

**PLIEGO DE CARGOS - Noción / SANCION - Se debe imponer por los mismos hechos planteados en el pliego de cargos, so pena de violar el debido proceso del administrado / ERROR ARITMETICO - Noción. No se configura cuando se modifica la base de liquidación de la sanción por devolución improcedente, por auto aclaratorio del pliego de cargos, para incluir en ella la sanción por inexactitud / BASE DE LIQUIDACION DE LA SANCION POR DEVOLUCION IMPROCEDENTE - Su modificación, en auto aclaratorio del pliego de cargos, para incluir la sanción por inexactitud, no genera la nulidad del acto sancionatorio si se cumple el procedimiento legalmente previsto para la imposición de la sanción**

La actora alega que la Administración violó el debido proceso porque, mediante auto aclaratorio, modificó sustancialmente la base de la sanción propuesta en el pliego de cargos. Además, porque no existe error aritmético que justifique la inclusión del monto de la sanción por inexactitud dentro de dicha base. Pues bien, el pliego de cargos es la imputación que hace la Administración al contribuyente, la cual debe ser conocida por éste para ejercer su derecho de defensa. El artículo 670 del E.T. señala que la DIAN debe dar traslado al contribuyente del pliego de cargos de la sanción por devolución y/o compensación improcedente, por el término de un mes. La Sala ha precisado que las sanciones deben imponerse por los mismos hechos planteados en el pliego de cargos, pues si se sanciona por hechos distintos, se desconoce el debido proceso, dado que el administrado no tiene la oportunidad de ejercer su derecho de defensa [...] Así, pues, no obstante haber excluido inicialmente la sanción por inexactitud de la base de liquidación de la sanción, la DIAN procedió a incluirla en el auto aclaratorio, lo que implicó un cambio sustancial de la base propuesta en el pliego de cargos que no puede considerarse como error aritmético, pues éste se refiere a equivocaciones derivadas de una operación matemática que no alteren los fundamentos jurídicos que sirvieron de base para adoptar la decisión, según el artículo 866 del Estatuto Tributario. En un caso similar, la Sala señaló que la modificación de la base de liquidación de la sanción por devolución y/o compensación improcedente por auto aclaratorio del pliego de cargos, para incluir la sanción por inexactitud, no corresponde a la corrección de un error aritmético. Sin embargo, precisó que dicha circunstancia no genera la nulidad de los actos sancionatorios acusados [...] Así pues, la modificación, por auto aclaratorio, de la base de liquidación de la sanción propuesta en el pliego de cargos no violó el debido proceso a la actora, pues dicha modificación fue anterior a la imposición de la sanción. Además, la modificación al pliego de cargos, mediante auto aclaratorio, no implica imponer una sanción por hechos distintos a los propuestos en el pliego, pues el auto aclaratorio hace parte de éste y ambos antecedieron a la sanción. Igualmente, el auto aclaratorio del pliego de cargos fue notificado a la demandante en debida forma, por lo que conocía con antelación la integridad del mencionado acto y, la DIAN le dio expresamente la oportunidad de responder dicho auto.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 866

**NOTA DE RELATORIA:** La síntesis del caso es la siguiente: Se estudió la legalidad de los actos por los que la DIAN sancionó a la Compañía Colombiana de Cerámica S.A. por compensación improcedente del saldo a favor liquidado en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2002. La Sala revocó la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca que anuló dichos actos y, en su lugar, los anuló parcialmente y fijó la suma a reintegrar, teniendo en cuenta el fallo de esta Corporación que negó la nulidad de los actos que determinaron el tributo 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 generados por la devolución y/o compensación improcedente, porque, por expresa disposición legal (art. 634 E.T.), ellos no se causan sobre sanciones. Señaló que si bien la modificación de la base de liquidación de la sanción por devolución improcedente, por auto aclaratorio del pliego de cargos, para incluir en ella la sanción por inexactitud, no corresponde a la corrección de un error aritmético, esa circunstancia no daba lugar a anular el acto sancionatorio porque no se desconoció el procedimiento aplicable para su expedición, en la medida en que el auto aclaratorio hace parte del pliego de cargos y se refiere a los mismos hechos, además de que ambos antecedieron a la sanción y se notificaron a la demandante en debida forma, es decir que ésta tuvo la oportunidad de responderlos, de modo que no se le violó el debido proceso.

**NOTA DE RELATORIA:** Sobre la modificación de la base de liquidación de la sanción por devolución improcedente, por auto aclaratorio del pliego de cargos, que no genera nulidad del acto sancionatorio, se reitera la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 16 de junio de 2011, Radicación 25000-23-27-000-2007-00112-01(17998), M.P. William Giraldo Giraldo.

#### **NULIDAD POR FALSA MOTIVACION - Presupuestos. Improcedencia**

La Sala ha precisado que para que prospere la nulidad de un acto administrativo por falsa motivación, debe demostrarse la ocurrencia de algunos de los siguientes supuestos: a) Que los hechos que la Administración tuvo en cuenta como motivos determinantes de la decisión no estuvieron debidamente probados dentro de la actuación administrativa. b) Que la Administración omitió tener en cuenta hechos que sí estaban demostrados y que si hubiesen sido considerados habrían conducido a una decisión sustancialmente diferente. En este caso, si bien al resolver el recurso de reconsideración la DIAN hizo un estudio acerca del término para expedir la resolución sanción, también analizó el alcance del auto aclaratorio del pliego de cargos, la supuesta nulidad por no valorarse la respuesta a éste, e igualmente la base de la sanción y el cálculo de los intereses de mora, para lo cual se basó en las pruebas que había en el expediente. En consecuencia, frente al aspecto planteado por la actora los actos demandados no están falsamente motivados.

**NOTA DE RELATORIA:** Sobre los presupuestos para que se configure la nulidad por falsa motivación se reitera la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 15 de marzo de 2012, Radicación 47001-23-31-000-2010-000-31-01(18757), M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

#### **PERSONAS JURIDICAS - La representación legal se demuestra con el certificado de existencia y representación legal expedido por la Cámara de Comercio / REPRESENTACION LEGAL DE PERSONAS JURIDICAS - Su prueba es solemne**

De acuerdo con los artículos 555 y 556 del Estatuto Tributario, las personas jurídicas pueden actuar a través de su representante legal, calidad que se demuestra con el certificado de existencia y representación legal, expedido por la cámara de comercio. Sobre la prueba de la representación legal de las personas jurídicas, la Corte Constitucional, precisó lo siguiente: ***“3. El certificado de existencia y representación legal es prueba necesaria para acreditar la representación legal de una persona jurídica privada. La calidad de representante legal de una persona jurídica no se puede probar a través del medio que libremente se escoja. El Código de Comercio en su artículo 117 consagra: “(...) Para probar la representación de una sociedad bastará la certificación de la***

cámara respectiva, con indicación del nombre de los representantes, de las facultades conferidas a cada uno de ellos en el contrato y de las limitaciones acordadas a dichas facultades, en su caso” *Como se observa, al consagrar esta forma particular de probar la representación legal de una sociedad, se limita la libertad probatoria de quien desee acreditar tal hecho. En efecto, se trata de una prueba solemne sin la cual no se tendrá acreditada la facultad para obrar en nombre de la sociedad*” [...] La Sala advierte que el hecho de que la DIAN no tuviera en cuenta la respuesta al pliego de cargos por no haberse acreditado en debida forma la representación legal, no implica violación al debido proceso, comoquiera que la Administración dio a la actora la oportunidad de responder el pliego de cargos y era una carga suya acreditar la representación legal.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 555 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 556 / CODIGO DE COMERCIO - ARTICULO 117

**NOTA DE RELATORIA:** Sobre la prueba de la representación legal de las personas jurídicas se cita la sentencia T-328 de 2002 de la Corte Constitucional.

