

SANCION POR DEVOLUCION Y O COMPENSACION IMPROCEDENTE - Noción. Corresponde al incremento del 50 por ciento del valor de los intereses de mora liquidados sobre el mayor impuesto a cargo desde la fecha en que se ordenó la devolución del saldo a favor hasta que se efectúe el pago / SANCION POR INEXACTITUD - Hace parte del valor a reintegrar del saldo a favor devuelto o compensado improcedentemente, pero no de la base para liquidar los respectivos intereses moratorios, pues éstos no se causan sobre sanciones

El artículo 670 del E.T., obliga al contribuyente a reintegrar las sumas devueltas y/o compensadas en exceso, a pagar los intereses moratorios "correspondientes" y a incrementar estos intereses en un 50%. Este aumento es el que constituye la sanción por devolución y/o compensación improcedente. Entonces, en virtud de la ley, el contribuyente debe reintegrar el valor que la Administración devolvió y/o compensó indebidamente a su favor, del cual se benefició sin tener derecho a ello. Pero, además, debe pagar los intereses moratorios correspondientes, es decir, los que se causan por el no pago oportuno de impuestos, anticipos y retenciones, según el artículo 634 del Estatuto Tributario. En este entendido, la base para liquidar los intereses por mora no incluye las sanciones, entre éstas, la sanción por inexactitud. Sobre el tema la Sala se pronunció, en la sentencia del 10 de febrero de 2011, expediente 17909, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas [...] Conforme al criterio anterior, la sanción por inexactitud hace parte del valor a reintegrar, puesto que si la Administración la impuso, como consecuencia de ello disminuyó el saldo a favor inicialmente liquidado y devuelto. Sin embargo, no hace parte de la base para liquidar los intereses moratorios, ya que éstos no se causan sobre las sanciones, por expresa disposición legal (art. 634 del E.T.) [...] En consecuencia, la diferencia entre el saldo a favor de la declaración privada (\$247.358.000) y el saldo a favor liquidado por esta Sección en la sentencia del 13 de marzo del 2014 (\$149.269.000) arroja la cifra de \$98.089.000 que devolvió en exceso la Administración y que se ordenará a la actora reintegrar. Este valor, que comprende tanto el mayor impuesto a cargo (\$28.248.000) como la sanción por inexactitud (\$70.062.000), fue aprovechado por la sociedad, sin que tuviera derecho a ello, y, por tanto, debe ser reintegrado al Estado. No obstante, los intereses de mora deben liquidarse únicamente sobre el mayor impuesto a cargo determinado en la sentencia de segunda instancia (\$28.248.000), desde la fecha en que la Administración ordenó la devolución del saldo a favor, esto es, desde el 7 de junio de 2007, hasta la fecha en que se efectúe el pago. El monto de la sanción por devolución improcedente corresponderá al incremento del 50% del valor de los intereses moratorios correspondientes, como lo dispone el artículo 670 del E.T.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 634 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 670

NOTA DE RELATORIA: La síntesis del caso es la siguiente: Se estudió la legalidad de los actos por los que la DIAN sancionó a Sanofi Pasteur S.A. por devolución improcedente del saldo a favor liquidado en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2006. El Tribunal Administrativo de Cundinamarca anuló parcialmente dichos actos y liquidó la suma a devolver. La Sala modificó esa decisión en el sentido de reliquidar el valor a reintegrar, teniendo en cuenta la sentencia de esta Corporación que, en el proceso de determinación del tributo, fijó el saldo a favor definitivo por el año en discusión, para lo cual precisó que la sanción por inexactitud no hace parte de la base para liquidar los intereses moratorios que se generan por la devolución y/o compensación improcedente, porque, por expresa disposición legal (art. 634 E.T.), ellos no se causan sobre

sanciones.

DEVOLUCION Y O COMPENSACION DE SALDO A FAVOR - No constituye un reconocimiento definitivo, sino provisional hasta que culmine el proceso de determinación del tributo / SANCION POR DEVOLUCION Y O COMPENSACION IMPROCEDENTE - El procedimiento para imponerla es autónomo e independiente del de determinación del impuesto, de modo que para sancionar no se requiere una decisión definitiva en el segundo

En cuanto al fondo del asunto, se trata de la sanción por devolución y/o compensación improcedente, prevista en el artículo 670 del Estatuto Tributario [...]. La norma transcrita prevé que las devoluciones o compensaciones de saldos a favor liquidados en las declaraciones de renta e IVA no constituyen un reconocimiento definitivo, pues si el saldo a favor es rechazado o modificado mediante liquidación oficial de revisión, el contribuyente deberá reintegrar las sumas devueltas o compensadas en exceso y sobre éstas liquidar los intereses moratorios a que haya lugar, incrementados en un 50%. En cuanto al carácter temporal de las devoluciones o compensaciones de saldos a favor, la Corte Constitucional al resolver sobre la exequibilidad del artículo 670 del E.T. indicó: "... la decisión administrativa de devolver el saldo reportado por el contribuyente tiene sólo carácter provisional pues una decisión definitiva sólo puede tomarse cuando culmine el proceso de determinación del tributo y de eventual imposición de sanciones. Sólo en este momento la administración cuenta con todos los elementos de juicio necesarios para liquidar o no un saldo a favor del contribuyente y para definir si hay lugar a su devolución. De allí que en aquellos casos en que hubo lugar a devoluciones y se acredite luego que en la declaración no existen saldos a favor del contribuyente o responsable, la administración tenga derecho a solicitar el reintegro de las sumas devueltas, a exigir el pago de intereses moratorios y a imponer sanciones". La misma normativa establece, para la imposición de la sanción por devolución y/o compensación improcedente, un procedimiento autónomo e independiente del de determinación del impuesto, pues verificado el hecho sancionable en la liquidación oficial, la Administración debe imponerla dentro del término legal, sin que para ello requiera un pronunciamiento definitivo respecto del proceso de determinación del tributo, pues la única limitante que consagra el parágrafo 2° del artículo 670 E.T. es la imposibilidad de iniciar el proceso de cobro coactivo de la sanción hasta tanto exista decisión definitiva sobre los actos que determinaron el tributo y dieron origen a la sanción.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 670

NOTA DE RELATORIA: Sobre la exequibilidad del artículo 670 del Estatuto Tributario se cita la sentencia C-075 de 3 de febrero de 2004 de la Corte Constitucional.

