurso contra la sanción por devolución improcedente fuere resuelto desfavorablemente, y estuviere pendiente de decidirse 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 no puede iniciar proceso de cobro hasta tanto quede ejecutoriada la resolución que falle negativamente dicha demanda o recurso (parágrafo 2). Estas disposiciones ponen de presente el carácter provisional de la devolución de saldos a favor declarados en renta y ventas, dado el proceso de fiscalización que eventualmente puede iniciarse respecto de dichos tributos y dentro del cual es posible que tales saldos se modifiquen o rechacen. Aunque la ejecutoria de la liquidación oficial de revisión no se consagró como requisito de la sanción, debe entenderse que es condición de la misma por tratarse de un acto administrativo cuya firmeza es necesaria para que se cumpla, aún contra la voluntad de los administrados, según lo dispone el artículo 64 del Código Contencioso Administrativo. Esa firmeza sólo sucede a la efectiva notificación o publicación del acto, según el caso, a la decisión de los recursos interpuestos en su contra, a la no interposición de recursos o la renuncia expresa de los mismos, y a la declaratoria de perención o aceptación de desistimientos. Igualmente, el acto queda en firme cuando no procede ningún recurso en su contra. (arts. 48 y 62 del C. C. A.) En el procedimiento tributario de determinación de obligaciones fiscales por impuestos y sanciones, el artículo 720 del Estatuto Tributario dispuso que, sin perjuicio de lo dispuesto en normas especiales del mismo estatuto, contra las liquidaciones oficiales, resoluciones que impongan sanciones u ordenen el reintegro de sumas devueltas y demás actos producidos en relación con

los impuestos administrados por la DIAN, procede el recurso de reconsideración. Por tanto, siendo la reconsideración el único mecanismo de defensa contra la liquidación oficial de revisión, se entiende que ésta queda en firme cuando dicho recurso se resuelve (artículo 62 [2] del C. C. A) y que sólo hasta ese momento adquiere carácter ejecutorio en los términos del artículo 64 ibídem, el cual sólo se pierde en los eventos que enlista el artículo 66 ejusdem. En consecuencia, la liquidación oficial de revisión No. 310642003000038 del 3 de abril del 2003 (fls. 14-57, c. 2), en la que se eliminó el saldo a favor registrado en la declaración de impuesto sobre la renta y complementarios de la actora por el año 1999 (\$1.594.369.000), quedó en firme al momento de notificarse la resolución No. 3106620040000008 del 30 de marzo del 2004 (fls. 73-89, c. 2), que decidió el recurso de reconsideración interpuesto contra dicha liquidación. A partir de este momento la liquidación gozó del atributo de ejecutoriedad de los actos administrativos, así como de la presunción de legalidad propia de los mismos, independientemente de que se haya demandado ante esta Jurisdicción, pues, dicho atributo nace en sede administrativa, antes de que los actos sean demandados

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 670 / CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – ARTICULO 48 / CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – ARTICULO 62

LIQUIDACION OFICIAL DE REVISION – Cuando es declarada nula también debe declararse nula el acto que impone la sanción por devolución improcedente

La Sala ha señalado que si la liquidación oficial del impuesto ha sido sometida a control jurisdiccional y la misma se declara nula, desaparece el hecho que fundamenta la sanción por devolución improcedente y procede también su nulidad. 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, pues, aunque son diferentes y autónomos, la Sala siempre ha reconocido el efecto que el primero tiene en el segundo y la correspondencia que debe haber entre ambas decisiones. De ello se infiere que la nulidad parcial de un acto y la fijación de un nuevo saldo a favor, implica devolver a la Administración la diferencia entre lo efectivamente devuelto en virtud de lo ordenado por el acto administrativo que aceptó la solicitud presentada en tal sentido, y el nuevo saldo a favor determinado como consecuencia de la declaratoria de nulidad.

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

Consejera Ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

Bogotá D. C., veintitrés (23) de agosto del dos mil doce (2012)

**Radicación: 250002327000200501080 01
Número interno: 18370
PROCESADORA DE LECHEs – PROLECHE S. A.,
contra LA DIAN
FALLO**

Se decide la apelación interpuesta por la demandante, contra la sentencia del 5 de mayo del 2010, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca dentro de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho instaurada contra los actos administrativos que sancionaron a dicha parte, por compensación improcedente del saldo a favor liquidado en su declaración de impuesto sobre la renta y complementarios del año 1999. Tal fallo dispuso:

- “1. Se **NIEGAN** las súplicas de la demanda
2. No se condena en costas por no encontrarse probadas”

ANTECEDENTES

El 12 de abril del 2000, la sociedad Procesadora de Leches – PROLECHE S. A., presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios

correspondiente al año 1999, en la que liquidó un saldo a favor de \$1.594.369.000.