**SANCION POR DEVOLUCION Y O COMPENSACION IMPROCEDENTE - Conceptos que comprende / SANCION POR DEVOLUCION Y O COMPENSACION IMPROCEDENTE - El procedimiento para imponerla es autónomo e independiente del de determinación del impuesto, pero del resultado de éste depende la existencia de la sanción / SANCION POR DEVOLUCION IMPROCEDENTE - Procede su anulación cuando la determinación oficial es anulada en sentencia judicial / SANCION POR DEVOLUCION IMPROCEDENTE - Procede cuando se confirma la liquidación oficial de revisión o cuando ésta se anula parcialmente**

[...] el artículo 670 del Estatuto Tributario, que consagra la sanción por devolución y/o compensación improcedente, dispone lo siguiente [...] De la norma transcrita se advierte que el contribuyente a quien se le haya devuelto una suma en exceso por concepto de saldo a favor, está sujeto a la sanción por devolución y/o compensación improcedente que consiste en: 1. El reintegro de las sumas devueltas o compensadas en exceso. 2. El pago de los intereses moratorios que correspondan, esto es, los causados sobre los impuestos debidos. 3. El pago de la sanción propiamente dicha, es decir, el incremento de los intereses de mora en un cincuenta por ciento (50%). Para la imposición de la sanción por devolución y/o compensación improcedente la ley contempla un procedimiento autónomo e independiente del aplicable para la determinación oficial del impuesto. No obstante, la existencia del proceso sancionatorio depende del proceso liquidatorio, ya que para imponer la sanción es requisito *sine qua non* la notificación previa de la liquidación oficial de revisión que modifica o rechaza el saldo a favor devuelto o compensado. Sobre este punto, la Sala ha precisado que si la liquidación oficial de revisión sometida a control jurisdiccional es declarada nula, desaparece el supuesto de hecho que sirve de fundamento a la sanción por devolución y/o compensación improcedente y, en consecuencia, también procede la nulidad de la sanción. Ello no significa que los dos procesos, el de determinación y el sancionatorio, se confundan, sino que se parte del reconocimiento de los efectos que el primero tiene en el segundo, pues aunque dichos procesos son diferentes y autónomos, se reconoce el efecto que el proceso de determinación del impuesto tiene sobre el sancionatorio y la correspondencia que debe existir entre ambas decisiones. Así, la anulación definitiva de los actos de determinación oficial del tributo implica que el contribuyente tenía derecho a la devolución del saldo a favor declarado, por lo que desaparecería el supuesto de hecho de la sanción. Por su parte, la confirmación o anulación parcial de la liquidación de revisión significa que

el contribuyente utilizó dineros que pertenecían a la Administración y que debe reintegrarlos, por lo cual procede la sanción del artículo 670 del Estatuto Tributario.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 670

**NOTA DE RELATORIA:** Sobre los conceptos que comprende la sanción por devolución improcedente se reitera la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 13 de septiembre de 2012, Radicación 25000-23-27-000-2007-00091-01(18001), M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas y en relación con los efectos de la anulación de la liquidación oficial sobre la sanción por devolución improcedente se citan las sentencias de 19 de julio de 2002, Radicados 12866 y 12934, M.P. Ligia López Díaz; 28 de abril de 2005, Radicación 14149, M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié; 28 de junio de 2007, Radicados 14763 y 15765 (acumulados), M.P. Héctor J. Romero Díaz y 24 de septiembre de 2009, Radicación 25000-23-27-000-2003-00241-01(16954), M.P. Héctor J. Romero Díaz.

**SANCION POR DEVOLUCION Y O COMPENSACION IMPROCEDENTE -**  
**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 reintegro. Conceptos que comprende / 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**

[...] en sentencia del 10 de febrero de 2011, la Sala precisó que como el artículo 634 del Estatuto Tributario sólo prevé la liquidación y pago de intereses moratorios en el pago de impuestos, anticipos y retenciones a cargo del contribuyente, no es pertinente que se liquiden intereses de mora sobre la sanción por inexactitud, pues no lo previó así el artículo 670 ibídem. No obstante, indicó que lo anterior no quiere decir que deba detraerse de la “*suma a reintegrar*”, a que hace alusión el artículo 670 del E.T, el valor de la sanción por inexactitud, porque cuando se confirma judicialmente el monto que en derecho corresponde devolver como saldo a favor de una suma ya devuelta, la compensación que se hace en la liquidación oficial, de la sanción por inexactitud con el saldo a favor es teórica y, por tanto, subsiste la obligación de pagarla. Situación diferente se presenta cuando en el proceso de determinación se levanta la sanción por inexactitud, por cuanto en dicho evento no hay lugar a exigir este concepto como suma a reintegrar. En el mismo orden de ideas, también ha dicho la Sala que en estricto sentido la sanción por devolución improcedente corresponde al *incremento* del 50% de los intereses moratorios que corresponda liquidar y que los intereses que corresponden son los que legalmente se deben liquidar sobre el mayor impuesto liquidado. En consecuencia, el contribuyente debe reintegrar la diferencia del total saldo a favor determinado en su declaración y devuelto por la Administración y el fijado de manera definitiva, suma dentro de la cual se incluye la sanción por inexactitud. Sin embargo, la Administración debe liquidar y pagar intereses de mora y el incremento de estos intereses en un 50%, a título de sanción propiamente dicha, sólo sobre el mayor impuesto determinado, sin incluir la sanción por inexactitud. Es de anotar que *los intereses de mora deben liquidarse “a partir de la fecha de devolución del exceso del saldo a favor y hasta la fecha en que la actora efectivamente reintegre la suma que se le devolvió en exceso”,* como lo ha precisado la Sala.

**NOTA DE RELATORIA:** Sobre la base para liquidar la sanción por devolución y/ o compensación improcedente se reiteran las sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 15 de abril de 2010, Radicación 25000-23-27-000-2002-91637-01(16445), M.P. (E) Martha Teresa Briceño de Valencia y 10 de febrero de 2011, Radicación 25000-23-27-000-2005-00073-01(17909), M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

## **CONSEJO DE ESTADO**

### **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

#### **SECCION CUARTA**

**Consejero ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

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

**Radicación número: 25000-23-27-000-2007-00069-01(19212)**

**Actor: COMPAÑÍA COLOMBIANA DE CERÁMICA S.A.**

**Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN**

#### **FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 14 de octubre de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante la cual accedió a las pretensiones de la demanda.

La parte resolutive de la sentencia apelada dispuso:

***“PRIMERO. DECLÁRASE LA NULIDAD de la Resolución Sanción No. 310642006000034 de 07 de abril de 2006 proferida por la U.A.E. DIAN y la Resolución No. 3106662006000022 de 22 de diciembre de 2006 que confirmó la prenotada resolución.***

***SEGUNDO. Como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho, declárase que la sociedad COMPAÑÍA COLOMBIANA DE CERÁMICA – COLCERÁMICA S.A. no está obligada a pagar suma alguna por concepto de sanción por devolución o compensación improcedente, impuesta en los actos anulados”.***

#### **ANTECEDENTES**

---

<sup>1</sup> Folios 189 a 202 c.p.

El 4 de abril de 2003, COLCERÁMICA S.A. presentó declaración del impuesto sobre la renta y complementarios por el año 2002, en la que liquidó un saldo a favor de \$6.845.354.000<sup>2</sup>.

Por Resolución 608-0699 de 27 de junio de 2003, la DIAN le reconoció el saldo a favor a la contribuyente y ordenó compensar dicha suma con el impuesto sobre las ventas del 2 bimestre de 2003 y retenciones en la fuente de marzo y abril de 2003<sup>3</sup>.

En desarrollo del programa postdevoluciones, la Administración Tributaria profirió la Liquidación Oficial de Revisión 310642005000022 de 15 de febrero de 2005, que disminuyó el saldo a favor a \$5.866.241.000. En consecuencia, determinó un menor saldo a favor de \$979.113.000<sup>4</sup>.

Por Resolución 310662005000095 de 15 de diciembre de 2005, la DIAN confirmó en reconsideración la liquidación oficial de revisión<sup>5</sup>.

La DIAN expidió el pliego de cargos 310632005000061 de 21 de noviembre de 2005, en el que propuso la imposición de la sanción por compensación improcedente sobre una base de \$376.582.000, pues propuso excluir la sanción por inexactitud<sup>6</sup>. El 21 de diciembre de 2005, la demandante dio respuesta al pliego de cargos<sup>7</sup>.

Por auto aclaratorio de 15 de febrero de 2006, la DIAN aclaró "*el error aritmético*" del pliego de cargos en el sentido de que el valor a reintegrar y la base de la sanción es de \$979.113.000, pues incluyó la sanción por inexactitud<sup>8</sup>.

Por Resolución 310642006000034 de 7 de abril de 2006, la DIAN impuso a la demandante sanción por devolución improcedente en la que ordenó el reintegro de \$979.113.000 y el pago de los intereses moratorios sobre dicho valor, aumentados en un 50%<sup>9</sup>.

---

<sup>2</sup> Folio 88 c.a.

<sup>3</sup> Folios 6 a 8 c.a.

<sup>4</sup> Folios 9 a 35 c.a.

<sup>5</sup> Folios 111 a 126 c.a.

<sup>6</sup> Folios 47 a 51 c.a.

<sup>7</sup> Folios 54 a 61 c.a.

<sup>8</sup> Folios 69 a 72 c.a.

Por Resolución 310662006000022 de 22 de diciembre de 2006, notificada el 5 de enero de 2007, la DIAN confirmó en reconsideración la sanción impuesta<sup>10</sup>.

## DEMANDA

En ejercicio de la acción consagrada en el artículo 85 del C.C.A., COLCERÁMICA S.A. solicitó:

*“Con fundamento en las razones de hecho y de derecho que me permito exponer y en las pruebas aducidas, respetuosamente solicito se declare la nulidad de las resoluciones 310642006000034 del 7 de abril de 2006 proferida por el Jefe de la División de Liquidación de la Administración Especial de Impuestos Nacionales de Grandes Contribuyentes de Bogotá y la resolución No. 310662006000022 de Diciembre 22 de 2006 proferida por la División Jurídica Tributaria.*

*Como **restablecimiento del derecho** se declare que Colcerámica S.A. no está obligada a pagar suma alguna por concepto de la sanción por devolución del saldo a favor de la declaración de renta de 1996 (sic)”<sup>11</sup>.*

Invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 29, 209, 228 y 363 de la Constitución Política.
- Artículos 84 y 85 del Código Contencioso Administrativo.
- Artículos 634, 638, 670, 683, 684 y 866 del Estatuto Tributario.

Como concepto de la violación, la demandante propuso los siguientes cargos:

### 1. Violación del debido proceso

De acuerdo con el artículo 638 del Estatuto Tributario, la Administración tiene la obligación de expedir y notificar el pliego de cargos previamente a la imposición de la sanción por devolución y/o compensación improcedente, con el fin de garantizar el derecho de defensa y contradicción del contribuyente. No obstante, una vez expedido y notificado el pliego de cargos, la DIAN está imposibilitada para modificar la sanción propuesta, máxime cuando no existe ningún tipo de error en la determinación de ésta.

---

<sup>9</sup> Folios 80 a 84 c.a.

<sup>10</sup> Folios 129 a 161 c.a.

<sup>11</sup> Folios 2 a 3 c.p.

En efecto, en el pliego de cargos la DIAN señaló que la sanción equivale al monto del mayor impuesto determinado en la liquidación oficial de revisión. Sin embargo, en el auto aclaratorio adicionó la sanción por inexactitud, que no hace parte de la base de la sanción, para lo cual dijo corregir un error aritmético, a pesar de que no había operaciones matemáticas.

Además, la sanción por inexactitud, que fue impuesta el 15 de febrero de 2005 con liquidación oficial de revisión, no podía ser objeto de devolución ni compensación el 27 de junio de 2003, fecha en la que la DIAN compensó el saldo a favor.

En consecuencia, los actos demandados son nulos porque la DIAN modificó sustancialmente la sanción propuesta en el pliego de cargos con la apariencia de un auto aclaratorio que incluyó el monto de la sanción por inexactitud.

De otra parte, la Administración violó el debido proceso porque no tuvo en cuenta la respuesta al pliego de cargos en razón a quien la presentó no acreditó la calidad de representante legal. No obstante, la DIAN tenía acceso al certificado de existencia y representación legal de la actora.

## **2. Falsa motivación de la sanción**

Los actos acusados son ilegales por falsa motivación, pues se fundamentan en hechos y argumentos no planteados en sede gubernativa, en la medida en que la demandante alegó que no es viable la modificación de la sanción propuesta en el auto aclaratorio del pliego de cargos, mientras que la DIAN sostuvo que no existió extemporaneidad en la notificación de la resolución sanción.

## **3. El acto sancionatorio está en discusión**

Las resoluciones demandadas desconocen los principios que gobiernan las actuaciones administrativas, porque exigen el reintegro de un saldo a favor que se discute en la vía jurisdiccional, así como el pago de los intereses de mora, incrementados en el 50%, que se liquidan sobre una base que incluye la sanción por inexactitud.

Según el artículo 670 del E.T., la Administración no puede iniciar proceso de cobro de la devolución, los intereses y la sanción hasta tanto se resuelva la vía

gubernativa o la acción contencioso administrativa ejercida por el contribuyente o responsable contra los actos de determinación del impuesto.

Teniendo en cuenta que los actos administrativos mediante los cuales se determinó el impuesto y se modificó el saldo a favor fueron demandados en acción de nulidad y restablecimiento del derecho, la procedencia de la actual *litis* depende de las resultas del proceso contra los actos de determinación oficial.

Como la DIAN impuso la sanción por devolución improcedente antes de conocer la decisión sobre la legalidad de la liquidación oficial de revisión, desconoció los principios de legalidad, justicia y equidad tributaria, al igual que el derecho al debido proceso, pues no tiene certeza sobre la legalidad de dicha liquidación, que, finalmente, puede ser anulada por la jurisdicción, evento en el cual la sanción carece de fundamento legal.

En caso de que no se anule la liquidación oficial de revisión y deban reintegrarse el mayor impuesto y la sanción por inexactitud, sobre ésta no deben pagarse intereses de mora, porque sobre las sanciones no se causan intereses de mora.

### **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La DIAN solicitó no acceder a las pretensiones de la demanda con los argumentos que se resumen a continuación<sup>12</sup>:

Las causales de nulidad previstas en el artículo 730 del E.T. se predicán respecto de los actos de liquidación de impuestos y resolución de recursos, pero no de las resoluciones que imponen sanciones. Y, las nulidades del artículo 84 del C.C.A., en lo que atañe a los actos definitivos que ponen fin a una actuación administrativa.

De la demanda se infiere que el acto cuya nulidad se solicita es el pliego de cargos, lo que resulta improcedente porque es un acto de trámite. Sin embargo, se impugna la extemporaneidad de la resolución sanción por la presunta extemporaneidad del pliego de cargos, por lo que procede un estudio de fondo del asunto planteado.

---

<sup>12</sup> Folios 90 a 97 c.p.

El artículo 670 del E.T. dispone que el término para imponer la sanción empieza a correr desde el momento en que se notifica la liquidación oficial de revisión. Por su parte, el artículo 638 ibídem prevé que si la sanción se impone por resolución independiente, el término empieza a correr a partir de la fecha en que se presentó la declaración de renta o de ingresos y patrimonio del periodo durante el cual ocurrió la irregularidad sancionable.

La Administración impuso sanción por devolución improcedente el 7 de abril de 2006, es decir, dentro de los dos años siguientes a la fecha de notificación de la liquidación de revisión, en consecuencia, no existe extemporaneidad en la sanción.

Es equivocada la interpretación de la actora al considerar que para imponer la sanción al contribuyente debe encontrarse en firme la liquidación de revisión, pues el artículo 670 del E.T. solamente exige como requisito para proferir sanción, la notificación previa de la liquidación que rechace o modifique el saldo a favor determinado en la declaración privada.

Los procesos de determinación del tributo y sancionatorio son independientes, dado que en el primero se pretende modificar o rechazar el saldo a favor y culmina con la liquidación oficial de revisión, mientras que el segundo pretende castigar las infracciones contempladas en las normas tributarias, previa expedición del pliego de cargos.

Los actos administrativos que determinaron el impuesto a cargo y la improcedencia del saldo a favor no han sido anulados, por lo que la sanción fue expedida de conformidad con la ley, en la medida en que la sola notificación del acto liquidatorio es suficiente para considerar improcedente la compensación e imponer la sanción.

De otra parte, no existe falsa motivación en los actos acusados comoquiera que el auto aclaratorio del pliego de cargos se expidió para corregir un error de resultado que no modifica los factores o elementos que componen la operación aritmética, con el fin de aclarar la cuantía fijada como valor a reintegrar y base de la sanción por compensación improcedente.

La respuesta al pliego de cargos no fue valorada porque no se acreditó la calidad de representante legal de la actora para tener legitimación para actuar en sede gubernativa.

En esas condiciones, se encuentra ajustada a derecho la sanción impuesta a la actora por compensación improcedente más los intereses aumentados en un 50%.

### **SENTENCIA APELADA**

El Tribunal accedió a las pretensiones de la demanda por las siguientes razones<sup>13</sup>:

De conformidad con el artículo 670 del E.T. cuando se rechaza el saldo a favor que fue objeto de devolución a la actora, la Administración debe exigir el reintegro del saldo a favor solicitado en exceso, más los intereses de mora, aumentados en un 50%.

Los procesos de determinación del impuesto y sancionatorio son diferentes e independientes entre sí, en la medida en que el primero modifica la declaración privada y el segundo ordena el reintegro de las sumas devueltas o compensadas en forma improcedente.

En efecto, el Consejo de Estado ha precisado que la actuación administrativa relacionada con el reintegro de la devolución y/o compensación efectuada y la correspondiente al proceso de determinación oficial del tributo, son dos trámites distintos y autónomos aun cuando la orden de reintegro se apoye en la actuación de revisión<sup>14</sup>.

Por sentencia del 30 de septiembre de 2009 (proceso 2006-00818-01), el Tribunal declaró la nulidad de los actos administrativos por medio de los cuales se determinó el impuesto sobre la renta y complementarios del año 2002.

En consecuencia, no resulta ajustado a derecho que se mantenga la sanción por compensación improcedente a cargo de la actora, toda vez que los actos que determinaron el impuesto desaparecieron del ordenamiento jurídico.

---

<sup>13</sup> Folios 189 a 202 c.p.

<sup>14</sup> Sentencia del 11 de noviembre de 2009, Exp. 16708, C.P. Héctor Romero Díaz.

Por lo anterior, el tribunal anula los actos acusados y se releva de estudiar los demás cargos de nulidad expuestos en el libelo de la demanda.

### **RECURSO DE APELACIÓN**

La **demandada** interpuso recurso de apelación con los argumentos que a continuación se sintetizan<sup>15</sup>:

De acuerdo con los artículos 66 del Código Contencioso Administrativo y 331 del Código de Procedimiento Civil, los actos administrativos son obligatorios mientras no hayan sido anulados por la jurisdicción contencioso administrativa por sentencia debidamente ejecutoriada.

A pesar de la independencia de los procesos de determinación del impuesto y el sancionatorio, ante la declaratoria de nulidad, por sentencia del 30 de septiembre de 2009, de los actos mediante los cuales la DIAN modificó el saldo a favor liquidado por el contribuyente en su denuncia privado, operaría el decaimiento de los actos por los que se impuso a la demandante sanción por compensación improcedente.

Sin embargo, la sentencia fue apelada ante el Consejo de Estado y se encuentra al despacho para fallo. Por tanto, al no encontrarse en firme la declaratoria de nulidad, se entiende que no ha sido desvirtuada la presunción de legalidad de los actos por los que se determinó el impuesto, los cuales se encuentran vigentes y son de obligatorio cumplimiento.

Los actos administrativos demandados fueron expedidos con observancia de los supuestos establecidos en el artículo 670 del E.T., pues por liquidación oficial de revisión la DIAN modificó el saldo a favor objeto de compensación y dentro de los dos años siguientes a la notificación de este acto, profirió la resolución sanción por compensación improcedente.

La firmeza del acto liquidatorio no es requisito de procedencia de la sanción en comentario, teniendo en cuenta el término perentorio concedido por el legislador para la imposición de ésta (2 años contados a partir de la notificación de la liquidación oficial de revisión). Si se aceptara la tesis de la actora, implicaría la pérdida de la facultad sancionatoria de la Administración, por cuanto por el tiempo

que se requiere para agotar las vías gubernativa y judicial, ya habría transcurrido el término señalado para el ejercicio de dicha facultad.

Los actos administrativos que determinaron el impuesto a cargo y la improcedencia del saldo a favor no han sido anulados por sentencia debidamente ejecutoriada, por lo que no procede el decaimiento de los actos sancionatorios.

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La **demandante** reiteró los argumentos de la demanda<sup>16</sup>.

La **demandada** reiteró los planteamientos de la contestación y del recurso de apelación<sup>17</sup>.

El **Ministerio Público** solicitó la suspensión del proceso hasta que se adopte una decisión definitiva en el expediente adelantado contra la liquidación oficial de revisión y la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, pues en éste se controvierte el rechazo del saldo a favor que motivó la sanción por compensación improcedente<sup>18</sup>.

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

La Sala decide sobre la legalidad de los actos por los cuales la DIAN impuso a COLCERÁMICA S.A. sanción por compensación improcedente del saldo a favor de la declaración de renta y complementarios del año gravable 2002. En concreto, precisa si debe mantenerse la sanción y si procede la suspensión del proceso por prejudicialidad.

En cuanto a la suspensión del proceso solicitada por el Ministerio Público, se precisa que por auto de Sala Unitaria de 14 de marzo de 2014, se negó la solicitud<sup>19</sup>. Lo anterior, debido a que el 6 de diciembre de 2012, la Sección profirió sentencia definitiva dentro del proceso donde se discutía la legalidad de los actos

---

<sup>15</sup> Folios 204 a 210 c.p.

<sup>16</sup> Folios 227 a 228 c.p.

<sup>17</sup> Folios 233 a 238 c.p.

<sup>18</sup> Folios 229 a 232 c.p.

<sup>19</sup> Folios 252 y 252 vto. c.p.

por los cuales la DIAN modificó la declaración privada de renta del año gravable 2002<sup>20</sup>.

En consecuencia, lo que en dicha providencia se decidió debe tenerse en consideración para fallar este asunto, pues la sanción por compensación improcedente se impuso con base en los actos oficiales de determinación del impuesto por el período en mención.

En el caso en estudio, se encuentran probados los siguientes hechos:

- El 4 de abril de 2003, COLCERÁMICA S.A. presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2002, en la que liquidó un saldo a favor \$6.845.354.000<sup>21</sup>, de los cuales fueron compensados \$2.730.943.000 con el impuesto sobre las ventas del 2 bimestre de 2003 y \$4.114.411.000 con la retención en la fuente de marzo y abril de 2003<sup>22</sup>.
- Por Liquidación Oficial de Revisión 310642005000022 de 15 de febrero de 2005, la DIAN disminuyó el saldo a favor a \$5.866.241.000<sup>23</sup> y por Resolución 310662005000095 de 15 de diciembre de 2005, la DIAN la confirmó en reconsideración<sup>24</sup>.

Con base en la modificación de la declaración privada, por Resolución 310642006000034 de 7 de abril de 2006, la DIAN sancionó a la actora por compensación improcedente<sup>25</sup>, acto que se confirmó en reconsideración por Resolución 310662006000022 de 22 de diciembre de 2006<sup>26</sup>.

- En sentencia del 30 de septiembre de 2009, dictada dentro del proceso 2006-00818, el Tribunal anuló los actos de determinación oficial que modificaron la declaración privada de renta y complementarios del año gravable 2002 y declaró la firmeza de dicha declaración<sup>27</sup>.

---

<sup>20</sup> Radicado 25000-23-27-000-2006-00818-01 [18049], C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

<sup>21</sup> Folio 88 c.a.

<sup>22</sup> Mediante Resolución 608-0699 de 27 de junio de 2003 - Folios 6 a 8 c.a.

<sup>23</sup> Folios 9 a 35 c.a.

<sup>24</sup> Folios 111 a 126 c.a.

<sup>25</sup> Folios 80 a 84 c.a.

<sup>26</sup> Folios 129 a 161 c.a.

- En sentencia del 6 de diciembre de 2012, dictada dentro del proceso 2006-00818 (18049), la Sala revocó la decisión del *a quo* y, en su lugar, negó las pretensiones de la demanda<sup>28</sup>.

Con base en los hechos probados, la Sala resuelve los cargos en el orden propuesto en la demanda, pues advierte que ha de revocar el fallo apelado, dado que, como se precisó, debe tenerse en cuenta la sentencia de la Sección que negó la nulidad de los actos de determinación oficial con base en los cuales se sancionó a la actora por compensación improcedente.

## **1. Violación del derecho al debido proceso**

### **1.1. Improcedencia de la modificación de la sanción propuesta en el pliego de cargos**

La actora alega que la Administración violó el debido proceso porque, mediante auto aclaratorio, modificó sustancialmente la base de la sanción propuesta en el pliego de cargos. Además, porque no existe error aritmético que justifique la inclusión del monto de la sanción por inexactitud dentro de dicha base.

Pues bien, el pliego de cargos es la imputación que hace la Administración al contribuyente, la cual debe ser conocida por éste para ejercer su derecho de defensa<sup>29</sup>. El artículo 670 del E.T. señala que la DIAN debe dar traslado al contribuyente del pliego de cargos de la sanción por devolución y/o compensación improcedente, por el término de un mes.

La Sala ha precisado que las sanciones deben imponerse por los mismos hechos planteados en el pliego de cargos, pues si se sanciona por hechos distintos, se desconoce el debido proceso, dado que el administrado no tiene la oportunidad de ejercer su derecho de defensa<sup>30</sup>.

En el presente caso, en el pliego de cargos la DIAN señaló lo siguiente<sup>31</sup>:

---

<sup>27</sup> Folios 158 a 175 c.p.

<sup>28</sup> Exp. 18037, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Verificado en el Sistema Siglo XIX.

<sup>29</sup> En similar sentido, se ha pronunciado la Sala, entre otras, en sentencias de 6 de agosto de 1998, C.P. doctor Delio Gomez Leyva, Exp. 9886, 14 de abril de 2000, C.P. doctor Germán Ayala Mantilla, 2 de noviembre de 2001, C.P. doctora Ligia López, Exp. 12283 .

<sup>30</sup> *Ibíd*em

<sup>31</sup> Folios 47 a 51 c.a.

*“(…) la sociedad COMPAÑÍA COLOMBIANA DE CERÁMICA S.A. COLCERÁMICA S.A., NIT 860,002,536 incurrió en el hecho sancionable establecido en el artículo 670 del Estatuto Tributario, toda vez que el valor del saldo a favor arrojado en la declaración de Renta y Complementarios por el año gravable 2002, por valor de \$6.845.354.000, compensado mediante resolución No. 608 – 699 de fecha 27 de junio del 2003, [...] fue encontrado improcedente por la Administración, en virtud de haberse practicado la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642005000022 del 15 de febrero de 2005, contra la cual se interpuso Recurso de Reconsideración el 6 de mayo de 2005, encontrándose pendiente de fallo según reporte del 21 de noviembre del 2005, visible a folio 45 del expediente.*

*Por lo anterior la sociedad se encuentra incurso en los preceptos previstos en el artículo 670 del ordenamiento tributario, razón por la cual debe reintegrar la suma de \$376.582.000 como menor valor del saldo a favor, más el pago de los intereses moratorios a que hay lugar liquidados sobre el valor a reintegrar a la tasa vigente al momento del pago, aumentados estos últimos en un cincuenta por ciento (50%)”.*

Posteriormente, profirió auto aclaratorio del pliego de cargos, en el que precisó que<sup>32</sup>:

*“[...] por error aritmético (yerro de orden numérico) tanto en el Pliego de Cargos como en su memorando explicativo (numeral 2 Cargos), se incurrió en un yerro de resultado al establecer la base de la sanción por improcedencia de la devolución fijada en el Pliego de Cargos No. 310632005000061 del 21 de noviembre de 2005.*

*De conformidad con lo dispuesto en el artículo 866 del estatuto tributario se corrige de oficio el error aritmético cometido en el cálculo de la base de la sanción por improcedencia de la devolución.*

*Se aclara que la cuantía fijada como base de la sanción de improcedencia de la devolución es realmente de \$979.113000 y no de \$376.582.000, como se indicó en el Pliego de Cargos No 310632005000061 del 21 de noviembre de 2005, pues la base de la sanción por improcedencia en la devolución es la simple diferencia entre el saldo a favor de la declaración privada No. 7071250747031 del 04 de abril de 2003 (\$6.845.354.000) y el saldo a favor definitivo determinado en la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642005000022 del 15 de febrero de 2005 (\$5.866.241.000) para una diferencia de \$979.113.000 (...).”*

Así, pues, no obstante haber excluido inicialmente la sanción por inexactitud de la base de liquidación de la sanción, la DIAN procedió a incluirla en el auto aclaratorio, lo que implicó un cambio sustancial de la base propuesta en el pliego de cargos que no puede considerarse como error aritmético, pues éste se refiere a equivocaciones derivadas de una operación matemática que no alteren los fundamentos jurídicos que sirvieron de base para adoptar la decisión, según el artículo 866 del Estatuto Tributario<sup>33</sup>.

<sup>32</sup> Folios 69 a 72 c.a.

<sup>33</sup> **ARTICULO 866. CORRECCIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS Y LIQUIDACIONES PRIVADAS.** Podrán corregirse en cualquier tiempo, de oficio o a petición de parte, los errores

En un caso similar, la Sala señaló que la modificación de la base de liquidación de la sanción por devolución y/o compensación improcedente por auto aclaratorio del pliego de cargos, para incluir la sanción por inexactitud, no corresponde a la corrección de un error aritmético. Sin embargo, precisó que dicha circunstancia no genera la nulidad de los actos sancionatorios acusados, para lo cual sostuvo lo siguiente<sup>34</sup>:

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

[...]

*Las normas que se invocan como vulneradas, artículos 638<sup>35</sup> y 697<sup>36</sup> del Estatuto Tributario, no se refieren a que sólo se pueda expedir un pliego de cargos previamente al acto sancionatorio, como lo aduce el actor. Además, como se indicó en la jurisprudencia citada, las condiciones para imputar válidamente dicha sanción se circunscriben a la oportunidad para imponer la sanción, dos años contados desde la fecha en que se notifique la liquidación de revisión, a que previamente se notifique el pliego de cargos, y a que se le de la posibilidad al contribuyente de dar respuesta al mismo.*

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

---

aritméticos o de transcripción cometidos en las providencias, liquidaciones oficiales y demás actos administrativos, mientras no se haya ejercitado la acción Contencioso - Administrativa.

<sup>34</sup> Sentencia del 16 de junio de 2011, Exp. 17998, C.P. William Giraldo Giraldo.

<sup>35</sup> Artículo 638. PRESCRIPCIÓN DE LA FACULTAD PARA IMPONER SANCIONES. <Artículo modificado por el artículo 64 de la Ley 6 de 1992. El nuevo texto es el siguiente: Cuando las sanciones se impongan en liquidaciones oficiales, la facultad para imponerlas prescribe en el mismo término que existe para practicar la respectiva liquidación oficial. Cuando las sanciones se impongan en resolución independiente, deberá formularse el pliego de cargo correspondiente, dentro de los dos años siguientes a la fecha en que se presentó la declaración de renta y complementario o de ingresos y patrimonio, del período durante el cual ocurrió la irregularidad sancionable o cesó la irregularidad, para el caso de las infracciones continuadas. Salvo en el caso de la sanción por no declarar, de los intereses de mora, y de las sanciones previstas en los artículos 659,659-1 y 660 del Estatuto Tributario, las cuales prescriben en el término de cinco años.

Vencido el término de respuesta del pliego de cargos, la Administración Tributaria tendrá un plazo de seis meses para aplicar la sanción correspondiente, previa la práctica de las pruebas a que hubiere lugar.

<sup>36</sup> **Artículo 697. ERROR ARITMÉTICO.** Se presenta error aritmético en las declaraciones tributarias, cuando:

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

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

Así pues, la modificación, por auto aclaratorio, de la base de liquidación de la sanción propuesta en el pliego de cargos no violó el debido proceso a la actora, pues dicha modificación fue anterior a la imposición de la sanción. Además, la modificación al pliego de cargos, mediante auto aclaratorio, no implica imponer una sanción por hechos distintos a los propuestos en el pliego, pues el auto aclaratorio hace parte de éste y ambos antecedieron a la sanción.

Igualmente, el auto aclaratorio del pliego de cargos fue notificado a la demandante en debida forma, por lo que conocía con antelación la integridad del mencionado acto y, la DIAN le dio expresamente la oportunidad de responder dicho auto<sup>37</sup>. No prospera el cargo.

## **1.2. Nulidad por falsa motivación**

La actora sostiene que la DIAN motivó falsamente los actos acusados, porque mientras que en el recurso de reconsideración alegó que no es viable la modificación de la sanción propuesta en el auto aclaratorio del pliego de cargos, concluyó que no existió extemporaneidad en la notificación de la resolución sanción.

La Sala ha precisado que para que prospere la nulidad de un acto administrativo por falsa motivación, debe demostrarse la ocurrencia de algunos de los siguientes supuestos<sup>38</sup>:

- a) Que los hechos que la Administración tuvo en cuenta como motivos determinantes de la decisión no estuvieron debidamente probados dentro de la actuación administrativa.
- b) Que la Administración omitió tener en cuenta hechos que sí estaban demostrados y que si hubiesen sido considerados habrían conducido a una decisión sustancialmente diferente.

---

<sup>37</sup> Folio 72 c.a.

<sup>38</sup> Sentencia del 15 de marzo de 2012, Exp. 18757, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

En este caso, si bien al resolver el recurso de reconsideración la DIAN hizo un estudio acerca del término para expedir la resolución sanción<sup>39</sup>, también analizó el alcance del auto aclaratorio del pliego de cargos, la supuesta nulidad por no valorarse la respuesta a éste, e igualmente la base de la sanción y el cálculo de los intereses de mora, para lo cual se basó en las pruebas que había en el expediente.<sup>40</sup> En consecuencia, frente al aspecto planteado por la actora los actos demandados no están falsamente motivados. No prospera el cargo.

### **1.3 Nulidad por no valorarse la respuesta del pliego de cargos**

La DIAN no tuvo en cuenta la respuesta al pliego de cargos presentada por Armando Pérez Bernal<sup>41</sup>, que dijo actuar en calidad de representante legal de la actora, puesto que a dicha actuación no acompañó el certificado de existencia y representación legal que acreditaba la calidad en mención.

Al respecto, la actora sostiene que la DIAN debió valorar el escrito en mención porque en el expediente estaba acreditado que quien lo presentaba era su representante legal.

De acuerdo con los artículos 555 y 556 del Estatuto Tributario, las personas jurídicas pueden actuar a través de su representante legal, calidad que se demuestra con el certificado de existencia y representación legal, expedido por la cámara de comercio<sup>42</sup>.

Sobre la prueba de la representación legal de las personas jurídicas, la Corte Constitucional, precisó lo siguiente<sup>43</sup>:

***“3. El certificado de existencia y representación legal es prueba necesaria para acreditar la representación legal de una persona jurídica privada***

<sup>39</sup> Que, según el artículo 670 del Estatuto Tributario, es de dos años contados, a partir de la notificación de la liquidación oficial de revisión que modificó el saldo a favor devuelto o compensado de manera improcedente.

<sup>40</sup> Resolución 310662006000022 de 22 de diciembre de 2006 – Folios 129 a 161 c.a.

<sup>41</sup> Presentada el 21 de diciembre de 2005 – Folios 54 a 65 c.a.

<sup>42</sup> **ARTÍCULO 117. PRUEBA DE LA EXISTENCIA, CLÁUSULAS DEL CONTRATO Y REPRESENTACIÓN DE LA SOCIEDAD.** *La existencia de la sociedad y las cláusulas del contrato se probarán con certificación de la cámara de comercio del domicilio principal, en la que constará el número, fecha y notaría de la escritura de constitución y de las reformas del contrato, si las hubiere; el certificado expresará, además, la fecha y el número de la providencia por la cual se le concedió permiso de funcionamiento y, en todo caso, la constancia de que la sociedad no se halla disuelta.*

*Para probar la representación de una sociedad bastará la certificación de la cámara respectiva, con indicación del nombre de los representantes, de las facultades conferidas a cada uno de ellos en el contrato y de las limitaciones acordadas a dichas facultades, en su caso.”* (Subraya la Sala).

<sup>43</sup> Sentencia T- 328 de 2002

*La calidad de representante legal de una persona jurídica no se puede probar a través del medio que libremente se escoja. El Código de Comercio en su artículo 117 consagra:*

*“(…) Para probar la representación de una sociedad bastará la certificación de la cámara respectiva, con indicación del nombre de los representantes, de las facultades conferidas a cada uno de ellos en el contrato y de las limitaciones acordadas a dichas facultades, en su caso.”*

*Como se observa, al consagrar esta forma particular de probar la representación legal de una sociedad, se limita la libertad probatoria de quien desee acreditar tal hecho. En efecto, se trata de una prueba solemne sin la cual no se tendrá acreditada la facultad para obrar en nombre de la sociedad.”*

Pues bien, en la resolución sanción la DIAN sostuvo que en la respuesta al pliego de cargos “no se encuentra demostrada la calidad para actuar ante la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, […] Por consiguiente, al no encontrarse demostrada la personería para actuar ante la Administración de Impuestos Nacionales, éste (sic) Despacho se abstiene de conocer de fondo la respuesta mencionada y procederá a imponer la sanción propuesta en el Pliego de Cargos No. 310632005000061 del 21 de noviembre de 2005, notificado el 25 de noviembre de 2005, y Auto Aclaratorio No. 310632006000023 del 15 de febrero de 2006, notificado el 23 del mismo mes y año, con los mismos argumentos de hecho y de derecho expuestos en los mencionados actos administrativos”<sup>44</sup>.

La Sala advierte que el hecho de que la DIAN no tuviera en cuenta la respuesta al pliego de cargos por no haberse acreditado en debida forma la representación legal, no implica violación al debido proceso, comoquiera que la Administración dio a la actora la oportunidad de responder el pliego de cargos y era una carga suya acreditar la representación legal.

Asimismo, tuvo la posibilidad de responder el auto aclaratorio del pliego de cargos y anexar a la respuesta, prueba de la representación legal. A su vez, pudo interponer el recurso de reconsideración, en el que alegó que la DIAN debió estudiar la respuesta al pliego de cargos y expuso los demás argumentos por los cuales consideraba que la sanción era ilegal<sup>45</sup>. No prospera el cargo.

## **2. Inclusión de la sanción por inexactitud en la base para determinar la sanción por improcedencia de la devolución o compensación improcedente**

---

<sup>44</sup> Folio 81 c.a.

La actora alega que la base de liquidación de la sanción por compensación improcedente no debe incluir la sanción por inexactitud, toda vez que ésta se fija en el proceso de determinación y el monto de la sanción por inexactitud no fue objeto de devolución o compensación.

Pues bien, el artículo 670 del Estatuto Tributario, que consagra la sanción por devolución y/o compensación improcedente, dispone lo siguiente:

**“Artículo 670 E.T. “Sanción por improcedencia de las devoluciones o compensaciones:** Las devoluciones o compensaciones efectuadas de acuerdo con las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios y sobre las ventas, presentadas por los contribuyentes o responsables, no constituyen un reconocimiento definitivo a su favor. Si la Administración Tributaria dentro del proceso de determinación, mediante liquidación oficial rechaza o modifica el saldo a favor objeto de devolución o compensación, **deberán reintegrarse las sumas devueltas o compensadas en exceso, más los intereses moratorios que correspondan, aumentados estos 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. [...] Para efectos de lo dispuesto en el presente artículo, se dará traslado del pliego de cargos por el término de un mes para responder”.

De la norma transcrita se advierte que el contribuyente a quien se le haya devuelto una suma en exceso por concepto de saldo a favor, está sujeto a la sanción por devolución y/o compensación improcedente que consiste en<sup>46</sup>:

1. El reintegro de las sumas devueltas o compensadas en exceso.
2. El pago de los intereses moratorios que correspondan, esto es, los causados sobre los impuestos debidos.
3. El pago de la sanción propiamente dicha, es decir, el incremento de los intereses de mora en un cincuenta por ciento (50%).

Para la imposición de la sanción por devolución y/o compensación improcedente la ley contempla un procedimiento autónomo e independiente del aplicable para la determinación oficial del impuesto. No obstante, la existencia del proceso sancionatorio depende del proceso liquidatorio, ya que para imponer la sanción es

---

<sup>45</sup> Folios 100 a 109 c.a.

<sup>46</sup> Sentencia de 13 de septiembre de 2012, Exp. 18001, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

requisito *sine qua non* la notificación previa de la liquidación oficial de revisión que modifica o rechaza el saldo a favor devuelto o compensado<sup>47</sup>.

Sobre este punto, la Sala ha precisado que si la liquidación oficial de revisión sometida a control jurisdiccional es declarada nula, desaparece el supuesto de hecho que sirve de fundamento a la sanción por devolución y/o compensación improcedente y, en consecuencia, también procede la nulidad de la sanción. Ello no significa que los dos procesos, el de determinación y el sancionatorio, se confundan, sino que se parte del reconocimiento de los efectos que el primero tiene en el segundo, pues aunque dichos procesos son diferentes y autónomos, se reconoce el efecto que el proceso de determinación del impuesto tiene sobre el sancionatorio y la correspondencia que debe existir entre ambas decisiones<sup>48</sup>.

Así, la anulación definitiva de los actos de determinación oficial del tributo implica que el contribuyente tenía derecho a la devolución del saldo a favor declarado, por lo que desaparecería el supuesto de hecho de la sanción.

Por su parte, la confirmación o anulación parcial de la liquidación de revisión significa que el contribuyente utilizó dineros que pertenecían a la Administración y que debe reintegrarlos, por lo cual procede la sanción del artículo 670 del Estatuto Tributario.

Asimismo, en sentencia del 10 de febrero de 2011, la Sala precisó que como el artículo 634 del Estatuto Tributario sólo prevé la liquidación y pago de intereses moratorios en el pago de impuestos, anticipos y retenciones a cargo del contribuyente, no es pertinente que se liquiden intereses de mora sobre la sanción por inexactitud, pues no lo previó así el artículo 670 *ibídem*<sup>49</sup>.

No obstante, indicó que lo anterior no quiere decir que deba detraerse de la “*suma a reintegrar*”, a que hace alusión el artículo 670 del E.T, el valor de la sanción por inexactitud, porque cuando se confirma judicialmente el monto que en derecho corresponde devolver como saldo a favor de una suma ya devuelta, la

---

<sup>47</sup> Sentencias de 30 de abril y 8 de octubre de 2009, exp. 16777 y 16608, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; 2 y 23 de abril de 2009, exp.16158 y 16205, C.P. Hugo F. Bastidas B; 12 de mayo de 2009 y 15 de abril de 2010, exp. 17601 y 17158, C.P. William Giraldo Giraldo.

<sup>48</sup> Sentencias de 19 de julio de 2002, exps. 12866 y 12934, C. P. Dra. Ligia López Díaz; 28 de abril de 2005, exp.14149 C. P. Juan Ángel Palacio Hincapié; 28 de junio de 2007, exps. 14763 y 15765 (acumulados), CP. Héctor J. Romero Díaz; y de 24 de septiembre de 2009, exp. 16954, C.P. Héctor J. Romero Díaz.

compensación que se hace en la liquidación oficial, de la sanción por inexactitud con el saldo a favor es teórica y, por tanto, subsiste la obligación de pagarla. Situación diferente se presenta cuando en el proceso de determinación se levanta la sanción por inexactitud, por cuanto en dicho evento no hay lugar a exigir este concepto como suma a reintegrar<sup>50</sup>.

En el mismo orden de ideas, también ha dicho la Sala que en estricto sentido la sanción por devolución improcedente corresponde al *incremento* del 50% de los intereses moratorios que corresponda liquidar y que los intereses que corresponden son los que legalmente se deben liquidar sobre el mayor impuesto liquidado<sup>51</sup>.

En consecuencia, el contribuyente debe reintegrar la diferencia del total saldo a favor determinado en su declaración y devuelto por la Administración y el fijado de manera definitiva, suma dentro de la cual se incluye la sanción por inexactitud.

Sin embargo, la Administración debe liquidar y pagar intereses de mora y el incremento de estos intereses en un 50%, a título de sanción propiamente dicha, sólo sobre el mayor impuesto determinado, sin incluir la sanción por inexactitud<sup>52</sup>.

Es de anotar que *los intereses de mora deben liquidarse “a partir de la fecha de devolución del exceso del saldo a favor y hasta la fecha en que la actora efectivamente reintegre la suma que se le devolvió en exceso”,* como lo ha precisado la Sala<sup>53</sup>.

Con base en los hechos probados y teniendo en cuenta que, como se precisó, en sentencia de 6 de diciembre de 2012, exp 18049 la Sala negó la nulidad de los actos que modificaron la declaración de renta de la actora por el año 2002, la demandante debe reintegrar a la DIAN la siguiente suma:

Saldo a favor liquidado por la actora en la declaración de renta por el año 2002	\$6.845.354.000
	\$5.866.241.000

<sup>49</sup> Expediente 17909, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

<sup>50</sup> *Ibíd*em

<sup>51</sup> Sentencia 16445 del 15 de abril de 2010. C.P. (E) Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

<sup>52</sup> Sentencia de 10 de febrero de 2011, exp. 17909 C.P Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

<sup>53</sup> *Ibíd*em

Saldo a favor determinado por la DIAN en la Liquidación oficial de revisión 310642005000022 de 15 de febrero de 2005	
Saldo que resulta indebidamente compensado	<b>\$979.113.000</b>

Igualmente, debe reconocer y pagar a la DIAN intereses de mora sobre el mayor impuesto liquidado (\$376.582.000)<sup>54</sup>, **incrementados en un 50%, a título de sanción propiamente tal**, desde cuando la DIAN le compensó el exceso del saldo a favor y hasta cuando reintegre efectivamente la suma que legalmente debe reintegrar.

Las anteriores razones son suficientes para revocar la sentencia apelada. En su lugar, se declara la nulidad parcial de los actos sancionatorios y se ordena a la actora que reintegre \$979.113.000, como saldo a favor indebidamente compensado y que pague los intereses de mora y, a título de sanción, el incremento de estos intereses en el 50% sobre el mayor impuesto liquidado (\$376.582.000).

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:

1. **DECLÁRASE** la nulidad parcial de la Resolución sanción 310642006000034 de 7 de abril de 2006 y de la Resolución 310662006000022 de 22 de diciembre de 2006, que confirmó en reconsideración el acto recurrido.
2. A título de restablecimiento del derecho **ORDÉNASE** a la actora que reintegre \$979.113.000, como saldo a favor indebidamente compensado y que pague los

<sup>54</sup> Que resulta de restar del total saldo a favor determinado por la actora (\$6.845.354.000) el total saldo a favor determinado por la DIAN (\$5.866.241.000) y la sanción por inexactitud determinada en los actos liquidatorios frente a los cuales la Sala negó las pretensiones de la demanda (\$602.531.000).

intereses de mora y, a título de sanción, el incremento de estos intereses en el 50% sobre el mayor impuesto liquidado (\$376.582.000).

**3. RECONÓCESE** personería a Sandra Patricia Moreno Serrano como apoderada de la DIAN en los términos del poder que está en el folio 255 c.p.

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**  
Ausente con permiso

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**    **CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**