NOTIFICACION DE ACTO QUE DECIDE RECURSO - Forma de practicarla / DIRECCION PROCESAL - Noción / DIRECCION PROCESAL - Cuando en el curso de una actuación administrativa el contribuyente suministra una dirección para recibir notificaciones, ésta es válida para poner en su conocimiento las decisiones que en él se adopten / CAMBIO DE DIRECCION EN EL RUT - El contribuyente lo debe informar dentro de las actuaciones administrativas en curso en las que haya señalado una dirección procesal para recibir notificaciones

El Estatuto Tributario, en el artículo 565, inciso segundo, dispone que las providencias que decidan recursos se notificarán personalmente, o por edicto si el

citado no compareciere en el término de los diez días siguientes contados a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación. El mismo ordenamiento, en el artículo 564, dispone que si en el proceso administrativo el contribuyente señala expresamente una dirección para que se le notifiquen los actos que se profieran, la Administración está obligada a hacerlo a dicha dirección. La norma es expresa al disponer que si el interesado suministra una dirección específica para recibir notificaciones en un determinado proceso administrativo que se adelante en su contra, la entidad oficial debe utilizar esa dirección para poner en conocimiento las actuaciones o decisiones que en él adopte. Revisado el expediente, la Sala advierte que en el escrito contentivo del recurso de reconsideración interpuesto el 3 de noviembre de 2010 contra la Resolución Sanción por devolución y/o compensación improcedente N°312412010000059 del 7 de septiembre de 2010, el representante legal de la sociedad contribuyente informó que recibiría las notificaciones en la **“Calle 93 B #17-25/49 Piso 6 de Bogotá”**. Este hecho permite inferir que la contribuyente fijó una dirección procesal a la que la Administración debía contactarla para todo lo relacionado con ese recurso. En efecto, a esa dirección fue notificado por correo certificado el auto admisorio del recurso de reconsideración N°106900771 del 10 de noviembre de 2010. Igualmente, a esa dirección, el 19 de septiembre de 2011, la DIAN le envió el aviso de citación para la notificación personal de la Resolución N°900150 de esa misma fecha. Se advierte que si bien es cierto, el 18 de febrero de 2011, la contribuyente actualizó el RUT e informó como dirección la **“TV 23 97 73 P9”**, también lo es que fue su voluntad fijar una dirección para efectos de las notificaciones relacionadas con el recurso de reconsideración formulado; por lo tanto, debió reportar al proceso administrativo en curso el cambio de dirección pues, por disposición legal, fijada una dirección procesal por el administrado, ésta será la dirección válida para remitirle las decisiones o actuaciones que se surtan en ese proceso. Dado que el acto que decide el recurso gubernativo, por regla general, se notifica personalmente, para el efecto, la Administración debe citar al afectado con el fin de que comparezca a las oficinas para que el funcionario encargado ponga en su conocimiento el acto respectivo y si el interesado no comparece en el término fijado, procederá la notificación por edicto. La Sala encuentra que enviada la citación a la dirección procesal, esto es, a la que el recurrente solicitó expresamente, vencido el término de los diez días sin que el contribuyente compareciera para efectuar la notificación personal, procedía la notificación por edicto de la resolución que desató el recurso gubernativo. Notificado el acto por edicto desfijado el 14 de octubre de 2011, lo fue en tiempo, antes de vencer el año contado a partir de la fecha de interposición del recurso, esto es, antes del 3 de noviembre del 2011, sin que se configuren los supuestos del alegado silencio administrativo positivo.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 564 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 565

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá D.C., dieciocho (18) de junio de dos mil catorce (2014).

Radicación número: 25000-23-27-000-2012-00026-01(20187)

Actor: SANOFI PASTEUR S. A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por las partes demandante y demandada, contra la sentencia del 4 de abril del 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, mediante la que accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda. En la parte resolutive del fallo apelado dispuso:

“PRIMERO. DECLARAR la nulidad parcial de los siguientes actos administrativos emanados de la DIAN:
Resolución Sanción No.312412010000059 de 7 de septiembre de 2010.
Resolución del Recurso de Reconsideración No.900150 de 19 de septiembre de 2011, mediante la cual se confirmó el acto anterior

“SEGUNDO. En consecuencia y como restablecimiento del derecho, **DECLARAR** que la sociedad **SANOFI PASTEUR S.A.** está obligada a reintegrar la suma de \$137.912.000 más los intereses moratorios incrementados en un 50%.”

ANTECEDENTES

El 24 de abril de 2007, la actora presentó, vía electrónica, la declaración de renta y complementarios del 2006, en la que liquidó un saldo a favor de \$248.793.000. El 29 de mayo siguiente, radicó la solicitud de devolución de dicho saldo a favor¹. La Administración ordenó la devolución de la suma solicitada, mediante la Resolución N°4029 del 7 de junio de 2007².

El 5 de agosto de 2008, vía electrónica, la actora presentó declaración de corrección disminuyendo el saldo a favor a \$247.358.000. Luego, el 8 de agosto siguiente, ante la DIAN, radicó solicitud de corrección aumentando el saldo a favor a \$263.120.000³. La Administración profirió la Liquidación Oficial de Corrección N°300642008000674 de fecha 9 de septiembre de 2008 que sustituyó la declaración presentada el 5 de agosto anterior⁴.

¹ Fl. 35 y 47 c.a.

² Fl. 57 c.a.

³ Fl. 36 y 41 c.a.

⁴ Fl. 42 c.a.

Posteriormente, la DIAN expidió la **liquidación oficial de revisión N°900002 del 23 de junio de 2009**, por la que modificó la liquidación oficial de corrección y determinó un saldo a pagar de \$95.451.000⁵.

Luego, la Administración formuló el Pliego de Cargos N°312382010000018 del 2 de marzo de 2010, notificado por correo, el 5 de marzo siguiente, en el que propuso sanción por devolución improcedente e indicó a la contribuyente que *“debe reintegrar el valor de **\$247.358.000** como menor saldo a favor más el pago de los intereses moratorios a que haya lugar, liquidados sobre el valor a reintegrar a la tasa vigente al momento del pago, aumentados estos últimos en un cincuenta por ciento (50%) ...”*⁶.

