

SALDO A FAVOR EN DECLARACIONES DE RENTA E IVA - Su devolución o compensación no constituye reconocimiento definitivo / PROCESO DE DETERMINACION OFICIAL - Aunque es autónomo e independiente del proceso sancionatorio, sus resultados inciden en éste, porque determinan la procedencia o no de la sanción impuesta / SANCION POR IMPUTACION IMPROCEDENTE - Carece de fundamento ante la anulación de los actos de determinación oficial, porque ello implica que el contribuyente tenía derecho a imputar en la declaración del periodo siguiente el saldo a favor que liquidó

El artículo 670 del Estatuto Tributario establece que las devoluciones o compensaciones de saldos a favor liquidados en las declaraciones de renta e IVA no constituyen reconocimiento definitivo, pues, si el saldo a favor se modifica o rechaza mediante liquidación de revisión, el contribuyente debe reintegrar las sumas devueltas o compensadas en exceso. A su vez, el inciso cuarto de este precepto dispone que cuando mediante proceso de determinación del impuesto, se modifique o rechace el saldo a favor imputado por el contribuyente en la declaración del periodo siguiente, la Administración debe exigir su reintegro, incrementado en los intereses moratorios correspondientes. Sobre el particular, la Sala ha dicho que aunque el proceso de determinación oficial y el proceso sancionatorio son autónomos e independientes, los resultados del primero inciden en el segundo, ya que para que proceda la sanción es necesario que la liquidación de revisión haya sido notificada al contribuyente, pero si la liquidación es demandada ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, la sentencia definitiva será la que en últimas defina si los actos sancionatorios mantienen o no la presunción de legalidad. En efecto, la anulación de los actos de determinación oficial implica que el contribuyente tenía derecho a imputar en la declaración del periodo siguiente el saldo a favor que liquidó, de modo que no existiría el supuesto de hecho de la sanción. Por su parte, la confirmación o la anulación parcial de la liquidación de revisión significa que el contribuyente utilizó dineros que pertenecían a la Administración y que debe reintegrarlos en los términos del artículo 670 inc. 4° del Estatuto Tributario. En los actos demandados, la DIAN impuso a la actora la sanción por imputación improcedente a que se refiere el inciso cuarto del artículo 670 del Estatuto Tributario, porque en la declaración de renta del año gravable 2001 imputó el saldo a favor que había declarado en el año 2000 y mediante liquidación de revisión la DIAN rechazó el saldo a favor imputado. Comoquiera que en sentencia de 15 de marzo de 2012, exp. 16660, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, la Sala revocó la sentencia de primera instancia y, en su lugar, anuló los actos de determinación oficial del impuesto y declaró la firmeza de la declaración presentada por la actora por el año 2000, la sanción por imputación improcedente determinada con base en los citados actos carece de fundamento.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 670

NOTA DE RELATORIA: La síntesis del caso es la siguiente: Accenture Ltda. demandó los actos por los que la DIAN la sancionó por imputación improcedente, porque en la declaración de renta del año 2001 imputó el saldo a favor que liquidó en la declaración del año 2000, denunció que la entidad modificó mediante liquidación oficial de revisión. La Sala revocó la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca que negó la nulidad de los actos acusados y, en su lugar, los anuló y declaró que la demandante no estaba obligada a pagar la referida sanción. Lo anterior, porque en sentencia de 15 de marzo de 2012 (Exp. 16660), la Sección anuló los actos de determinación oficial del impuesto de renta del año 2000 y declaró en firme la liquidación privada que la contribuyente presentó por ese año, razón por la que la sanción por imputación improcedente

quedaba sin fundamento. Al respecto, la Sala precisó que, si bien el proceso de determinación oficial y el sancionatorio son autónomos e independientes, los resultados del primero inciden en el segundo, pues, finalmente, determinan la procedencia o no de la sanción impuesta.

REANUDACION DE PROCESO SUSPENDIDO POR PREJUDICIALIDAD - Presupuestos

[...] si dentro de los tres años siguientes al decreto de la suspensión del proceso por prejudicialidad no se aporta copia de la providencia ejecutoriada que ponga fin al proceso que motivó la suspensión, el juez debe decretar la reanudación del proceso. En el asunto en estudio, el Tribunal ordenó la suspensión del proceso por prejudicialidad, debido a que la decisión que debía dictarse en el expediente 250002327000200402271-01, en el que se debatía la legalidad de los actos de determinación oficial del impuesto de renta del año 2000, influía directamente en el fallo que debe proferirse en esta oportunidad, ya que la DIAN impuso la sanción que se discute con fundamento en dichos actos. Sin embargo, con fundamento en el artículo 172 del Código de Procedimiento Civil, en providencia de 28 de enero de 2011, notificada por estado el 3 de febrero y por telegrama, el 14 de febrero de 2011, el *a quo* reanudó el proceso y esta decisión quedó en firme. En consecuencia, la sentencia de primera instancia, proferida el 1 de junio de 2011, es válida, dado que el proceso ya no se encontraba suspendido y, por lo mismo, el Tribunal tenía plena competencia para dictarla. Por tanto, no es nula la referida sentencia.