Previa solicitud de la declarante y mediante Resolución No. 01148 del 2 de octubre del 2000, la División de Recaudación de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá reconoció y ordenó compensar dicho saldo a favor con el impuesto sobre las ventas a cargo de la actora por los bimestres 2° y 3° del 2000, y con la retención en la fuente debida, correspondiente a los periodos abril, mayo y junio del mismo año.

El 11 de septiembre del 2002, la Administración libró requerimiento especial respecto de la declaración de renta del año 1999, que, a su vez, motivó la expedición de la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642003000038 del 3 de abril del 2003, que aumentó el impuesto a cargo de \$392.782.000 a \$1.112.162.000, impuso una sanción por inexactitud de \$1.151.008.00, eliminó el saldo a favor declarado (\$1.594.369.000) y liquidó un saldo a pagar de \$276.019.000.

Esa liquidación fue modificada por la Resolución No. 310662004000008 del 30 de abril del 2004, en sede del recurso de reconsideración interpuesto por la contribuyente. Dicha resolución redujo el impuesto a cargo, la sanción por inexactitud y el total a pagar, a \$1.068.008.000, \$1.080.362.000 y \$161.219.000, respectivamente.

Con base en tales actos administrativos, la Administración profirió el Pliego de Cargos No. 310632004000020 del 27 de enero del 2004, en el que propuso sancionar a la demandante en los términos del artículo 670 del E. T., y ordenarle reintegrar la diferencia entre el saldo a favor que la Resolución

No. 1148 del 2 de octubre del 2000 ordenó compensar y el determinado en la liquidación oficial de revisión expedida.

Mediante Resolución No. 310642004000070 del 13 de julio del 2004, el Jefe de la División de Liquidación de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá aceptó la propuesta del pliego de cargos y, de acuerdo con ella, le impuso a la demandante una sanción por compensación improcedente, consistente en el reintegro de \$1.594.369.000 más los intereses moratorios causados entre el 2 de octubre del 2000 y la fecha del pago.

Esa decisión fue confirmada por Resolución No. 310662005000015 del 31 de marzo del 2005, en sede del recurso de reconsideración interpuesto en su contra.

LA DEMANDA

La PROCESADORA DE LECHEs – PROLECHE S. A. solicitó la nulidad de las Resoluciones Nos. 310642004000070 del 13 de julio del 2004 y 310662005000015 del 31 de marzo del 2005. A título de restablecimiento del derecho, pidió que se declare que no está obligada a pagar sanción alguna por compensación improcedente, ni a realizar el reintegro que dichas resoluciones dispusieron.

Estimó violados los artículos 29 de la Constitución Política; 670 del Estatuto Tributario y 170 del Código de Procedimiento Civil. Como concepto de violación expuso, en síntesis:

La sanción por devolución improcedente procede por la simple expedición de una liquidación oficial que modifique un saldo a favor devuelto o compensado, independientemente de que dicha liquidación sea recurrida o demandada.

En el segundo de esos casos el legislador tributario sólo previó la prohibición de iniciar proceso de cobro coactivo, hasta tanto quede ejecutoriada la sentencia que provea sobre la demanda contra la liquidación expedida. Esa prohibición no le resta validez al acto sancionatorio, porque éste es autónomo.

La demanda de los actos acusados busca obtener su nulidad, de acuerdo con el resultado del proceso tramitado contra los actos que determinaron el impuesto sobre la renta y complementarios de la actora por el año 1999.

Dado que el fallo de dicho proceso determina la suerte de la sanción impuesta, se solicitó suspender el trámite gubernativo contra aquél, en los términos del artículo 170 del C. P. C., pero la Administración decidió continuarlo bajo la interpretación literal del artículo 670 del E. T., por considerar que dicha norma era clara en cuanto a la procedencia de la sanción, al establecer que para ella basta la simple expedición de una liquidación de revisión, no obstante que su legalidad se haya enjuiciado ante la jurisdicción y que ésta no haya decidido nada sobre tal aspecto.