Previa respuesta de la sociedad actora⁷, la Administración expidió la Resolución Sanción N°312412010000059 del 7 de septiembre de 2010, por la cual impuso la sanción anunciada⁸.

El 3 de noviembre de 2010, la contribuyente interpuso recurso de reconsideración contra dicho acto⁹ y fue confirmado mediante la Resolución N°900150 de fecha 19 de septiembre de 2011¹⁰, notificada personalmente el 10 de octubre de 2011¹¹.

DEMANDA

La actora, en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, solicitó:

“1. Que se declare el silencio administrativo positivo respecto de la Resolución N°900150 de 19 de septiembre de 2011.

“2. Que se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos expedidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales:

- Resolución N°312412010000059 de 7 de septiembre de 2010, de la División de Gestión de Liquidación (Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes), por la cual se impuso sanción por improcedencia en devoluciones y/o compensaciones.

⁵ Fl. 7 c.a.

⁶ Fl. 62 c.a.

⁷ Fl. 67 c.a.

⁸ Fl. 131 c.a.

⁹ Fl. 138 c.a.

¹⁰ Fl. 170 c.a.

¹¹ Fl. 176v.c.a.

- Resolución N°900150 de 19 de septiembre de 2011 de la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos (Dirección de Gestión Jurídica), por la cual se confirmó la sanción.

“3. Que en consecuencia se restablezca el derecho de la sociedad declarando que no es procedente la imposición de la sanción establecida en el artículo 670 E.T.

“4. Que se condene en costas a la entidad demandada”.

Indicó como normas violadas las siguientes¹²:

- Artículos 29, 95 num. 9 y 363 de la Constitución Política.
- Artículos 555-2, 563, 564, 565, 670, 683, 732 y 734 del Estatuto Tributario.
- Artículo 48 del Código Contencioso Administrativo.

La actora aclaró la demanda en el sentido de precisar que, el 18 de febrero de 2011, actualizó el RUT. Que en esa oportunidad informó como dirección para notificaciones la “TV 23 N°97-73 P.9”¹³. Que la Administración envió la citación para llevar a cabo la notificación personal del acto administrativo que resolvió el recurso de reconsideración a la Calle 93B 17-25/49 Piso 6¹⁴, la cual correspondía a la dirección anterior de la sede de negocios de la entidad. Que la guía de envío de la empresa de correos del 20 de septiembre de 2011 informa que la comunicación fue devuelta por la causa “destinatario se trasladó”¹⁵. Que la Administración notificó la Resolución N°900150 del 19 de septiembre de 2011, por edicto desfijado el 14 de octubre del mismo año.

Desarrolló el concepto de violación, así:

1. Violación del debido proceso. Indebida notificación de la resolución que resolvió el recurso gubernativo. Configuración del silencio administrativo positivo.

Con fundamento en los artículos 29 de la C.P., 48 del C.C.A., y aquellos del E.T. que regulan la notificación de las actuaciones en la administración tributaria, la demandante sostuvo que no recibió, por ningún medio, la citación para la notificación personal del acto que decidió el recurso de reconsideración.

¹² La demandante presentó el escrito de demanda inicial el 12 de enero de 2012 (fls. 2 a 21), luego, lo aclaró mediante escrito radicado el 15 de febrero siguiente (fls. 131 a 139).

¹³ Fl. 160 c.p.

¹⁴ Fl. 161 c.p.

¹⁵ Fl. 162 c.p.

Agregó que la dirección correcta para la notificación de las decisiones de la administración de impuestos es la informada en el RUT, único mecanismo para ubicar a los sujetos obligados ante la DIAN.

La citación para llevar a cabo la notificación personal de la resolución que desató el recurso gubernativo fue remitida a la dirección antigua. Esta dirección había perdido vigencia, toda vez que habían transcurrido más de tres meses, contados a partir de la fecha de modificación del RUT [18 de febrero de 2011] hasta el día en el que la Administración envió dicha citación [19 de septiembre de 2011].

La dirección para notificaciones anotada en el escrito del recurso de reconsideración es solo uno de los requisitos exigidos para los recursos, por el artículo 52 del C.C.A., sin que su intención hubiera sido la de establecer una dirección procesal.

La falta de notificación de dicho acto implica la configuración del silencio administrativo positivo, de que tratan los artículos 41 del C.C.A. y 734 del E.T. Según este último, si en el término legal la Administración no decide el recurso de reconsideración, se entenderá fallado a favor del recurrente.

Afirmó que presentó el recurso de reconsideración, en debida forma, el 3 de noviembre de 2010 y conforme al artículo 732 del E.T., la Administración tenía plazo hasta el 3 de noviembre de 2011 para resolver y notificar la decisión, pero esto no ocurrió, pues si bien “el recurso fue resuelto el día 19 de septiembre de 2011, el mismo no ha sido notificado en debida forma”.

Es evidente la ocurrencia del silencio administrativo positivo, por lo que el recurso de reconsideración debe entenderse fallado a favor de la contribuyente.

2. El proceso judicial adelantado contra los actos de determinación del tributo tiene relación directa con el presente proceso, en el que se discute la legalidad de los actos por los cuales se impuso la sanción por devolución improcedente, toda vez que allí se discute la legalidad del acto de determinación oficial del tributo que modificó la declaración privada, en la que la contribuyente liquidó el saldo a favor devuelto, presuntamente, de manera indebida, por lo que sólo hasta que se conozca la decisión definitiva en ese asunto, podrá adoptarse la decisión final en este.

3. Indebida liquidación del monto de la sanción por devolución improcedente.

Para cuantificar el monto de la sanción aquí cuestionada no debe tenerse en cuenta la sanción por inexactitud determinada oficialmente, la cual ascendió a \$220.659.000, monto que afecta el saldo a favor originalmente liquidado.

Es equivocado calcular la sanción por devolución improcedente a partir de la diferencia entre el saldo a favor de la liquidación privada y el valor a pagar de la liquidación oficial de revisión, pues éste incluye el de la sanción por inexactitud, conducta sancionada que no existía al momento de la devolución.