FUENTE FORMAL: CODIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL - ARTICULO 172

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá D.C., diez (10) de abril de dos mil catorce (2014)

Radicación número: 25000-23-27-000-2006-01185-01(18927)

Actor: ACCENTURE LTDA.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 1º de junio de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante la cual negó las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES

El 9 de abril de 2001, ACCENTURE LTDA. presentó la declaración de renta del año 2000, en la que liquidó un saldo a favor de \$644.678.000¹. La sociedad imputó dicho saldo a favor en la declaración de renta del año 2001 y ésta generó un nuevo saldo a favor de \$1.209.969.000².

El 25 de noviembre de 2003, la DIAN expidió la Liquidación de Revisión 310642003000160 en la que rechazó el saldo a favor liquidado en la declaración de renta del año 2000 y determinó un saldo a pagar de \$491.231.000, pues incrementó el impuesto a cargo en \$436.888.000 e impuso sanción por inexactitud por \$699.021.000³. Mediante Resolución 310662004000033 de 15 de julio de 2004, la demandada confirmó en reconsideración la liquidación de revisión⁴.

Previo pliego de cargos⁵ y la respuesta respectiva⁶, la Administración Tributaria expidió la Resolución 310642005000002 del 13 de mayo de 2005, en la que impuso a la actora sanción por imputación improcedente, con fundamento en el artículo 670 del Estatuto Tributario. En consecuencia, ordenó reintegrar el saldo a favor liquidado en la declaración de renta del año 2000 (\$644.678.000), más los intereses moratorios, aumentados estos últimos en un 50%⁷.

Por Resolución 310662006000002 de 28 de febrero de 2006 se confirmó en reconsideración la resolución sanción⁸.

DEMANDA

¹ Fls. 32 a 35 c.a.

² Fls. 43 a 46 c.a.

³ Fls. 4 a 27 c.a.

⁴ Fls. 78 a 92 c.a.

⁵ Fls. 73 a 77 c.a.

⁶ Fls. 162 a 175 c.a.

⁷ Fls. 117 a 191 c.a.

⁸ Fls. 272 a 296 c.a.

En ejercicio de la acción consagrada en el artículo 85 del C.C.A., ACCENTURE LTDA. solicitó lo siguiente:

“A. Que se declare la nulidad total de la actuación administrativa integrada por los siguientes actos:

1. La Resolución Sanción No. 310642005000002 del 13 de mayo de 2005, proferida por la División de Liquidación de la Administración Especial de Impuestos Nacionales de los Grandes Contribuyentes de Bogotá (en adelante DIAN o Administración Tributaria), y

2. La Resolución No. 310662006000002 del 28 de febrero de 2006, proferida por la División Jurídica Tributaria de la Administración Especial de Impuestos Nacionales de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, por medio de la cual se confirmó el acto administrativo mencionado en el numeral anterior.

Dichas resoluciones integran la actuación administrativa por medio de la cual la Administración Especial de Impuestos Nacionales de Grandes Contribuyentes de Bogotá impuso sanción por devolución improcedente a mi representada ordenando el reintegro de la suma de \$644.678.000, correspondiente al saldo a favor determinado en la declaración de renta del año gravable 2000, más los intereses moratorios liquidados sobre el valor a reintegrar a la tasa vigente al momento del pago desde el 8 de abril de 2002, fecha de la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2001.

B. Que como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho de ACCENTURE, en los siguientes términos:

1. Que se declare que el saldo a favor determinado por ACCENTURE en su declaración del impuesto sobre la renta por el año gravable de 2000 se ajusta a la normatividad vigente, con lo que la imputación de dicho saldo a favor realizada en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable de 2001 y posteriormente en la declaración de renta del año gravable de 2002, es procedente, con lo que no se configura el supuesto de hecho establecido en el artículo 670 del ET para la aplicación de la sanción por imputación improcedente.

2. Que se declare que ACCENTURE no debe reintegrar suma alguna a la DIAN por concepto del saldo a favor por valor de \$644.678.000 determinado en la declaración de renta correspondiente al año gravable de 2000, el cual fue imputado por mi representada en la declaración de renta del año gravable de 2001, declaración que a su vez arrojó un nuevo saldo a favor, el cual fue a su vez imputado por ACCENTURE en su declaración de renta del año gravable de 2002.

3. Que se declare que mi representada no debe pagar a la DIAN los intereses por mora que dicha entidad reclama en los actos administrativos demandados.

4. Que se declare que no son de cargo de ACCENTURE las costas en que incurra la DIAN con relación a la actuación administrativa, ni las de este proceso.