Ese criterio administrativo se aparta del principio constitucional de la presunción de inocencia; la demandante insistió en que debía tenerse en cuenta el artículo 170 del C. P. C. y, al momento de proferir sentencia, considerar la sentencia definitiva que se haya emitido dentro del proceso principal.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

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

Los únicos presupuestos de hecho que establece el artículo 670 del E. T. para imponer la sanción por devolución y/o compensación improcedentes, son que dicha devolución y/o compensación exista y que se haya practicado una liquidación oficial de revisión que afecte el saldo a favor objeto de cualquiera de ellas.

Los procedimientos para imponer la sanción referida y proferir la mencionada liquidación son distintos, aunque en cada uno de ellos opera el agotamiento de la vía gubernativa a través de la interposición y decisión del recurso de reconsideración, así como la etapa jurisdiccional mediante la acción de nulidad y restablecimiento del derecho.

En lo que atañe a la vía gubernativa, el acto sancionatorio sólo requiere que se expida y notifique una liquidación de revisión dentro de un proceso de determinación oficial que modifique o elimine el saldo a favor devuelto o compensado, y que la sanción se imponga dentro de los dos años siguientes a esa notificación; tal plazo responde a la finalidad de proteger los intereses estatales frente a la posibilidad de confirmarse la legalidad del acto de determinación.

El proceso de cobro de dicha sanción no puede iniciarse hasta tanto quede ejecutoriada la resolución que falle negativamente el recurso o la demanda contra la liquidación oficial de revisión.

La anterior limitante no implica que la sanción quede supeditada a la firmeza de la liquidación de revisión que modifica o elimina el saldo a favor, porque ello contradeciría los principios de eficacia y economía de las actuaciones administrativas, y desconocería tanto las diferencias que existen entre el procedimiento sancionatorio y el de determinación del impuesto, como el hecho de que la base del primero es el segundo.

La resolución sanción por devolución y/o compensación improcedente no es un acto inútil sino productor de efectos jurídicos, además de garante del debido proceso, en la medida en que la carga impositiva de la actora obedece a un estricto procedimiento gubernativo que sólo se agota cuando se cumplen los requisitos legalmente establecidos para ello.

Las resoluciones demandadas existen y son válidas a la luz de las normas que las regulan, aunque su ejecutoria y consiguiente cobro sólo pueda ocurrir hasta tanto se decida sobre la legalidad de la liquidación de revisión que eliminó el saldo a favor que dichas resoluciones ordenaron compensar.

La suspensión del trámite gubernativo por prejudicialidad pasaría por alto la independencia y autonomía de los procesos de determinación y sancionatorio.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda.

Para explicar el fundamento de esa decisión, comenzó por señalar que la sentencia ejecutoriada tiene efectos vinculantes frente a la decisión que debe

adoptarse en el proceso suspendido, no así los fallos apelados, en tanto penden de la decisión del superior. Concluir lo contrario violaría el artículo 172 del C. P. C. y el debido proceso, junto con los principios de doble instancia, cosa juzgada y seguridad jurídica.

Previa advertencia de que el Tribunal había suspendido el proceso del epígrafe en tanto se profería fallo definitivo respecto de la demanda contra los actos de determinación oficial que eliminaron el saldo a favor por cuya compensación se impuso la sanción discutida, que en primera instancia fue denegatorio, y de que la misma Corporación había ordenado reanudarlo porque transcurrieron más de 3 años desde el momento de la suspensión, sin haberse probado la expedición de dicho fallo, el a quo precisó:

El acto sancionatorio está ligado a la liquidación oficial que determina el impuesto y, en consecuencia, corre su misma suerte, aunque el trámite de uno y otra es independiente. Ello implica que la sanción no sea autónoma frente a la liquidación del impuesto y que, por lo mismo, si ésta se anula, aquélla pierde validez, y la DIAN no puede exigirla basándose en un acto que ha perdido fuerza ejecutoria.

En virtud del principio de buena fe y del artículo 746 del E. T., las declaraciones privadas se presumen veraces, de suerte que los saldos a favor que registren y que la DIAN haya verificado, son devueltos o compensados por el valor que corresponda, sin que esa decisión sea definitiva.

Así, la devolución o compensación de saldos a favor tiene carácter provisional, de modo que no constituye derecho adquirido ni situación jurídica

consolidada, como tampoco da lugar a la aplicación del principio de confianza legítima.