Además, fijar la cuantía de la sanción de esta manera, desconoce los principios de equidad y justicia tributaria, pues se sancionaría de manera retroactiva la inexactitud endilgada en el proceso de determinación; además, se liquidarían intereses sobre la sanción por inexactitud y, con esto, se desconocería la prohibición de doble enjuiciamiento.

Solicitó que en caso de que no se acceda a la nulidad de la sanción por devolución improcedente, se fije el valor sin tener en cuenta la sanción por inexactitud, “calculando el 50% de los intereses sobre el mayor valor del total del impuesto a cargo”.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La demandada contestó la demanda y se opuso a la prosperidad de las pretensiones con fundamento en lo siguiente:

La sanción por devolución y/o compensación improcedente es aplicable, toda vez que si bien los actos de determinación en los que se modificó el saldo a favor devuelto fueron demandados ante la jurisdicción, éstos no han sido suspendidos o anulados, por lo tanto, son obligatorios, de conformidad con el artículo 66 del C.C.A. Así, se tendrán como sumas compensadas o devueltas improcedentemente las determinadas en la liquidación oficial de revisión.

El artículo 565 del E. T. prevé que los actos que decidan los recursos deben notificarse personalmente, pero también consagra la notificación por edicto de los

mismos, en los casos en que el citado no comparece dentro de los diez días siguientes, contados a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación.

Indicó que en el recurso de reconsideración la contribuyente solicitó que la notificaran a la Calle 93B N°17-25 49 piso 6, "dirección a la que fue enviado el oficio N°100215314-08201 del 19 de septiembre de 2011, con el fin de surtir la notificación personal". Sin embargo, dado que la citación fue devuelta por el correo, por la causal "destinatario se trasladó", la Administración notificó la resolución que decidió el recurso gubernativo mediante edicto desfijado el 14 de octubre de 2011, en tiempo, por lo que no se configuró el silencio administrativo positivo reclamado.

De otra parte, la acción de nulidad y restablecimiento del derecho no es el mecanismo idóneo para promover la declaratoria del silencio administrativo positivo, razón por la cual el interesado debe elevar solicitud en tal sentido ante la administración y el acto que niegue tal petición será demandable ante la jurisdicción.

El proceso de determinación del tributo y el sancionatorio son procesos independientes y autónomos, pues si bien existe unidad de sujeto, de impuesto y de periodo, difieren en cuanto al objeto, causales y normativa que los rige.

En su criterio, si bien debe existir correspondencia entre las sentencias judiciales que definan tales procesos *"esta solo se origina cuando la sentencia de la liquidación oficial de revisión es proferida antes que se resuelva la legalidad de la resolución sanción, caso en el cual el juez de conocimiento debe decretar la nulidad dentro del proceso sancionatorio, contrario sensu, cuando en la fecha en que deba proferirse sentencia en el proceso sancionatorio y el proceso de determinación se encuentra en trámite, el juez debe decretar la legalidad del acto y solo en caso que la liquidación oficial de revisión sea anulada, se producirá el decaimiento del acto sancionatorio, mas no la ilegalidad del mismo"*.

En cuanto a la base para imponer la sanción de devolución improcedente, el artículo 670 del E.T. dispone que el valor a reintegrar surge del saldo a favor liquidado en la declaración privada que fue devuelto y/o compensado, más el saldo a pagar establecido en virtud de la liquidación oficial de revisión, acto que

comprende la sanción por inexactitud que es consecuencia de la inaplicación de las normas tributarias que regulan la determinación del impuesto, responsabilidad atribuible al contribuyente.

En el presente asunto, el acto liquidatorio no solo modificó el saldo a favor declarado y posteriormente devuelto, sino que liquidó un saldo a pagar, por lo que el monto que debe reintegrar la demandante, por concepto del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2006, *“es el constituido por el saldo a favor devuelto más el saldo a pagar determinado en la liquidación oficial de revisión”*. Sin embargo, debe tenerse en cuenta que la contribuyente *“mediante recibo oficial de pago N°4907660516640 canceló la suma de \$1.214.000 a impuesto, por lo cual el contribuyente debe reintegrar la diferencia entre el saldo a favor devuelto improcedentemente y la suma pagada (\$1.214.000) más los intereses incrementados en el 50% a título de sanción, por haberse llevado una suma que no le pertenecía”*.

La base para liquidar la sanción impuesta no tuvo en cuenta *“la sanción por inexactitud, como erradamente lo plantea el actor, la cuantificó con el valor devuelto improcedentemente, el cual había sido declarado inicialmente por el contribuyente y que no contenía ningún tipo de sanción por inexactitud y el valor pagado, el cual fue restado para determinar el monto a devolver con los intereses incrementados en el 50%”*.

El deber de reintegrar las sumas indebidamente devueltas, surge de la errónea liquidación del tributo por parte del contribuyente y desde el momento en que fueron reconocidas por la Administración a favor del contribuyente, sin que se trate de una sanción retroactiva.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal declaró la nulidad parcial de los actos administrativos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, fijó en \$137.912.000, la suma que la demandante deberá reintegrar *“más los intereses moratorios incrementados en un 50%”*.

En cuanto a la notificación del acto administrativo que resolvió el recurso de reconsideración, el Tribunal encontró que la contribuyente, al formular el recurso

gubernativo, informó “la calle 93 B N°17-25/49 piso 6” para recibir las notificaciones sin que en el procedimiento administrativo que se adelantaba hubiera informado modificación alguna, por lo que la Administración envió la citación a esa dirección, pues a ésta debía notificar los actos por mandato del artículo 564 del E.T., norma especial que prevalece sobre aquellas de carácter general que regulan la notificación.

Indicó que ante la devolución del correo de la citación no procedía localizar al contribuyente pues existía la dirección procesal, la cual excluye cualquier otra, incluso la reportada en el RUT y que la búsqueda en otras fuentes de información sólo se lleva a cabo en los casos en los que no figure ninguna dirección en ese registro, por tal razón, ante la imposibilidad de efectuar la notificación personal, hizo bien la Administración al notificar el acto mediante edicto.

No se configuró el silencio administrativo positivo, en la medida en que el acto que decidió el recurso de reconsideración interpuesto contra la resolución sancionatoria fue expedido y notificado antes de vencer el plazo de un año previsto en la ley.