C. Como pretensión subsidiaria, en caso de que se llegare a establecer que sí hay lugar a la imposición de la sanción por imputación improcedente – lo cual, como se demostrará más adelante, no debería ocurrir en el presente caso –,

que se declare que la DIAN ha liquidado indebidamente los intereses moratorios, pues éstos sólo deben calcularse sobre el monto correspondiente al mayor impuesto determinado por la DIAN, que equivale a la suma de \$436.888.000, que integra el saldo a pagar determinado en la Liquidación Oficial de Revisión, y no sobre el total del saldo a favor determinado por ACCENTURE en su declaración del impuesto sobre la renta por el año gravable de 2000 e imputado en su declaración del año gravable de 2001, cuyo rechazo se debe, en pare (sic), a la imposición de una sanción, sobre la cual no procede el cálculo de intereses.

Adicionalmente, que se declare que los intereses moratorios sólo se causan a partir del mes de mayo de 2005, fecha en la cual el saldo a favor determinado por ACCENTURE en su declaración del impuesto sobre la renta del año gravable de 2000, le fue devuelta a la DIAN.”

Citó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 29, 209 num. 9 y 363 de la Constitución Política.
- Artículos 634, 670 inc. 4, 683, 746, 815 y 829 del Estatuto Tributario.
- Artículos 2, 3, 35, 36 y 64 del Código Contencioso Administrativo.
- Artículo 187 del Código de Procedimiento Civil.

El concepto de violación se sintetiza así:

1. Sanción por imputación improcedente

La liquidación de revisión que rechazó el saldo a favor liquidado en la declaración de renta del año 2000, que fue imputado en la declaración de renta del año 2001, no se encuentra en firme, porque fue demandada en acción de nulidad y restablecimiento del derecho. Por lo anterior, hasta tanto la jurisdicción contencioso administrativa profiera decisión definitiva, el valor a pagar determinado en los actos oficiales no es exigible y no se cumple el supuesto de hecho previsto en el artículo 670 del Estatuto Tributario para que se genere la sanción por imputación improcedente.

Además, como la liquidación de revisión que modificó la declaración de renta del año 2000 no estaba en firme, la DIAN no podía solicitar el reintegro de las sumas imputadas, pues la decisión definitiva de la jurisdicción contenciosa administrativa es la que determina que el reintegro sea necesario.

En consecuencia, la demandada desconoció el debido proceso de la actora, ya que inició el trámite sancionatorio antes de la oportunidad que la ley señala para el efecto, pues impuso la sanción sin que la liquidación de revisión estuviera en firme. También ignoró los principios de eficacia y economía que regulan la actuación administrativa, porque si se declara la nulidad de la liquidación de revisión, la actuación adelantada por la DIAN sería inútil y habría un desgaste innecesario de los recursos de la Administración.

Además, aunque los procesos de determinación oficial y sancionatorio son independientes, el primero es antecedente del segundo. Por tanto, la decisión definitiva emitida por la jurisdicción contencioso administrativa frente a la liquidación de revisión determina si la sanción impuesta es procedente.

Los actos acusados violaron los artículos 35 y 36 del Código Contencioso Administrativo e incurrieron en falsa y falta de motivación, porque no tuvieron en cuenta que la liquidación de revisión fue demandada y que solo con la declaratoria de legalidad del acto oficial se tendría certeza de la invalidez de la imputación efectuada.

Asimismo, la Administración violó los artículos 2 del Código Contencioso Administrativo y 209 de la Constitución Política, debido a que por una interpretación equivocada de la ley impidió que la actora imputara el saldo a favor liquidado en la declaración de renta del año 2000 y reclamó el pago de intereses moratorios sobre el valor total imputado.

A su vez, la actora tenía derecho a incluir la pérdida fiscal generada en 1999 en la declaración de renta del año 2000, pues fue obtenida por operaciones realizadas en Colombia y en el exterior y no podía ser disminuida con las rentas exentas determinadas en 1999 por operaciones realizadas con países de la Comunidad Andina.

Sin embargo, para imponer la sanción, la DIAN únicamente se basó en una liquidación de revisión que fue demandada. No valoró los argumentos ni las pruebas que demuestran que la demandante tenía derecho a incluir la pérdida fiscal generada en 1999 en la declaración de renta del año 2000 y, por ello,

desconoció el artículo 187 del Código de Procedimiento Civil que ordena valorar en conjunto todas las pruebas que figuren en el expediente, según las reglas de la sana crítica.

La declaración de renta del año 2000 se presume veraz, pues la liquidación de revisión no ha quedado en firme. Adicionalmente, la determinación del saldo a favor en la declaración de renta del año 2000 es correcta y la demandante tenía derecho a imputarlo en la declaración del año 2001, de acuerdo con el artículo 815 del Estatuto Tributario. En consecuencia, la sanción impuesta carece de fundamento.

Por otra parte, para que proceda la sanción del artículo 670 del Estatuto Tributario se requiere que el contribuyente haya solicitado la devolución o compensación de un saldo a favor y que éste haya sido modificado o rechazado mediante liquidación oficial en firme. Si no se cumple alguno de estos requisitos, no existe infracción tributaria que pueda ser sancionada. Por ello, la imputación de un saldo a favor que luego se considera improcedente no genera la sanción descrita en dicha norma.