La sanción impuesta sólo está llamada a perder validez cuando la liquidación de revisión es revocada por la DIAN o anulada por la jurisdicción de lo contencioso administrativo y, en caso de que ello no ocurra, como sucede en el sub lite.

RECURSO DE APELACIÓN

La demandante apeló la sentencia del Tribunal.

Al efecto, señaló que la independencia entre los procesos sancionatorio por devolución y/o compensación improcedente y de determinación del impuesto a través de liquidación oficial de revisión no valida los actos demandados, debido a que una cosa es no poderse iniciar el cobro coactivo por estar pendiente la decisión de la demanda contenciosa, y otra es la legalidad de las resoluciones sancionatorias.

En ese sentido, se pregunta la apelante ¿Qué suerte corre la resolución sanción si la demanda contenciosa resulta favorable a los intereses de la empresa, pero contra la sanción no se ha interpuesto demanda de nulidad?

La demora del aparato judicial en resolver el recurso de apelación contra la sentencia que negó la nulidad de la liquidación de revisión que eliminó el saldo a favor compensado, no es imputable a la culpa de la actora. Considerar lo contrario violaría el debido proceso.

Según el trámite de dicho recurso (exp. 2004-1626), el proceso se encuentra para fallo de segunda instancia desde el 5 de septiembre del 2007, y el hecho de que hubieran transcurrido tres años desde cuando el Tribunal ordenó suspender el trámite de aquél, no facultaba al a quo para proferir sentencia condenatoria contra la sociedad contribuyente, porque los actos que fundamentaron la imposición de la sanción fueron igualmente demandados.

Dado que la suerte de los actos sancionatorios depende del proceso de determinación oficial, la inexistencia de fallo en dicho proceso impide condenar a la accionante y decidir la legalidad de la sanción en contra de sus intereses. La incertidumbre sobre la nulidad de los referidos actos de determinación justificaría mantener la suspensión del proceso sancionatorio por prejudicialidad, para así garantizar la efectividad de los derechos de dicha parte.

De acuerdo con lo dicho, la apelante solicita que se tenga en cuenta el artículo 170 del C. P. C. y la sentencia definitiva de segunda instancia que en su momento resuelva el recurso de apelación contra el fallo denegatorio de la nulidad de la liquidación oficial de revisión, proferido en primera instancia.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandada señaló que el recurso de apelación no contiene un reparo de fondo sobre la sentencia proferida por el a quo, sino una solicitud de prejudicialidad encaminada a cuestionar que el Tribunal no haya mantenido la suspensión del proceso en el trámite de la primera instancia.

La alzada no cumple su objeto procesal y desconoce que debe evitar el desgaste del aparato judicial frente a pretensiones que no reúnen los requisitos básicos para que el superior estudie el fondo de la providencia impugnada, según cargos concretos de oposición. En ese sentido, la Administración de Impuestos solicita que se revoque oficiosamente el auto admisorio del recurso de apelación por no cumplir los requisitos de fondo para su trámite.

El fundamento de la demanda parte del principio de mala fe, en cuanto indica que “con todo y que la demanda principal resulte favorable a los intereses de la empresa, la sanción goza de autonomía y legalidad, de suerte que, si no demanda dicha sanción, posteriormente la Administración puede ejercer su derecho legítimo de cobro por tratarse de un acto administrativo en firme.”

Esa manifestación contraría el artículo 670 del E. T. que prohíbe cobrar la sanción hasta tanto no se resuelva el recurso o las acciones oficiales contra la liquidación oficial de revisión que elimina o modifica los saldos a favor declarados.

A su turno, la demandante informó que el proceso de determinación oficial contra la liquidación oficial de revisión, por la cual se impuso la sanción acusada, fue fallado en forma definitiva el 29 de abril del 2010, cuando se resolvió el recurso de apelación interpuesto contra la sentencia emitida en primera instancia, en el sentido de revocarla y, en su lugar, anular parcialmente la mencionada liquidación junto con el acto que la confirmó.

De acuerdo con esa decisión, el saldo a favor determinado para el año 2009 ascendía a \$1.551.594.000 y por tanto, la sanción impuesta no correspondería a la realidad juzgada del expediente principal, de modo que la

misma debe anularse, declarándose que la actora no está obligada a realizar reintegro alguno.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Ministerio Público rindió concepto parcialmente favorable al recurso de apelación, de acuerdo con lo siguiente:

El proceso instaurado contra los actos de determinación oficial que motivaron la imposición de la sanción, se decidió definitivamente por sentencia del 29 de abril del 2010, dentro del expediente 16528, que redujo el saldo a favor liquidado por aquéllos a \$1.551.594.000.