La administración estaba facultada para imponer la sanción por devolución y/o compensación improcedente aunque estaba en trámite el proceso judicial en el que se discutía la legalidad de la liquidación oficial que modificó el saldo a favor objeto de la devolución pues, para ello, sólo se requiere la notificación de la liquidación oficial de revisión y no la existencia de sentencia ejecutoriada que resuelva sobre la legalidad de tal liquidación. El inciso tercero y el párrafo 2° del artículo 670 del E.T. prevén el desarrollo paralelo de los dos procedimientos que aunque conexos, pues la decisión de uno constituye el presupuesto sustancial del otro, difieren en su naturaleza y objeto.

Fue oportuna la sanción impuesta el 7 de septiembre de 2010, puesto que la Administración contaba con dos años contados a partir de la notificación de la liquidación oficial de revisión (24 de julio de 2009) para imponer la sanción en cuestión.

En cuanto a la base de cuantificación de la sanción por devolución y/o compensación improcedente, consideró que el artículo 670 del E.T. establece que los intereses moratorios se causan sobre las sumas devueltas o compensadas en

exceso, es decir, las que resulten de la diferencia entre el saldo a favor liquidado en el denuncia privado y el determinado en la liquidación oficial, sin que sea procedente incluir la sanción por inexactitud, pues de hacerlo se incurriría en violación al principio del *non bis in ídem*.

El Tribunal encontró que en los actos demandados, equivocadamente, la Administración incluyó el valor de la sanción por inexactitud, por lo que declaró la nulidad parcial de los mismos y estableció que *“el valor devuelto en exceso y que la accionante está obligada a devolver es de \$137.912.000 y no de \$247.358.000 como erróneamente lo consideró la Administración de Impuestos, y sobre aquél monto se deben liquidar los intereses moratorios aumentados en un cincuenta por ciento (50%)”*.

RECURSO DE APELACIÓN

La demandante apeló porque, a su juicio, el fallo de primera instancia debe revocarse respecto de las pretensiones que fueron decididas desfavorablemente.

Insistió en que **la Administración no notificó debidamente la resolución que resolvió el recurso de reconsideración** y, en consecuencia, se configuró el alegado silencio administrativo positivo, respecto de lo solicitado en el recurso de reconsideración.

La debida notificación de los actos administrativos salvaguarda los derechos fundamentales al debido proceso y a la defensa de los administrados, pues les garantiza su conocimiento y posibilidad de controvertirlos. Por el contrario, si en la notificación se omiten requisitos legales, los actos administrativos no producirán ningún efecto y, por ende, son inoponibles al administrado.

El Estatuto Tributario otorga a la notificación personal un papel preponderante como la que, en mayor medida, garantiza el conocimiento de las decisiones que afectan a los administrados, por lo que la Administración debe hacer todos los esfuerzos para garantizar una debida notificación personal, antes de acudir a los mecanismos subsidiarios, como es la notificación por edicto.

En el caso, la demandada no agotó todos los medios con los que contaba para realizar la notificación personal, pues aunque la citación fue devuelta por el correo,

debido a que “el destinatario se trasladó”, no intentó enviarla a la dirección informada en el RUT o haber verificado, por cualquier otro medio, una dirección válida a la que pudiera intentar la notificación personal. La notificación por edicto sólo es válida cuando se han agotado las gestiones necesarias para realizar la notificación personal.

Recalcó que conoció dicho acto por medios diferentes a “una debida notificación”, por lo que debe tenerse por notificado por conducta concluyente al presentar la demanda el 19 de enero de 2012.

Reiteró que presentó el recurso de reconsideración el 3 de noviembre de 2010, por lo que la Administración debía resolverlo y notificarlo a más tardar el 3 de noviembre de 2011 y que si bien la resolución que lo resolvió es de fecha 19 de septiembre de 2011, este acto no fue notificado al contribuyente en el plazo legal, configurándose el silencio administrativo positivo.

El proceso judicial en el que se discute la legalidad de la sanción por devolución y/o compensación improcedente tiene conexidad con el de determinación del tributo, por tal razón, mientras el Consejo de Estado no defina sobre la procedencia del saldo a favor, no podrá emitirse sentencia definitiva sobre la sanción, puesto que *“si el saldo a favor declarado por el contribuyente queda en firme, la sanción pierde su fundamento, e igualmente si es reconocido de forma parcial, se debe disminuir la sanción proporcionalmente”*.

La parte demandada apeló el fallo en cuanto modificó el monto del valor devuelto en exceso y que la accionante está obligada a devolver.

Explicó que el artículo 670 del E.T. faculta a la Administración para que, en el evento en que mediante liquidación oficial se rechace o modifique el saldo a favor que ha sido objeto de devolución y/o compensación, exija el reintegro del valor compensado y/o devuelto, suma que corresponde a la diferencia entre el saldo a favor liquidado en la declaración privada, efectivamente devuelto y/o compensado, y el determinado en la liquidación oficial de revisión, “independientemente que este se origine como producto de la depuración del impuesto y la liquidación de sanciones” y “en el evento que la liquidación oficial de revisión determine saldo a pagar, el valor a reintegrar será el efectivamente devuelto mediante la resolución

de devolución y/o compensación, más los intereses incrementados en un 50%, independientemente del valor a que esté obligado según la determinación oficial”.

Precisó que en el caso, la Administración devolvió de manera improcedente a la actora la suma de \$248.793.000, que con ocasión de la corrección voluntaria, la actora disminuyó dicho saldo a favor a **\$247.358.000** y pagó la diferencia, esto es \$1.435.000.

En consecuencia, el valor real devuelto improcedentemente es \$247.358.000, el cual debe reintegrar la contribuyente junto con los intereses moratorios incrementados en un cincuenta por ciento (50%), “cuantía que no registra dentro de la depuración de la declaración privada distinguida con el N°91000005682050 del 24 de abril de 2007, sanción por inexactitud alguna, como se pretende reflejar en el fallo”.

Cuando el saldo a favor liquidado inicialmente por el contribuyente desaparece en virtud de la liquidación oficial y lo que hace la Administración es liquidar un saldo a pagar a cargo del contribuyente, la suma improcedente la constituye la totalidad del saldo a favor devuelto, pues la sanción e impuesto a pagar determinado en exceso de este, por parte de la Administración, no alcanzaron a ser satisfechos con el saldo a favor devuelto al contribuyente, porque dicho saldo fue en su totalidad rechazado, de tal manera que el mayor impuesto determinado y las sanciones liquidadas constituyen una deuda a cargo del contribuyente que debe ser ejecutada por el fisco con posterioridad y dentro del proceso normal de cobro.

El proceso sancionatorio por devolución y/o compensación improcedente es autónomo e independiente del de determinación del tributo, aunque los efectos definitivos del segundo puedan llegar a incidir sobre las consecuencias del primero, luego, una cosa es el valor determinado en la liquidación oficial de revisión y otra sancionar la devolución improcedente, pues el hecho de que el declarante haya retirado de las arcas estatales una cantidad a la que posteriormente se demuestra no tenía derecho, y la haya mantenido un tiempo en su poder sin pertenecerle, por disposición expresa de la ley, debe reintegrarla junto con los intereses incrementados en el 50%.

Puntualizó que aceptar la decisión del Tribunal de restar de la diferencia entre el saldo a favor liquidado en la declaración privada y el establecido oficialmente el

valor de la sanción por inexactitud para efectos de determinar la cantidad a ser reintegrada por el contribuyente, implicaría dejar al Estado la carga de asumir el valor de la sanción por inexactitud impuesta al contribuyente, la cual hace parte del saldo a pagar real a su cargo, en detrimento injustificado de los recursos del Estado, pues, en el caso, se dejaría al Estado un saldo de \$109.446.000 sin satisfacer.

Resaltó que en el presente proceso, en el que se demandaron los actos sancionatorios, no puede modificarse lo decidido frente a los actos de determinación del tributo en el que se impuso la sanción por inexactitud.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandada** reiteró los argumentos expuestos en el memorial de apelación.

La demandante solicitó que se revoque parcialmente el fallo apelado, en lo desfavorable y, en su lugar, se acojan integralmente las pretensiones de la demanda. Insistió en los cargos propuestos en la demanda, que reiteró en el recurso de apelación.

El Ministerio Público guardó silencio en esta etapa procesal

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En el caso, se demanda la nulidad de las resoluciones números 312412010000059 del 7 de septiembre de 2010 y 900150 de fecha 19 de septiembre de 2011, por las cuales la DIAN impuso a SANOFI PASTEUR S.A. sanción por devolución y/o compensación improcedente del saldo a favor liquidado en la declaración de renta y complementarios del 2006 y se resolvió el recurso gubernativo, respectivamente y, a título de restablecimiento del derecho, pide que se declare improcedente la sanción impuesta.

Las partes demandante y demandada apelaron la sentencia de primera instancia, por lo que, conforme al artículo 357 del Código de Procedimiento Civil, aplicable por disposición del artículo 267 del Código Contencioso Administrativo, la Sala resolverá sin limitaciones.

La Administración impuso la sanción discutida al estimar que la demandante incurrió en el hecho sancionable previsto en el artículo 670 del Estatuto Tributario, en relación con el impuesto de renta y complementarios del 2006. Explicó que en el proceso de determinación del tributo, mediante Liquidación Oficial de Revisión N°900002 del 23 de junio de 2009, encontró improcedente el saldo a favor devuelto, al determinar un saldo a pagar de \$95.451.000, razón por la que ordenó el reintegro de la suma de \$247.358.000 y pagar los intereses moratorios correspondientes, incrementados en un cincuenta por ciento (50%).

La parte actora fundamentó sus pretensiones en los siguientes cargos: (i) Indebida notificación de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración y configuración del silencio administrativo positivo, (ii) Conexidad del proceso judicial en que se discute la legalidad de los actos de determinación oficial del tributo con el presente, en el que se discute la legalidad de los actos por los cuales se impuso la sanción por devolución y/o compensación improcedente (iii) Indebida cuantificación de la sanción, al incluir en la base de liquidación la sanción por inexactitud.

En primer lugar, la Sala se referirá a la alegada **indebida notificación del acto que resolvió el recurso gubernativo**.

La demandante afirma que no fue notificada en debida forma la resolución que decidió el recurso de reconsideración y, en consecuencia, se configuró el silencio administrativo positivo pues, devuelta por el correo la citación para efectuar la notificación personal, la Administración debió enviarla a la dirección informada en el RUT.

La demandada sostiene que la contribuyente, en el recurso de reconsideración, informó expresamente la dirección para notificaciones, por lo que a esa dirección remitió el aviso de citación y vencido el plazo sin que la contribuyente compareciera a notificarse de manera personal de la decisión, procedió a notificarla mediante edicto dentro del término legal.

El Estatuto Tributario, en el artículo 565, inciso segundo, dispone que las providencias que decidan recursos se notificarán personalmente, o por edicto si el citado no compareciere en el término de los diez días siguientes contados a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación.

El mismo ordenamiento, en el artículo 564, dispone que si en el proceso administrativo el contribuyente señala expresamente una dirección para que se le notifiquen los actos que se profieran, la Administración está obligada a hacerlo a dicha dirección.

La norma es expresa al disponer que si el interesado suministra una dirección específica para recibir notificaciones en un determinado proceso administrativo que se adelante en su contra, la entidad oficial debe utilizar esa dirección para poner en conocimiento las actuaciones o decisiones que en él adopte.

Revisado el expediente, la Sala advierte que en el escrito contentivo del recurso de reconsideración interpuesto el 3 de noviembre de 2010 contra la Resolución Sanción por devolución y/o compensación improcedente N°312412010000059 del 7 de septiembre de 2010, el representante legal de la sociedad contribuyente informó que recibiría las notificaciones en la **“Calle 93 B #17-25/49 Piso 6 de Bogotá”**¹⁶.

Este hecho permite inferir que la contribuyente fijó una dirección procesal a la que la Administración debía contactarla para todo lo relacionado con ese recurso.

En efecto, a esa dirección fue notificado por correo certificado el auto admisorio del recurso de reconsideración N°106900771 del 10 de noviembre de 2010¹⁷.