La sanción por imputación improcedente del inciso 4 del artículo 670 ibídem consiste exclusivamente en el reintegro del saldo a favor indebidamente imputado, incrementado en los intereses que correspondan, sin que estos deban aumentarse en un 50%, pues dicho aumento solo se aplica en la sanción por devolución y/o compensación improcedente, que regulan los incisos 1 a 3 artículo en comentario.

2. Intereses moratorios

La sanción determinada por la DIAN es incorrecta, ya que en la liquidación de revisión la Administración rechazó el saldo a favor por \$644.678.000 que la sociedad liquidó en la declaración de renta del año 2000 y determinó un saldo a pagar por \$491.230.800. Así, los actos oficiales adicionaron a la declaración de renta obligaciones por \$1.135.908.800, que son el resultado de sumar \$436.888.000 por concepto de mayor impuesto y \$699.020.8000 por sanción por

inexactitud. Entonces, únicamente el valor que corresponde al impuesto devuelto (\$436.888.000) genera intereses de mora, ya que el artículo 634 del Estatuto Tributario prohíbe determinar intereses sobre las sanciones.

Los actos que imponen la sanción por imputación improcedente son el instrumento que permite a la DIAN recuperar el mayor impuesto y las sanciones establecidas en la liquidación de revisión. La suma devuelta, que comprende impuestos y sanciones, no pierde su naturaleza por el hecho de que el título ejecutivo sea una resolución sanción y no una liquidación oficial.

El artículo 670 inc. 4 del Estatuto Tributario dispone que los intereses moratorios en la sanción por imputación improcedente son los “correspondientes”, es decir, los previstos en el artículo 634 ibídem y que no pueden ser calculados sobre las sanciones, como se explicó en el Concepto DIAN 029418 de 18 de mayo de 2005.

A su vez, en el Concepto 068351 de 23 de septiembre de 2005, la DIAN señaló los casos en que la sanción por inexactitud no debe formar parte de la base para el cálculo de intereses moratorios en la sanción por devolución, compensación y/o imputación improcedente. Sin embargo, la Administración no debió efectuar dicha diferenciación, pues lo cierto es que sobre las sanciones no se liquidan intereses moratorios.

Además, la DIAN liquidó los intereses de mora desde el 8 de abril de 2002, que es la fecha en que la sociedad imputó el saldo a favor generado en la declaración de renta del año 2000, pero la imputación no implica la utilización del saldo a favor, pues las declaraciones de renta de los años 2001 y 2002 arrojaron nuevamente saldo a favor que sumaban los obtenidos en los años 2000 y 2001, respectivamente. Los saldos a favor permanecieron en poder de la DIAN y, por tanto, no puede afirmarse que el contribuyente los utilizó y que se generaron intereses moratorios, como se explicó en sentencia de 27 de febrero, exp. 12862.

3. Extemporaneidad en la notificación del pliego de cargos

En aplicación del artículo 638 ibídem, la DIAN debió formular el pliego de cargos dentro de los dos años siguientes a la presentación de la declaración de renta del 2001 (8 de abril de 2002), porque en esa fecha se cometió la infracción.

Por tanto, el plazo para expedir el pliego de cargos vencía el 8 de abril de 2004, sin embargo, éste fue notificado el 7 de diciembre de ese año, es decir, de manera extemporánea.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN propuso la excepción de inepta demanda, debido a que la actora solicitó que se declare que el saldo a favor liquidado en la declaración de renta del año 2000 es correcto y ese aspecto debe ser definido en el proceso que se tramita contra la liquidación de revisión. Además, el cargo relacionado con la extemporaneidad en la notificación del pliego de cargos no puede ser estudiado, por no haber sido planteado en vía gubernativa.

Asimismo, se opuso a las pretensiones de la demanda con los argumentos que se resumen a continuación:

Conforme con el artículo 670 del Estatuto Tributario, la sanción por imputación improcedente puede imponerse dentro de los dos años siguientes a la notificación de la liquidación de revisión, aun si ésta no se encuentra en firme, pero el proceso de cobro no puede iniciarse hasta tanto se resuelvan el recurso o la demanda interpuesta contra la liquidación de revisión.

En este caso, la liquidación de revisión que modificó la declaración de renta presentada por la actora por el año 2000 fue notificada el 4 de diciembre de 2004 y el pliego de cargos se notificó el 14 del mismo mes y la sanción, el 17 de mayo de 2005, esto es, de manera oportuna.

Para que proceda la sanción por imputación improcedente solo se requiere que se notifique la liquidación oficial de revisión que modifica o rechaza el saldo a favor, pues ésta goza de presunción de veracidad y es obligatoria mientras no haya sido anulada por la jurisdicción. En consecuencia, el hecho de que se haya demandado

la liquidación oficial de revisión que rechazó el saldo a favor declarado en el año 2000 no impide que la sanción sea impuesta, como explicó la Sección Cuarta del Consejo de Estado⁹.

En caso de que la liquidación de revisión sea revocada o anulada, se presentaría el decaimiento de la resolución que impuso la sanción, pues desaparecerían los fundamentos de hecho que la sustentan.

La demandante fue sancionada por imputar un saldo a favor que fue rechazado por la Administración y la sanción impuesta consiste en el reintegro del saldo a favor, con los intereses moratorios correspondientes, incrementados en un 50%. Por tal razón, los intereses que el contribuyente adeuda no son los que se liquidan por el retardo en el pago de impuestos.

El reintegro del saldo a favor no solo fue previsto para las compensaciones y devoluciones improcedentes, sino para las imputaciones improcedentes, como se advierte de la interpretación sistemática del artículo 670 del Estatuto Tributario.

De acuerdo con el artículo 815 ibídem, la imputación del saldo a favor en la declaración del periodo siguiente implica el uso de éste. Entonces, la actora utilizó el saldo a favor liquidado en la declaración de renta de 2000 cuando lo imputó en la declaración de renta de 2001, es decir, el 8 de abril de 2002, no en la fecha en que solicitó la devolución del saldo a favor determinado en la declaración de renta de 2002 (18 de mayo de 2005), como lo sostiene la actora.

En las devoluciones y compensaciones improcedentes se deben reintegrar las sumas correspondientes, con intereses moratorios liquidados como indica el artículo 634 del Estatuto Tributario, aumentados en un 50% y, en las imputaciones improcedentes, el contribuyente solo debe reintegrar las sumas devueltas con intereses, pero sin el incremento en mención. Lo anterior, porque en las devoluciones y compensaciones, la Administración debe decidir la petición del contribuyente mediante resolución, mientras que en las imputaciones, el contribuyente actúa por cuenta propia.

⁹ Sentencias de 25 de enero de 1995, exp. 5862 y 17 de febrero de 1995, exp. 5962, C.P. Jaime Abella Zárate.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda por las siguientes razones:

La excepción propuesta por la demandada está relacionada con el fondo del asunto y, por tal razón, debe analizarse al resolver la controversia.

Los procesos de determinación oficial del impuesto y de sanción por la utilización indebida del saldo a favor son independientes, aunque estén relacionados. En consecuencia, para imponer la sanción no es necesario que la liquidación oficial de revisión esté en firme, pues basta que la Administración practique la liquidación que determina que el saldo a favor compensado o devuelto es improcedente, como lo ha precisado la jurisprudencia¹⁰.

Mediante liquidación de revisión, la DIAN modificó la declaración de renta que la actora presentó por el año 2000 para rechazar el saldo a favor y determinar un saldo a cargo de \$491.231.000. La sociedad solicitó la nulidad de los actos de determinación oficial y en sentencia de 16 de mayo de 2007, el Tribunal negó las pretensiones de la demanda. En consecuencia, es procedente la sanción impuesta por la DIAN en los actos demandados.

La DIAN no desconoció el debido proceso de la demandante, porque siguió el procedimiento que señala la ley para imponer la sanción. Sin embargo, en aplicación del parágrafo 2° del artículo 670 del Estatuto Tributario, no podrá iniciar el proceso de cobro hasta que quede ejecutoriada la liquidación de revisión.

La liquidación de intereses moratorios que efectuó la Administración es correcta, porque se realizó desde el 8 de abril de 2002, fecha en que se efectuó la imputación, y sobre el saldo a favor de la declaración de renta del año 2000, que fue imputado en la declaración de renta de 2001 (\$644.678.000).

Además, el pliego de cargos se notificó dentro del término que establece el artículo 670 del Estatuto Tributario, ya que la liquidación de revisión se notificó el 4

¹⁰ Sentencia de 24 de septiembre de 2009, exp. 16954, C.P. Héctor J. Romero Díaz.

de diciembre de 2003 y la resolución sanción se notificó el 17 de mayo de 2005, esto es, dentro de los dos años siguientes a la fecha en que se notificó la liquidación oficial de revisión.

No deben analizarse los cargos relacionados con la liquidación del saldo a favor, debido a que la legalidad de los actos de determinación oficial del impuesto se discute en otro proceso y no están relacionados con la sanción por imputación improcedente.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** interpuso recurso de apelación por las siguientes razones:

La liquidación de revisión con base en la cual se impuso la sanción por imputación improcedente no constituye una decisión definitiva ni se encuentra ejecutoriada, porque fue demandada. En consecuencia, la actuación de la Administración es temeraria.

La sentencia de primera instancia desconoció el artículo 29 de la Constitución Política, pues asume que el saldo a favor liquidado en la declaración de renta del año 2000 no es procedente, a pesar de que ello no es cierto, pues dicha providencia no está en firme.

También violó el artículo 228 ibídem, que establece el principio de prevalencia del derecho sustancial sobre el formal, ya que no podía pronunciarse sobre la legalidad de la sanción, por cuanto el proceso contra la liquidación de revisión no se había definido.

De otra parte, por auto de 27 de septiembre de 2007, el Tribunal suspendió el proceso por prejudicialidad y por auto de 28 de enero de 2011 lo reanudó, porque transcurrieron tres años luego de la suspensión. Dado que las causas que generaron la suspensión persistían, en aplicación de los artículos 170 y 171 del Código de Procedimiento Civil, el Tribunal debió mantener la suspensión hasta cuando se definiera el proceso iniciado contra los actos de determinación oficial, pues de ello depende la decisión en este asunto. En consecuencia, el fallo de

primera instancia es nulo, pues el Tribunal perdió competencia temporal para proferir el fallo.

Por otra parte, para que la DIAN pueda imponer la sanción por imputación improcedente, es necesario que la liquidación de revisión que modificó el saldo a favor declarado se encuentre ejecutoriada y que se haya consolidado la situación jurídica. Ello, por cuanto la devolución o compensación del saldo a favor solo se consideran improcedentes cuando se declara la legalidad de la liquidación de revisión mediante sentencia ejecutoriada.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró los argumentos de la demanda y del recurso de apelación, y la **demandada** insistió en los planteamientos de la contestación.

El **Ministerio Público** solicitó suspender el proceso hasta tanto se emita decisión definitiva sobre la demanda contra los actos que modificaron la declaración de renta que la sociedad presentó por el año 2000, por las siguientes razones:

La sanción por devolución improcedente se genera por la modificación o rechazo del saldo a favor imputado, mediante liquidación de revisión. Si la liquidación de revisión fue demandada, la Administración no puede iniciar acción de cobro hasta tanto quede ejecutoriada la sentencia definitiva que resuelva el proceso, ya que cualquier decisión jurisdiccional que afecte la liquidación de revisión y, por ende, el saldo a favor devuelto, implica el decaimiento del acto sancionatorio y no puede iniciarse el cobro coactivo porque el título ejecutivo perdió fuerza ejecutoria.

La nulidad de la sentencia de primera instancia solicitada por la demandante no es procedente. Ello, porque el Tribunal explicó que en el proceso iniciado contra la liquidación de revisión ya se había proferido sentencia desestimatoria de las pretensiones de la demanda y que si bien ordenó la suspensión de proceso, éste ya se había reanudado porque transcurrieron los tres años a que alude el artículo 172 del Código de Procedimiento Civil.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide sobre la legalidad de los actos por los cuales la DIAN impuso a la demandante sanción por imputación improcedente del saldo a favor liquidado en la declaración de renta del año gravable 2000.

En los términos del recurso de apelación, establece si la sentencia de primera instancia es nula por haberse dictado a pesar de que el proceso se hallaba suspendido por prejudicialidad. Además, determina si debe suspenderse ahora el proceso hasta cuando se decida, con carácter definitivo, si son legales los actos que modificaron la declaración de renta de la actora por el año gravable 2000.

En caso de que no procedan los argumentos anteriores, analiza si procede la sanción por imputación improcedente impuesta en los actos acusados.

En el presente asunto, se encuentran probados los siguientes hechos:

- El 9 de abril de 2001, la actora declaró renta por el año gravable 2000 en la que determinó un saldo a favor de \$ 644.678.000¹¹, que fue imputado en la declaración de renta del año 2001¹² para generar un nuevo saldo a favor de \$1.209.969.000.
- Por Liquidación de Revisión 310642003000160 de 25 de noviembre de 2003¹³, confirmada por Resolución 310662004000033 de 15 de julio de 2004¹⁴, la DIAN modificó la declaración de renta del año 2000, pues rechazó el saldo a favor declarado y determinó un saldo a pagar de \$491.231.000.
- El 1° de diciembre de 2004, la actora solicitó la nulidad de los actos que modificaron la declaración de renta del año 2000¹⁵. La demanda fue

¹¹ Fls. 32 a 35 c.a.

¹² Fls. 43 a 46 c.a.

¹³ Fls. 94 a 118 c.a.

¹⁴ Fls. 78 a 92 c.a.

¹⁵ Fls. 125 a 155 c.a.

radicada ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca con el No. 250002327000200402271-01¹⁶.

- Con fundamento en los actos de determinación oficial del impuesto de renta del año 2000, que se reitera, rechazaron el saldo a favor declarado por la actora, la DIAN sancionó a la demandante por imputación improcedente, mediante Resolución 310642005000002 de 13 de mayo de 2005, confirmada en reconsideración por Resolución 310662006000002 de 28 de febrero de 2006.
- El 7 de julio de 2006, la actora demandó los actos que impusieron la sanción por imputación improcedente, cuya legalidad se estudia en esta oportunidad¹⁷.
- El 26 de julio de 2007, la demandante solicitó la suspensión de este proceso por prejudicialidad hasta tanto se decidiera en forma definitiva el proceso contra la liquidación de revisión y la resolución que la confirmó¹⁸.
- El 16 de mayo de 2007, el Tribunal profirió sentencia de primera instancia en el exp. 250002327000200402271-01, en el sentido de negar las pretensiones de la demanda¹⁹.
- Mediante auto de 20 de septiembre de 2007, notificado el 27 del mismo mes, el Tribunal ordenó la suspensión de este proceso, porque la decisión definitiva que debe proferirse en el expediente 250002327000200402271-01 incide en el fallo que debe dictarse en este asunto²⁰.
- Por auto de 28 de enero de 2011, el Tribunal ordenó la reanudación de este proceso, con fundamento en el artículo 172 del Código de Procedimiento Civil, porque transcurrieron más de tres años desde cuando se decretó la suspensión²¹. Esta providencia quedó ejecutoriada porque no fue recurrida..
- El 15 de marzo de 2011, la actora solicitó al *a quo* que se abstuviera de proferir sentencia en el presente asunto, por cuanto aun no existía decisión

¹⁶ Fl. 177 c.p.

¹⁷ Folios 3 c.p.

¹⁸ Fls. 163 a 172 c.p.

¹⁹ Fls. 177 a 201 c.p.

²⁰ Fls. 203 a 205 c.p.

definitiva sobre la demanda interpuesta contra los actos de determinación oficial del impuesto de renta del año gravable 2000 ²².

- Por auto de 6 de mayo de 2011, el Tribunal negó la solicitud, pues la reanudación del proceso se produjo porque se cumplieron los requisitos del artículo 172 ibídem y porque el auto que ordenó la reanudación había quedado ejecutoriado.
- El 1° de junio de 2011, el Tribunal profirió sentencia en el presente proceso y negó las pretensiones de la demanda.
- En sentencia de 15 de marzo de 2012, dictada dentro del proceso 250002327000200402271-01²³, la Sala anuló los actos que modificaron la declaración de renta que la actora presentó por el año 2000.
- El fallo de la Sala quedó ejecutoriado el 22 de mayo de 2012²⁴.

Con base en los hechos que se encuentran probados, la Sala precisa lo siguiente:

- **Solicitudes de nulidad de la sentencia y de suspensión del proceso por prejudicialidad**

Según el demandante, la sentencia apelada es nula, porque se profirió a pesar de que el proceso debía suspenderse hasta cuando se dictara el fallo definitivo dentro del expediente contra los actos de determinación oficial del tributo, por lo cual el Tribunal perdió temporalmente la competencia para fallar.

El artículo 140 num. 5° del Código de Procedimiento Civil, aplicable por remisión expresa del artículo 165 del Código Contencioso Administrativo, establece que el proceso es nulo en todo o en parte *“cuando se adelanta después de ocurrida*

²¹ Fls. 217 y 218 c.p.

²² Fls. 221 a 223 c.p.

²³ Número interno 16660, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

²⁴ En el Sistema de Información Judicial consta que la sentencia se notificó por edicto desfijado el 16 de mayo de 2012.

cualquiera de las causales legales de interrupción o de suspensión, o si en estos casos se reanuda antes de la oportunidad debida”.

El artículo 170 num. 2º ibídem ordena al juez decretar la suspensión del proceso cuando la sentencia que deba dictarse dependa de lo que deba decidirse en un proceso adelantado contra un acto administrativo de carácter particular²⁵.

A su vez, el artículo 172 ib, dispone:

“Artículo 172. Reanudación del proceso. La suspensión del proceso por prejudicialidad durará hasta que el juez decrete su reanudación, para lo cual deberá presentarse copia de la providencia ejecutoriada que puso fin al proceso que le dio origen; con todo, si dicha prueba no se aduce dentro de los tres años siguientes a la fecha en que empezó la suspensión, el juez de oficio o a petición de parte decretará la reanudación del proceso, por auto que se notificará por estado y mediante telegrama dirigido a la dirección denunciada para recibir notificaciones personales.

Vencido el término de la suspensión solicitada por las partes, se reanudará de oficio el proceso.

Cuando la suspensión recaiga únicamente sobre el trámite principal, se tendrán en cuenta las disposiciones especiales contenidas en este Código”.
(Subraya la Sala)

Así pues, si dentro de los tres años siguientes al decreto de la suspensión del proceso por prejudicialidad no se aporta copia de la providencia ejecutoriada que ponga fin al proceso que motivó la suspensión, el juez debe decretar la reanudación del proceso.

En el asunto en estudio, el Tribunal ordenó la suspensión del proceso por prejudicialidad, debido a que la decisión que debía dictarse en el expediente 250002327000200402271-01, en el que se debatía la legalidad de los actos de determinación oficial del impuesto de renta del año 2000, influía directamente en

²⁵ CÓDIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL. Artículo 170. Suspensión del proceso. *“El juez decretará la suspensión del proceso: [...]*

2. Cuando la sentencia que deba dictarse en un proceso, dependa de lo que deba decidirse en otro proceso civil que verse sobre cuestión que no sea procedente resolver en el primero, o de un acto administrativo de carácter particular cuya nulidad esté pendiente del resultado de un proceso contencioso administrativo, salvo lo dispuesto en los códigos Civil y de Comercio y en cualquiera otra ley.

No obstante, el proceso ejecutivo no se suspenderá porque exista un proceso ordinario iniciado antes o después de aquél que verse sobre la validez o la autenticidad del título ejecutivo, si en éste es procedente alegar los mismos hechos como excepción”.

el fallo que debe proferirse en esta oportunidad, ya que la DIAN impuso la sanción que se discute con fundamento en dichos actos.

Sin embargo, con fundamento en el artículo 172 del Código de Procedimiento Civil, en providencia de 28 de enero de 2011, notificada por estado el 3 de febrero y por telegrama, el 14 de febrero de 2011, el *a quo* reanudó el proceso y esta decisión quedó en firme²⁶.

En consecuencia, la sentencia de primera instancia, proferida el 1 de junio de 2011, es válida, dado que el proceso ya no se encontraba suspendido y, por lo mismo, el Tribunal tenía plena competencia para dictarla. Por tanto, no es nula la referida sentencia.

De otra parte, comoquiera que el 15 de marzo de 2012, la Sala profirió sentencia definitiva en el proceso en el que se discutía la legalidad de los actos que modificaron la declaración de renta por el año 2000, en esta oportunidad la Sala debe tener en cuenta los alcances de esta providencia, ya que incide directamente en la sanción por imputación improcedente que se discute en este proceso. Por lo anterior, no es del caso ordenar la suspensión del proceso solicitada por el Ministerio Público.

- **Sanción por imputación improcedente**

El artículo 670 del Estatuto Tributario establece que las devoluciones o compensaciones de saldos a favor liquidados en las declaraciones de renta e IVA no constituyen reconocimiento definitivo, pues, si el saldo a favor se modifica o rechaza mediante liquidación de revisión, el contribuyente debe reintegrar las sumas devueltas o compensadas en exceso.

A su vez, el inciso cuarto de este precepto dispone que cuando mediante proceso de determinación del impuesto, se modifique o rechace el saldo a favor imputado por el contribuyente en la declaración del periodo siguiente, la Administración debe exigir su reintegro, incrementado en los intereses moratorios correspondientes.

Sobre el particular, la Sala ha dicho que aunque el proceso de determinación oficial y el proceso sancionatorio son autónomos e independientes, los resultados del primero inciden en el segundo, ya que para que proceda la sanción es necesario que la liquidación de revisión haya sido notificada al contribuyente, pero si la liquidación es demandada ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, la sentencia definitiva será la que en últimas defina si los actos sancionatorios mantienen o no la presunción de legalidad²⁷.

En efecto, la anulación de los actos de determinación oficial implica que el contribuyente tenía derecho a imputar en la declaración del periodo siguiente el saldo a favor que liquidó, de modo que no existiría el supuesto de hecho de la sanción. Por su parte, la confirmación o la anulación parcial de la liquidación de revisión significa que el contribuyente utilizó dineros que pertenecían a la Administración y que debe reintegrarlos en los términos del artículo 670 inc. 4° del Estatuto Tributario.

En los actos demandados, la DIAN impuso a la actora la sanción por imputación improcedente a que se refiere el inciso cuarto del artículo 670 del Estatuto Tributario, porque en la declaración de renta del año gravable 2001 imputó el saldo a favor que había declarado en el año 2000 y mediante liquidación de revisión la DIAN rechazó el saldo a favor imputado.

Comoquiera que en sentencia de 15 de marzo de 2012, exp. 16660, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, la Sala revocó la sentencia de primera instancia y, en su lugar, anuló los actos de determinación oficial del impuesto y declaró la firmeza de la declaración presentada por la actora por el año 2000, la sanción por imputación improcedente determinada con base en los citados actos carece de fundamento.

Las anteriores razones son suficientes para revocar la sentencia apelada. En su lugar, se anulan los actos sancionatorios y como consecuencia se declara que la sociedad no está obligada a pagar la sanción por imputación improcedente determinada por la DIAN en dichos actos.

²⁶ Folios 217 y 218 c.p

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 apelada. En su lugar, dispone:

DECLÁRASE la nulidad de las Resoluciones 310642005000002 de 13 de mayo de 2005 y 310662006000002 de 28 de febrero de 2006, por las cuales la DIAN impuso a la actora sanción por imputación improcedente respecto del saldo a favor liquidado en la declaración de renta del año 2000.

A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** que la demandante no está obligada a pagar suma alguna por concepto de la sanción impuesta en los actos que se anulan.

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

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ
Presidente de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

²⁷ Entre otras, ver sentencias del 12 de mayo de 2010, Exp. 17601, C.P. William Giraldo Giraldo, y del 27 de enero de 2011, Exp. 18262, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.