La sanción por compensación improcedente sólo puede imponerse sobre la diferencia entre ese saldo y el que determinó la DIAN en \$1.594.369.000 (\$42.775.000).

El valor fijado inicialmente por la Administración, como indebidamente compensado, debe modificarse de acuerdo con la sentencia que proveyó sobre la legalidad de los actos de liquidación oficial y, en tal sentido, anularse parcialmente.

Bajo tal parámetro, sólo debe reintegrarse la suma de \$42.775.000, como valor compensado en exceso, más los intereses moratorios causados y aumentados en un 50%.

Por todo lo anterior, el Ministerio Público solicita que se revoque la sentencia apelada para, en su lugar, declarar la nulidad parcial de los actos demandados.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala examinar la legalidad de las resoluciones que impusieron sanción por compensación improcedente a la sociedad Procesadora de Leches - PROLECHE S. A., respecto del saldo a favor que liquidó en su declaración de impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 1999.

En los términos del recurso de apelación, se discute la validez de la sanción impuesta frente a la independencia entre el proceso sancionatorio propiamente dicho, y el de determinación oficial del saldo a favor devuelto, cuando las liquidaciones oficiales proferidas dentro de éste han sido demandadas y no se conoce aún un pronunciamiento definitivo de la jurisdicción.

En ese contexto y considerando la incidencia de dicho pronunciamiento en la validez de la sanción referida, e incierto al momento de presentarse el recurso, el apelante llamó la atención sobre la pertinencia de suspender el proceso por prejudicialidad y, en todo caso, solicitó que éste se resolviera de acuerdo con el fallo definitivo que se profiriera respecto de la acción contra los actos de determinación oficial.

Para resolver, se observa:

**MARCO LEGAL Y GENERALIDADES SOBRE LA SANCIÓN POR
DEVOLUCIÓN Y/O COMPENSACIÓN IMPROCEDENTES –
PRESUPUESTOS SUSTANCIALES PARA IMPONERLA**

La sanción por devolución improcedente se encuentra tipificada en el artículo 670 del Estatuto Tributario, según el cual, las devoluciones o compensaciones efectuadas de acuerdo con las declaraciones del impuesto sobre la renta y sobre las ventas, no constituyen reconocimiento definitivo a favor de los declarantes; de modo que si en el proceso de determinación la Administración rechaza o modifica el saldo a favor objeto de devolución o compensación, deben reintegrarse las sumas devueltas o compensadas en exceso más los intereses moratorios que correspondan, aumentados en un 50%.

Así mismo, la norma señala que cuando el recurso contra la sanción por devolución improcedente fuere resuelto desfavorablemente, y estuviere pendiente de decidirse 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 no puede iniciar proceso de cobro hasta tanto quede ejecutoriada la resolución que falle negativamente dicha demanda o recurso (parágrafo 2).

Estas disposiciones ponen de presente el carácter provisional de la devolución de saldos a favor declarados en renta y ventas, dado el proceso de fiscalización que eventualmente puede iniciarse respecto de dichos tributos y dentro del cual es posible que tales saldos se modifiquen o rechacen¹.

La Sala ha reiterado que los actos sancionatorios, como la resolución que ordena el reintegro de sumas devueltas o compensadas, hacen parte de una

¹ Sobre el carácter provisional de la devolución de saldos a favor y demás cuestiones generales sobre el alcance de la sanción prevista en el artículo 670 del E. T., sentencia del 9 de diciembre del 2010, exp. 17385, C. P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

actuación oficial diferente a la de la determinación del impuesto, como es la liquidación de revisión.

También 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 trámites distintos y autónomos, aun cuando la orden de reintegro se apoye fácticamente en la actuación de revisión².

Es claro entonces que la procedencia de la sanción por devolución improcedente presupone la devolución o compensación de un saldo a favor, el rechazo o la modificación del mismo a través de liquidación oficial de revisión y la notificación de ésta.