Igualmente, a esa dirección, el 19 de septiembre de 2011, la DIAN le envió el aviso de citación para la notificación personal de la Resolución N°900150 de esa misma fecha¹⁸.

Se advierte que si bien es cierto, el 18 de febrero de 2011, la contribuyente actualizó el RUT e informó como dirección la **“TV 23 97 73 P9”**¹⁹, también lo es que fue su voluntad fijar una dirección para efectos de las notificaciones relacionadas con el recurso de reconsideración formulado; por lo tanto, debió reportar al proceso administrativo en curso el cambio de dirección pues, por

¹⁶ Cfr. Fl. 158 c.a.

¹⁷ Cfr. Fl. 165 c.a.

¹⁸ Oficio 100215314-08201 de la Coordinación de Documentación de la Subdirección de Gestión, radicado bajo el número 072165 (fl. 183 c.a.).

¹⁹ Cfr. Fl. 160 c.p.

disposición legal, fijada una dirección procesal por el administrado, ésta será la dirección válida para remitirle las decisiones o actuaciones que se surtan en ese proceso.

Dado que el acto que decide el recurso gubernativo, por regla general, se notifica personalmente, para el efecto, la Administración debe citar al afectado con el fin de que comparezca a las oficinas para que el funcionario encargado ponga en su conocimiento el acto respectivo y si el interesado no comparece en el término fijado, procederá la notificación por edicto.

La Sala encuentra que enviada la citación a la dirección procesal, esto es, a la que el recurrente solicitó expresamente, vencido el término de los diez días sin que el contribuyente compareciera para efectuar la notificación personal, procedía la notificación por edicto de la resolución que desató el recurso gubernativo.

Notificado el acto por edicto desfijado el 14 de octubre de 2011, lo fue en tiempo, antes de vencer el año contado a partir de la fecha de interposición del recurso, esto es, antes del 3 de noviembre del 2011, sin que se configuren los supuestos del alegado silencio administrativo positivo.

En cuanto al fondo del asunto, se trata de la sanción por devolución y/o compensación improcedente, prevista en el artículo 670 del Estatuto Tributario, cuyo texto dice:

“SANCIÓN POR IMPROCEDENCIA DE LAS DEVOLUCIONES O COMPENSACIONES.
<Artículo modificado por el artículo 131 de la Ley 223 de 1995. 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 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.

“(…)

“PARAGRAFO 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

“PARAGRAFO 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.”

La norma transcrita prevé que las devoluciones o compensaciones de saldos a favor liquidados en las declaraciones de renta e IVA no constituyen un reconocimiento definitivo, pues si el saldo a favor es rechazado o modificado mediante liquidación oficial de revisión, el contribuyente deberá reintegrar las sumas devueltas o compensadas en exceso y sobre éstas liquidar los intereses moratorios a que haya lugar, incrementados en un 50%.

En cuanto al carácter temporal de las devoluciones o compensaciones de saldos a favor, la Corte Constitucional al resolver sobre la exequibilidad del artículo 670 del E.T. indicó²⁰:

“... la decisión administrativa de devolver el saldo reportado por el contribuyente tiene sólo carácter provisional pues una decisión definitiva sólo puede tomarse cuando culmine el proceso de determinación del tributo y de eventual imposición de sanciones. Sólo en este momento la administración cuenta con todos los elementos de juicio necesarios para liquidar o no un saldo a favor del contribuyente y para definir si hay lugar a su devolución. De allí que en aquellos casos en que hubo lugar a devoluciones y se acredite luego que en la declaración no existen saldos a favor del contribuyente o responsable, la administración tenga derecho a solicitar el reintegro de las sumas devueltas, a exigir el pago de intereses moratorios y a imponer sanciones”.

La misma normativa establece, para la imposición de la sanción por devolución y/o compensación improcedente, un procedimiento autónomo e independiente del de determinación del impuesto, pues verificado el hecho sancionable en la liquidación oficial, la Administración debe imponerla dentro del término legal, sin que para ello requiera un pronunciamiento definitivo respecto del proceso de determinación del tributo, pues la única limitante que consagra el parágrafo 2° del artículo 670 E.T. es la imposibilidad de iniciar el proceso de cobro coactivo de la sanción hasta tanto exista decisión definitiva sobre los actos que determinaron el tributo y dieron origen a la sanción²¹.

²⁰ Sentencia C-075 del 3 de febrero de 2004, M.P. Jaime Córdoba Triviño.

²¹ Sentencia del 18 de julio de 2011, exp. 18124, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

El artículo 670 del E.T., obliga al contribuyente a reintegrar las sumas devueltas y/o compensadas en exceso, a pagar los intereses moratorios “correspondientes” y a incrementar estos intereses en un 50%. Este aumento es el que constituye la sanción por devolución y/o compensación improcedente.

Entonces, en virtud de la ley, el contribuyente debe reintegrar el valor que la Administración devolvió y/o compensó indebidamente a su favor, del cual se benefició sin tener derecho a ello. Pero, además, debe pagar los intereses moratorios correspondientes, es decir, los que se causan por el no pago oportuno de impuestos, anticipos y retenciones, según el artículo 634 del Estatuto Tributario²².

En este entendido, la base para liquidar los intereses por mora no incluye las sanciones, entre éstas, la sanción por inexactitud. Sobre el tema la Sala se pronunció, en la sentencia del 10 de febrero de 2011, expediente 17909, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, en esa ocasión precisó:

“Ahora, si bien mediante sentencia del 6 de octubre de 2009, la Sala, al resolver cierta litis en la que se discutía si para liquidar los intereses a que se refiere el artículo 670 del E.T. había que detraer la sanción por inexactitud que, con ocasión de la revisión de la declaración privada impone la Administración, dijo que no porque *‘la norma es clara en establecer que los intereses moratorios se deben liquidar sobre el (sic) suma a reintegrar, y no hace distinción alguna’*. En esta oportunidad la Sala rectifica esa providencia y precisa que los intereses de mora se deben liquidar sobre el mayor impuesto liquidado y teniendo en cuenta lo anteriormente precisado.

“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, porque, se insiste, es claro que cuando se confirma judicialmente el monto que en derecho correspondía devolver como saldo a favor de una suma ya devuelta, la compensación que se hace en la liquidación oficial de la sanción de inexactitud con el saldo a favor es teórica y, por tanto, subsiste la obligación de pagarla.

²² E.T., art. 634, vigente para la época de los hechos. “**Intereses moratorios en el pago de las obligaciones tributarias.** Los contribuyentes o responsables de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, incluidos los agentes de retención, que no cancelen oportunamente los impuestos, anticipos y retenciones a su cargo, deberán liquidar y pagar intereses moratorios, por cada día calendario de retardo en el pago./ Para tal efecto, la totalidad de los intereses de mora se liquidarán con base en la tasa de interés vigente en el momento del respectivo pago, calculada de conformidad con lo previsto en el artículo siguiente. Esta tasa se aplicará por cada mes o fracción de mes calendario de retardo./ Los mayores valores de impuestos, anticipos o retenciones, determinados por la administración de impuestos en las liquidaciones oficiales, causarán intereses de mora, a partir del vencimiento del término en que debieron haberse cancelado por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, de acuerdo con los plazos del respectivo año o período gravable al que se refiera la liquidación oficial”.

“Pero, 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 de inexactitud, pues no lo previó así la norma citada”.

Conforme al criterio anterior, la sanción por inexactitud hace parte del valor a reintegrar, puesto que si la Administración la impuso, como consecuencia de ello disminuyó el saldo a favor inicialmente liquidado y devuelto. Sin embargo, no hace parte de la base para liquidar los intereses moratorios, ya que éstos no se causan sobre las sanciones, por expresa disposición legal (art. 634 del E.T.).

En el caso, en la declaración inicial (24abr07) la actora liquidó un saldo a favor de **\$248.793.000**, suma que, por solicitud de la contribuyente, la Administración devolvió mediante la Resolución N°4029 del 7 de junio de 2007. Luego, la actora presentó declaración de corrección (05ago08) disminuyendo el saldo a favor a \$247.358.000 y pagó un total de \$1.925.000, por concepto de mayor impuesto (\$1.214.000), sanción por corrección (\$221.000) e intereses moratorios (\$490.000).

Posteriormente (08ago08), radicó proyecto de corrección aumentando el saldo a favor a \$263.120.000 que la Administración aceptó mediante la liquidación oficial de corrección N°300642008000674 de 9 de septiembre de 2008, modificada por la **liquidación oficial de revisión N°900002 del 23 de junio de 2009**, en la que determinó un saldo a pagar de \$95.451.000.

Esta liquidación fue demandada en acción de nulidad y restablecimiento del derecho ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca que, mediante sentencia del 2 de febrero del 2012, anuló parcialmente y practicó liquidación en la que determinó un saldo a favor de \$119.985.000. Apelada la decisión esta Corporación, en sentencia del 13 de marzo de 2014, la modificó en el sentido de fijar el saldo a favor en la suma de **\$149.269.000**.

El cuadro siguiente muestra los datos que interesan para determinar el valor pagado en exceso, toda vez que el saldo a favor devuelto por la Administración fue liquidado en la declaración privada inicial, denunció corregido para disminuir saldo a favor y luego modificado por sentencia que, al definir el proceso en el que se discutía la legalidad de los actos de determinación, fijó el saldo a favor, así:

Ítems	Saldo a favor devuelto	Corrección que disminuyó el saldo a favor	Liquidación Judicial
Impuesto sobre la renta líquida gravable	492.507.000	493.611.000	519.291.000
Impuesto neto de renta	492.507.000	493.611.000	519.291.000
Sobretasa	49.251.000	49.361.000	51.929.000
Total impuesto a cargo	541.758.000	542.972.000	571.220.000
Anticipo	45.266.000	45.266.000	45.266.000
Total retenciones	745.285.000	745.285.000	745.285.000
Sanciones	0	221.000	70.062.000
Saldo a favor	248.793.000	247.358.000	149.269.000

En consecuencia, la diferencia entre el saldo a favor de la declaración privada (\$247.358.000) y el saldo a favor liquidado por esta Sección en la sentencia del 13 de marzo del 2014 (\$149.269.000) arroja la cifra de \$98.089.000 que devolvió en exceso la Administración y que se ordenará a la actora reintegrar. Este valor, que comprende tanto el mayor impuesto a cargo (\$28.248.000) como la sanción por inexactitud (\$70.062.000), fue aprovechado por la sociedad, sin que tuviera derecho a ello, y, por tanto, debe ser reintegrado al Estado.

No obstante, los intereses de mora deben liquidarse únicamente sobre el mayor impuesto a cargo determinado en la sentencia de segunda instancia (\$28.248.000), desde la fecha en que la Administración ordenó la devolución del saldo a favor, esto es, desde el 7 de junio de 2007, hasta la fecha en que se efectúe el pago.

El monto de la sanción por devolución improcedente corresponderá al incremento del 50% del valor de los intereses moratorios correspondientes, como lo dispone el artículo 670 del E.T.

Por las razones expuestas, se modificará el ordinal segundo de la sentencia apelada, para fijar el valor que la demandante debe reintegrar.

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:

1. MODIFÍCASE el ordinal segundo de la sentencia apelada, por las razones expuestas en la parte considerativa, el cual quedará así:

“SEGUNDO. En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho, ordénase a **SANOPI PASTEUR S.A.** (i) **Reintegrar** la suma de NOVENTA Y OCHO MILLONES OCHENTA Y NUEVE MIL PESOS (\$98.089.000) MONEDA LEGAL devuelta por la Administración en exceso. (ii) **Pagar los intereses moratorios** que correspondan sobre el mayor impuesto determinado, en la suma de \$28.248.000, en la sentencia de esta Sección del 13 de marzo de 2014, liquidados a partir del 7 de junio de 2007, fecha en que se efectuó la devolución del saldo a favor y hasta el reintegro de las sumas debidas, a la tasa que corresponda, y (iii) **Pagar** un valor igual al 50% de *los intereses moratorios que correspondan*, por concepto de sanción por devolución improcedente.

2. CONFÍRMASE en lo demás la sentencia apelada.

RECONÓCESE personería a la doctora DIANA PATRICIA GARCÍA NORIEGA, como apoderada de la demandada, en los términos del memorial que está a folio 385 del cuaderno principal.

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

La anterior providencia fue considerada 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