Aunque la ejecutoria de la liquidación oficial de revisión no se consagró como requisito de la sanción, debe entenderse que es condición de la misma por tratarse de un acto administrativo cuya firmeza es necesaria para que se cumpla, aún contra la voluntad de los administrados, según lo dispone el artículo 64 del Código Contencioso Administrativo³.

Esa firmeza sólo sucede a la efectiva notificación o publicación del acto, según el caso, a la decisión de los recursos interpuestos en su contra, a la no interposición de recursos o la renuncia expresa de los mismos, y a la declaratoria de perención o aceptación de desistimientos. Igualmente, el acto

² Sentencias de fechas 19 de julio de 2002, Exp. 12866 y 12934, C. P. Dra. Ligia López Díaz y de 23 de febrero de 1996, Exp. 7463 C.P. Dr. Julio E. Correa R

³ Según lo señalado por la Sala en sentencia de 3 de septiembre de 2009 (exp. 16241), M. P. doctora Martha Teresa Briceño de Valencia, del artículo 670 del E. T. se deduce que para imponer la sanción debe existir una decisión definitiva que rechace o modifique el saldo a favor.

queda en firme cuando no procede ningún recurso en su contra. (arts. 48 y 62 del C. C. A.)

En el procedimiento tributario de determinación de obligaciones fiscales por impuestos y sanciones, el artículo 720 del Estatuto Tributario dispuso que, sin perjuicio de lo dispuesto en normas especiales del mismo estatuto, contra las liquidaciones oficiales, resoluciones que impongan sanciones u ordenen el reintegro de sumas devueltas y demás actos producidos en relación con los impuestos administrados por la DIAN, procede el recurso de reconsideración.

Por tanto, siendo la reconsideración el único mecanismo de defensa contra la liquidación oficial de revisión, se entiende que ésta queda en firme cuando dicho recurso se resuelve (artículo 62 [2] del C. C. A)⁴ y que sólo hasta ese momento adquiere carácter ejecutorio en los términos del artículo 64 ibídem, el cual sólo se pierde en los eventos que enlista el artículo 66 ejusdem⁵.

En consecuencia, la liquidación oficial de revisión No. 310642003000038 del 3 de abril del 2003 (fls. 14-57, c. 2), en la que se eliminó el saldo a favor registrado en la declaración de impuesto sobre la renta y complementarios de la actora por el año 1999 (\$1.594.369.000), quedó en firme al momento de notificarse la resolución No. 3106620040000008 del 30 de marzo del 2004

⁴ Esta regla no opera en el caso del párrafo del artículo 720 del E. T. según el cual "Cuando se hubiere atendido en debida forma el requerimiento especial y no obstante se practique liquidación oficial, el contribuyente podrá prescindir del recurso de reconsideración y acudir directamente ante la jurisdicción contencioso administrativa dentro de los cuatro (4) meses siguientes a la notificación de la liquidación oficial".

⁵ Salvo norma expresa en contrario, los actos administrativos serán obligatorios mientras no hayan sido anulados o suspendidos por la jurisdicción en lo contencioso administrativo pero perderán su fuerza ejecutoria en los siguientes casos: 1. Por suspensión provisional, 2. Cuando desaparecen los fundamentos de hecho o de derecho, 3. Cuando al cabo de 5 años de estar en firme la Administración no ha realizado los actos que le corresponden para ejecutarlos, 4. Cuando se cumpla la condición resolutoria a la que se encuentre sometido el acto, 5. Cuando pierden su vigencia.

(fls. 73-89, c. 2), que decidió el recurso de reconsideración interpuesto contra dicha liquidación.

A partir de este momento la liquidación gozó del atributo de ejecutoriedad de los actos administrativos, así como de la presunción de legalidad propia de los mismos, independientemente de que se haya demandado ante esta Jurisdicción, pues, dicho atributo nace en sede administrativa, antes de que los actos sean demandados⁶.

DE LA INCIDENCIA DEL PROCESO DE DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO EN LA SUERTE DEL PROCESO SANCIONATORIO – EFECTO DE LA VALIDEZ DE LA LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN SOBRE LOS ACTOS SANCIONATORIOS

Los actos sancionatorios demandados ordenaron reintegrar \$1.594.369.000 y pagar intereses moratorios incrementados en un 50%, desde el 2 de octubre del 2000 y hasta la fecha del pago.

Dicha sanción se fundamentó en la determinación oficial del impuesto sobre la renta y complementarios a cargo de la actora por el año 1999, mediante la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642003000038 del 3 de abril del 2003, en cuanto ésta eliminó el saldo a favor liquidado en la declaración del mismo periodo y reconocido por la Resolución No. 01148 del 2 de octubre del 2000 (fls. 9-10, c. 2).

Tal liquidación fue demandada en acción de nulidad y restablecimiento del derecho junto con el acto que la confirmó (fls. 32.41, c. 1).

⁶ Op. Cit. Nota 6

El juez contencioso de primera instancia, negó la nulidad de dichos actos por sentencia del 21 de febrero del 2007, contra la cual se interpuso recurso de apelación, cuya decisión no se había notificado ni era de público conocimiento al momento de presentarse la alzada in examine (*21 de mayo del 2010*).

No obstante, según lo advierte la demandante en su alegato de conclusión y lo demuestra el software de actuaciones de la Sección, el referido recurso se decidió mediante sentencia del 29 de abril del 2010, exp. 16528, que revocó el fallo de primera instancia contra los actos de determinación, para anularlos parcialmente.

En consecuencia, se ordenó reliquidar el impuesto a su cargo, la sanción por inexactitud y el saldo a favor, en los valores de \$409.234.00, \$26.323.000 y \$1.551.594.000, respectivamente.

La Sala ha señalado que si la liquidación oficial del impuesto ha sido sometida a control jurisdiccional y la misma se declara nula, desaparece el hecho que fundamenta la sanción por devolución improcedente y procede también su nulidad.

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, pues, aunque son diferentes y autónomos,

⁷ Ob cit. Nota 2.

la Sala siempre ha reconocido el efecto que el primero tiene en el segundo y la correspondencia que debe haber entre ambas decisiones⁸.

De ello se infiere que la nulidad parcial de un acto y la fijación de un nuevo saldo a favor, implica devolver a la Administración la diferencia entre lo efectivamente devuelto en virtud de lo ordenado por el acto administrativo que aceptó la solicitud presentada en tal sentido, y el nuevo saldo a favor determinado como consecuencia de la declaratoria de nulidad.

Así pues, dado que los actos demandados tomaron como base de liquidación de la sanción por devolución improcedente la suma de \$1.594.369.000, correspondiente al saldo a favor reconocido y compensado por la Administración, y que según la sentencia proferida por esta Corporación, dicho saldo sólo asciende a \$1.551.594.000, la devolución improcedente sólo puede predicarse respecto de la diferencia entre tales valores, esto es, la suma de \$42.775.000 a la que, en consecuencia, se limitaría la orden de reintegro.

En este orden de ideas, lo propio será anular parcialmente los actos demandados y reliquidar la sanción que imponen, sobre la diferencia mencionada, más los intereses moratorios que correspondan, incrementados en un 50%, desde cuando se ordenó la devolución por Resolución 01148 del 2 de octubre del 2000 y hasta cuando se realice el pago respectivo.

Para finalizar, la glosa planteada en los alegatos de conclusión de la DIAN en relación con la impertinencia de los argumentos del recurso de apelación, se estima extemporáneo para la presente etapa procesal.

⁸ Sentencias del 28 de junio de 2007, exps. 14763 y 15765 (acumulados), C. P. Dr. Héctor J. Romero Díaz; y 9 de diciembre del 2010, exp. 17385, C. P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, entre otras.

Es así, porque atañe a razones de procedencia de la alzada que, como tales, debieron plantearse a través del recurso procedente contra el auto que la admitió, considerando que el mismo fue debidamente notificado (fl. 248).

Por lo demás y dado que dicha providencia quedó ejecutoriada, haciéndose inmodificable a la luz del principio de seguridad jurídica, no procede la revocatoria oficiosa que sugiere la demandada, cuando lo que corresponde es proferir fallo de mérito que en ningún caso podría ser denegatorio frente a la aptitud del recurso.

Lo anterior porque, en esencia, dicho recurso cuestiona un fallo denegatorio adoptado, entre otras razones, por la independencia entre el proceso de determinación oficial y el sancionatorio. La suspensión del proceso por prejudicialidad se planteó dentro de ese contexto y no como objeto único del recurso o figura autónoma, a la que, de todas maneras, ya se había referido la demanda.

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

REVÓCASE la sentencia de 5 de mayo del 2010, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho instaurada por la PROCESADORA DE LECHES – PROLECHE S. A., contra la DIAN. En su lugar, dispone:

