

SANCION POR DEVOLUCION Y O COMPENSACION IMPROCEDENTE - El plazo para imponerla es el previsto en el artículo 670 del Estatuto Tributario y no el del artículo 638 del mismo ordenamiento / SANCION POR DEVOLUCION Y O COMPENSACION IMPROCEDENTE - El plazo de dos años para imponerla es preclusivo e incluye el término de un mes para responder el pliego de cargos

[...] cabe precisar que el término para sancionar previsto en el artículo 670 del Estatuto Tributario (norma especial para la sanción por devolución improcedente) es preclusivo, pues la norma señala que la **“sanción deberá imponerse dentro del término de dos años contados a partir de la fecha en que se notifique la liquidación oficial de revisión”**. Como se desprende de la norma y lo ha reiterado la Sala, para la imposición de la sanción por devolución y/o compensación improcedente la ley contempla un procedimiento autónomo e independiente del que corresponde a la determinación del impuesto. Teniendo en cuenta dicha premisa, mientras que dentro del término para notificar la liquidación oficial de revisión puede ser suspendido, por ejemplo, cuando se practique inspección tributaria de oficio, el plazo para imponer la sanción por devolución o compensación improcedente es único e improrrogable: dos años contados a partir de la notificación de la liquidación oficial de revisión, como lo prevé el artículo 670 del Estatuto Tributario. Frente a la aplicación del artículo 638 del Estatuto Tributario que reclama la actora, la Sala reitera que tratándose de la sanción por improcedencia de las devoluciones, no es aplicable el término para proferir el pliego de cargos a que refiere el artículo 638 del Estatuto Tributario, por la existencia de un plazo especial previsto en artículo 670 ib, que señala lo siguiente: *“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”*. Así pues, la norma transcrita señala un plazo de dos años para imponer la sanción, lapso dentro del cual debe incluirse el término de un mes para responder el pliego de cargos, el cual debe ser notificado previamente al contribuyente. En este caso, como la liquidación de revisión se notificó el 11 de junio de 2009, el término máximo para imponer la sanción era el 11 de junio de 2011. En consecuencia, fue oportuno el pliego de cargos notificado el 25 de febrero de 2010, al igual que la sanción impuesta mediante Resolución Sanción de 3 de septiembre de 2010, notificado el 7 del mismo mes.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 638 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 670

NOTA DE RELATORIA: La síntesis del caso es la siguiente: Petrobras International Braspetro BV Sucursal Colombia demandó la nulidad parcial de los actos por los que la DIAN la sancionó por devolución improcedente del saldo a favor liquidado en la declaración del IVA del 6º bimestre de 2005. La Sala confirmó la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca que anuló parcialmente dichos actos, pero la modificó frente a la suma a reintegrar y la base para liquidar los intereses moratorios. Lo anterior, con fundamento en la sentencia de esta Sección que, en el proceso de determinación del tributo, fijó el saldo a favor definitivo por el periodo en discusión. Al respecto, la Sala señaló que la actora debe reintegrar la diferencia entre el total del saldo a favor determinado en su denuncia privado y devuelto por la administración y el fijado definitivamente en la sentencia, suma en la que se incluye la sanción por inexactitud; que, además, debe liquidar y pagar intereses de mora sobre el mayor impuesto determinado, sin incluir la sanción por inexactitud, más el incremento de los intereses en un 50%, a título de sanción propiamente dicha, los cuales se liquidan desde la devolución del

exceso del saldo a favor hasta la fecha en que efectivamente se reintegre la suma devuelta en exceso. 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 y agregó que el plazo para imponer la sanción por devolución improcedente es el previsto en el art. 670 del E.T. y no el del art. 638 de la misma normativa.

NOTA DE RELATORIA: Sobre el plazo para imponer la sanción por devolución y/o compensación improcedente se reitera la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 29 de agosto de 2002, Radicación 17001-23-31-000-1999-0503-01 (12697), M.P. Ligia López Díaz.

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 / SANCION POR DEVOLUCION IMPROCEDENTE - La anulación parcial de los actos modificatorios del saldo a favor y la fijación de un nuevo saldo implica el reintegro de la diferencia entre lo devuelto según la liquidación privada y el nuevo saldo determinado como consecuencia de la nulidad

El artículo 670 del Estatuto Tributario señala: [...] 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 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 la 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. En suma, dados los efectos que tiene el proceso de determinación sobre el sancionatorio y la correspondencia que debe haber entre ambas decisiones, la nulidad parcial de los actos que modificaron el saldo a favor y la fijación de un nuevo saldo a favor implica reintegrar a la Administración la diferencia entre lo efectivamente devuelto según la liquidación privada y el nuevo saldo a favor determinado como consecuencia de la declaratoria de nulidad de la liquidación oficial de revisión. Como antes se anotó, mediante sentencia definitiva de 3 de julio de 2013, dictada dentro del proceso 25000-23-27-000-2010-00260-01 [19159], la Sala anuló parcialmente los actos demandados y fijó como saldo a favor de IVA por el bimestre 6 de 20052, la suma de \$3.577.733.000. Por tanto, si mediante Resolución 608-0531 del 5 de abril de 2006, la DIAN devolvió a la sociedad \$3.583.651.000 por concepto del saldo a favor y la jurisdicción fijó como saldo a favor del período en discusión la suma de \$3.577.733.000, **el valor que la actora debe reintegrar a la DIAN es \$5.918.000** y no \$258.497.000, como lo determinó dicha entidad en la resolución sanción que se demanda.

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

El a quo declaró la nulidad parcial de los actos demandados porque en la base de liquidación de la sanción por devolución improcedente se incluyó el monto de la sanción por inexactitud, lo que conlleva imponer sanción sobre sanción. La Sala, mediante sentencia del 10 de febrero de 2011, precisó que como el artículo 634 del E.T. 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 ib. Asimismo, 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 correspondía 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 la sanción por devolución improcedente, en estricto sentido,

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 del 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, 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.

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

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

Radicación número: 25000-23-27-000-2011-00325-01(19885)

Actor: PETROBRAS INTERNATIONAL BRASPETRO BV-SUCURSAL COLOMBIA

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por las partes contra la sentencia de 23 de agosto de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta - Subsección B, que decidió:

“PRIMERO. DECLÁRASE la nulidad parcial de los siguientes actos administrativos emanados de la DIAN:

- Resolución Sanción No. 312412010000046 de 3 de septiembre de 2010.
- Resolución del Recurso de Reconsideración No. 900152 de 21 de septiembre de 2011, mediante la cual se confirmó el anterior acto.

SEGUNDO. En consecuencia, y como restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** que la sociedad PETROBRAS INTERNATIONAL BRASPETRO BV – SUCURSAL COLOMBIA está obligada a reintegrar la suma de \$99.422.000 más los intereses moratorios, incrementados en un 50%.

(...)"

ANTECEDENTES

El 5 de abril de 2006, PETROBRAS INTERNATIONAL BRASPETRO BV-SUCURSAL COLOMBIA, en adelante PETROBRAS, solicitó la devolución del saldo a favor de \$3.583.651.000, que arrojó la declaración de IVA correspondiente al sexto bimestre de 2005.

Mediante Resolución 608-0531 de 17 de mayo de 2006, la DIAN ordenó devolver la suma en mención.

Previo requerimiento especial, el 10 de junio de 2009, la DIAN modificó la declaración privada de IVA mediante Liquidación Oficial de Revisión 31241200900034 y determinó el saldo a favor en \$3.325.154.000, es decir, que lo redujo en \$258.497.000.

Previo pliego de cargos¹ y la respuesta correspondiente², la DIAN expidió la Resolución Sanción 312412010000046 de 3 de septiembre de 2010, en la que, con fundamento en el artículo 670 del Estatuto Tributario, ordenó a la actora reintegrar el menor saldo a favor (\$258.497.000) y pagar intereses moratorios sobre esa suma, incrementados en un 50%³.

Por Resolución 900152 de 21 de septiembre de 2011, la DIAN confirmó en reconsideración la sanción por devolución improcedente⁴.

DEMANDA

¹ Fls. 109 a 116 c.p.

² Fls. 117 a 127 c.p.

³ Fls. 129 a 139 c.p.

⁴ Fls. 156 a 163 c.a.

PETROBRAS, en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones:

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

- 1. La Resolución Sanción No. 312412010000046 del 3 de septiembre de 2010, proferida por la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes.*
- 2. La Resolución No. 900152 del 21 de septiembre de 2011, proferida por la Dirección de Gestión Jurídica de la Subdirección de Gestión de Recursos jurídicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por medio de la cual se resolvió el Recurso de Reconsideración interpuesto por mi representada el 20 de octubre de 2010 contra el acto administrativo determinado en el numeral anterior.*

Dichas resoluciones integran la actuación administrativa por medio de la cual la DIAN impuso sanción por devolución improcedente a mi representada por valor de \$258.497.000, correspondiente al supuesto exceso del saldo a favor determinado en la declaración del impuesto sobre las ventas del sexto bimestre del año 2005, más los intereses moratorios incrementados en un 50%.

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

- 1. Que se declare que PETROBRAS no debe reintegrar suma alguna a la DIAN por concepto del saldo a favor determinado en su liquidación privada del impuesto sobre las ventas del sexto bimestre de 2005 que obtuvo en devolución, previa solicitud formal.*
- 2. Que se declare que mi representada no debe pagar a la DIAN los intereses por mora incrementados en el 50% que dicha entidad reclama en los actos administrativos demandados.*
- 3. Que se declare que no son de cargo de PETROBRAS las costas en que incurra la DIAN con relación a la actuación administrativa, ni las de este proceso”.*

Citó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 29, 95 [9], 209 y 363 de la Constitución Política.
- Artículos 634, 638, 670, 746 y 683 del Estatuto Tributario.
- Artículos 2,3, 62 y 64 del Código Contencioso Administrativo.

El concepto de la violación se sintetiza así:

Nulidad de los actos demandados porque el pliego de cargos se expidió por fuera de la oportunidad legal

El artículo 638 del Estatuto Tributario señala que cuando las sanciones se impongan en resolución independiente, deberá formularse pliego de cargos dentro de los dos años siguientes a la fecha en que se presentó la declaración de renta 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.

Para presentar la declaración de renta por el año gravable 2005, la actora tenía plazo hasta el 21 de abril de 2006. Por tanto, los dos años previstos en el artículo 638 ib, vencían el 21 de abril de 2008. Sin embargo, el 23 de febrero de 2010, esto es, por fuera del plazo legal, la DIAN profirió el Pliego de Cargos 312382010000017.

En consecuencia, a la fecha de expedición del pliego de cargos la potestad sancionatoria de la DIAN frente a la sanción contemplada en el artículo 670 del Estatuto Tributario se encontraba prescrita.

Nulidad de los actos demandados por indebida o falsa motivación

La resolución sanción y su confirmatoria carecen de la debida motivación porque no tuvieron en cuenta que a la fecha de expedición de dichos actos la DIAN no había resuelto el recurso de reconsideración interpuesto contra la Liquidación Oficial de Revisión 312412009000034 del 10 de junio de 2009, por medio de la cual se determinó un menor saldo a favor en la declaración de IVA del sexto bimestre de 2005, y que posteriormente fue demandada ante la jurisdicción contencioso administrativa.

La DIAN no motivó adecuadamente los actos administrativos que se demandan pues en estos no fueron observadas todas “las circunstancias de hecho”, dado que existe indeterminación de la conducta descrita en la ley como originadora de sanción, puesto que no se tuvo en cuenta que la liquidación oficial de revisión no era exigible, lo que a su turno constituye otro fundamento de derecho no desvirtuado en el análisis administrativo.

Por tanto, resulta ilegal exigir a la demandante el reintegro de un saldo a favor y los intereses de mora correspondientes incrementados en el 50%, cuando la discusión sobre la procedencia de ese saldo a favor es objeto de estudio en vía

jurisdiccional y puede resultar favorable a la demandante, caso en el cual los actos acusados carecerían de fundamento legal.

En virtud de lo anterior, la calificación de “improcedente” dada a la devolución, compensación o imputación de un saldo a favor, depende de una cuestión previa, como es la firmeza de la liquidación oficial de revisión que modifica el saldo a favor, pues dicha liquidación es la base para la imposición de la sanción por devolución improcedente, razón por la cual si ésta no está en firme, no existe un hecho sancionable en cabeza del contribuyente.

Nulidad de los actos por interpretación indebida de los artículos 670 y 683 del Estatuto Tributario y por falta de aplicación de los artículos 95 (numeral 9º), 209 y 363 de la Constitución Política.

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 economía procesal, eficiencia y celeridad, al igual que la presunción de inocencia, pues no tiene certeza sobre la legalidad de dicha liquidación, que, finalmente, puede ser anulada por la jurisdicción.

Asimismo, 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%, y que se liquidan sobre una base que incluye la sanción por inexactitud, lo que, a su vez, desconoce los principios de proporcionalidad y razonabilidad de las sanciones.

Adicionalmente, la actuación oficial adelantada por la DIAN viola el espíritu de justicia, pues de una errada aplicación de las normas tributarias, se derivan consecuencias adicionales adversas para PETROBRAS, que no se encuentran previstas en normas vigentes.

Nulidad de los actos administrativos por violación al debido proceso y al derecho de defensa

La DIAN inició el proceso sancionatorio cuando PETROBRAS había impugnado la liquidación oficial de revisión. En consecuencia, no puede pensarse en el reintegro

de un saldo a favor que aún se encuentra en discusión, razón por la cual se violó el debido proceso de la actora.

Nulidad por la indebida cuantificación de la sanción por devolución improcedente

La DIAN cuantificó indebidamente la base de la sanción por devolución improcedente, por cuanto para su cálculo tuvo en cuenta una suma que no corresponde íntegramente al menor saldo a favor, sino a la sanción por inexactitud, que no puede ser base para la imposición de la sanción por devolución improcedente, por cuanto se estaría imponiendo una sanción sobre otra, situación que no se encuentra prevista en las normas que la Administración invoca.

Por otra parte, los intereses moratorios incrementados en un 50% de que trata el artículo 670 del Estatuto Tributario como sanción por devolución improcedente, no pueden ser calculados teniendo en cuenta la sanción por inexactitud establecida en el proceso de determinación oficial, sino únicamente la suma que finalmente se considere que fue devuelta de forma improcedente.

Adicionalmente, sobre la suma que la DIAN ordena reintegrar a través de las resoluciones que se demandan, sólo la parte correspondiente al reintegro del impuesto (\$258.497.000) puede generar los intereses de mora, que a manera de sanción exige el artículo 670 del Estatuto Tributario. Sobre la suma que se reintegre, si hay lugar a ello, para efectos de pagar la sanción por inexactitud (\$99.422.000) no se podrán exigir intereses, debido a la imposibilidad jurídica que existe de aplicar intereses sobre sanciones, según el artículo 634 ib.

Por último, debido a la incidencia definitiva y directa de la decisión frente a la legalidad de la liquidación oficial de revisión, se solicita la suspensión del proceso por prejudicialidad, con fundamento en el artículo 170 del Código Contencioso Administrativo.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN solicitó no acceder a las pretensiones de la demanda con los argumentos que se resumen a continuación:

Improcedencia de la firmeza de la liquidación oficial de revisión como requisito para la imposición de la sanción por devolución improcedente

La firmeza de la liquidación oficial de revisión no es requisito para la procedencia de la sanción por devolución y/o compensación improcedente, porque el artículo 670 del Estatuto Tributario no lo exige así, precisamente por la perentoriedad del término concedido por el legislador para la imposición de la sanción (dos años desde la notificación de la liquidación de revisión). Si se acepta la tesis de la demandante, la Administración perdería la facultad sancionatoria, debido al tiempo que se requiere para agotar la vía gubernativa y para que se defina el asunto ante la jurisdicción.

Además, a pesar de que el acto administrativo de determinación del tributo se encuentra demandado ante la jurisdicción contencioso administrativa, éste no ha sido anulado o suspendido, razón por la cual goza de obligatoriedad.

De otra parte, los procesos de determinación del tributo y sancionatorio son independientes, por cuanto a pesar de que existe unidad de sujeto, impuesto y período, difieren en su objeto, causales y normativa que los rige. En efecto, mientras en el proceso de determinación del impuesto se pretende modificar las declaraciones privadas presentadas por los contribuyentes, el fin del proceso sancionatorio se traduce en el reproche por infracciones a la normativa tributaria, en este caso, por faltar al deber de cuidado y diligencia en la liquidación del saldo a favor, cuya consecuencia es apropiarse, a través de la devolución, de una suma improcedente.

Nulidad de los actos demandados por expedirse el pliego de cargos por fuera de la oportunidad legal

La Administración profirió el acto sancionatorio dentro del término del artículo 670 del Estatuto Tributario, por cuanto la liquidación oficial que modificó el saldo a favor declarado fue proferida el 10 de junio de 2009 y notificada el 11 del mismo mes y con fundamento en ésta, el 3 de septiembre de 2010 se impuso la sanción por devolución improcedente.

Nulidad de los actos demandados por indebida o falsa motivación

No tiene asidero la falta o indebida motivación propuesta por el actor como causal de nulidad de los actos demandados, por cuanto, en los actos demandados se expresan de manera clara los fundamentos de hecho y de derecho que sustentan la sanción y que corresponden a la realidad. Adicionalmente, existe clara congruencia entre los motivos citados en los actos y la decisión adoptada, porque la Administración fue cuidadosa en describir, de manera precisa, los supuestos fácticos, las normas que rigen la materia y la infracción o incumplimiento específico en que incurrió la actora para hacer procedente la sanción.

Nulidad por violación de los principios administrativos y tributarios de economía, eficacia, equidad y espíritu de justicia

La DIAN, lejos de contrariar los principios enunciados, actuó con apego a las normas vigentes en la materia, dentro del marco de su deber de dar cumplimiento a la ley.

Nulidad por violación al debido proceso

Para la fecha de imposición de la sanción por devolución improcedente discutida, la sanción y el procedimiento para su imposición se encontraban previstos en el artículo 670 del Estatuto Tributario, por lo que se cumplió el principio de legalidad, que supone el derecho fundamental al debido proceso.

Adicionalmente, la DIAN garantizó al contribuyente el derecho de defensa, lo que se evidencia en que el pliego de cargos, la resolución sanción y la resolución mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración fueron debidamente notificados al contribuyente, con indicación clara de los recursos y oportunidad para interponerlos, recursos que fueron debidamente ejercidos por la actora.

Nulidad por indebida cuantificación de la sanción por devolución improcedente

La diferencia entre el saldo a favor reflejado en la declaración privada, esto es, \$3.583.651.000 y el liquidado por la Administración Tributaria en la liquidación oficial por \$3.325.154.000, debe ser reintegrado por la demandante, en

consideración a que el saldo a favor determinado por el contribuyente fue devuelto en su totalidad. Además, en la suma determinada en los actos sancionatorios no está incluida la sanción de inexactitud, pues ya se restó en la depuración realizada en los actos de determinación, es decir, que ya fue cobrada por el ente fiscal.

El valor a reintegrar asciende a la suma de \$258.497.000, valor que no incluye la sanción por inexactitud de \$159.075.000, pues cuando la Administración realizó la depuración del impuesto sobre las ventas en el acto oficial, utilizó parte del saldo a favor para cancelar el monto de la sanción. Así, resultó un nuevo saldo a favor de \$3.325.154.000, que comparado con el saldo a favor devuelto da como resultado la suma debida a la Administración, esto es \$258.497.000.

Intereses moratorios – Artículo 634 del Estatuto Tributario

Contrario a lo afirmado por el demandante, no existe aplicación de intereses sobre la sanción por inexactitud. Asimismo, lo cobrado por la DIAN es la diferencia entre el saldo a favor determinado en la declaración privada y el definido en la liquidación oficial de revisión, más los intereses moratorios aumentados en un 50%, según el artículo 670 del Estatuto Tributario.

Así las cosas, la base para calcular los intereses moratorios para aplicar la sanción por devolución improcedente, es precisamente la diferencia del saldo a favor declarado y devuelto al contribuyente y el determinado en la liquidación oficial, pues parte de ese crédito a favor del contribuyente se destina a pagar la sanción por inexactitud impuesta.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal declaró la nulidad parcial de los actos demandados y a título de restablecimiento del derecho declaró que la actora está obligada a reintegrar la suma de \$99.422.000 más los intereses moratorios, incrementados en un 50%.

El fundamento de la decisión se resume así:

La DIAN no vulneró el derecho al debido proceso y de defensa de la sociedad, por cuanto permitió que ésta diera respuesta a los actos dictados dentro del proceso administrativo sancionatorio. Asimismo, que interpusiera los recursos pertinentes dentro de la actuación con el fin de controvertir las decisiones adoptadas por la Administración.

En cuanto a la aplicación de la prejudicialidad se debe tener en cuenta que la firmeza de la Liquidación Oficial de Revisión 312412009000034 se dio en el preciso momento de decidirse el respectivo recurso de reconsideración, sobreviniendo con ello la obligatoriedad, exigibilidad y aplicabilidad de su contenido, así como la presunción de legalidad innata a todas las decisiones administrativas debidamente ejecutoriadas, independientemente de su demanda ante esta jurisdicción, pues de otro modo el artículo 66 del C.C.A. no hubiera previsto que *“los actos administrativos serán obligatorios mientras no hayan sido anulados o suspendidos por la jurisdicción contencioso administrativo”*, ni tampoco hubiera incluido la decisión judicial de suspensión provisional dentro de las causales de pérdida de fuerza ejecutoria, siendo claro que el precepto así redactado tan sólo ratifica la existencia del atributo de ejecutoriedad desde antes de demandar la legalidad de los actos sobre los cuales recae.

Así las cosas, resulta palmaria la independencia existente entre el proceso sancionatorio y el relacionado con la determinación oficial del impuesto, porque de acuerdo con el artículo 670 del Estatuto Tributario lo único que se exige para la iniciación del proceso de imposición de la sanción por devolución y/o compensación improcedente es la notificación de la liquidación oficial del revisión. Por otra parte, el pliego de cargos se profirió oportunamente, pues habiéndose notificado la liquidación oficial de revisión el 11 de junio de 2009, la Administración contaba con dos años a partir de esa fecha para imponer la sanción por devolución improcedente, como en efecto lo hizo, pues dentro de ese plazo no sólo expidió dicho pliego (23 de febrero de 2010) sino la Resolución Sanción 312412010000046 de 3 de septiembre de 2010.

En caso de ser anulada la liquidación oficial que sirvió de fundamento a los actos sancionatorios, los actos demandados perderían su ejecutividad, en la medida en que estos devienen de aquel. Ello, sin perjuicio de la independencia de esta actuación procesal frente a la relacionada con la determinación oficial del impuesto.

En cuanto a la determinación de los intereses moratorios, con fundamento en el artículo 670 ib, se colige 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 establecido en la liquidación oficial, sin que resulte procedente incluir la sanción por inexactitud.

Por tanto, la base de liquidación de la sanción es la suma de \$99.422.000. Dicha cifra corresponde a la diferencia entre el saldo a favor determinado por la actora (\$3.583.651.000) y el fijado por la DIAN (\$3.325.154.000), esto es, \$258.497.000, menos la sanción por inexactitud (\$159.075.000), lo que da un resultado de \$99.422.000.

RECURSO DE APELACIÓN

Inconformes con la decisión de primera instancia, las partes apelaron.

La demandante fundamentó el recurso de apelación así:

Los actos administrativos demandados deben ser declarados nulos por cuanto se expidieron cuando aún no se encontraban en firme los actos de determinación del tributo, en contravía del derecho constitucional al debido proceso que ampara a la actora y además determinaron indebidamente la sanción.

Toda vez que ambos procesos se encuentran en trámite ante el Consejo de Estado, solicitó que se suspenda este proceso hasta que se defina el proceso de determinación oficial, radicado 2010-00260.

Der otra parte, se aplicaron indebidamente los artículos 638 y 670 del Estatuto Tributario porque se profirió el pliego de cargos por fuera de la oportunidad legal. Ello, por cuanto hasta el 21 de abril de 2006 la actora tenía plazo para presentar la declaración de renta del año gravable 2005 y cuando se profirió el pliego de cargos (23 de febrero de 2010), habían vencido los dos años previstos en el artículo 638 ib.

La demandada fundamentó el recurso de apelación así:

Aceptar la decisión del Tribunal de restar de la diferencia entre el saldo a favor liquidado en la declaración privada y el establecido en la liquidación oficial, el valor de la sanción por inexactitud para determinar el valor que debe reintegrar el contribuyente, implica el desconocimiento del efecto de la doble imposición del saldo a favor (devolución y pago de impuestos y sanciones). Además, deja al Estado la carga de asumir la sanción por inexactitud impuesta al contribuyente y que hace parte del proceso de depuración de la renta para llegar al saldo a favor real sobre el cual el contribuyente tenía derecho a la devolución, por lo que se genera un detrimento injustificado de los recursos del Estado.

Así, contrario a lo afirmado por el Tribunal, en la suma que determinó la DIAN como valor a ser restituido (\$258.497.000) no se encuentra la sanción por inexactitud (\$159.075.000), pues ésta ya fue pagada dentro de la depuración del impuesto realizada por la Administración.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró los argumentos de la demanda.

La **demandada** insistió en los planteamientos de la contestación.

El Ministerio Público no intervino en esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide sobre la legalidad de los actos por los cuales la DIAN impuso a la actora sanción por devolución improcedente respecto del saldo a favor que liquidó en su declaración del impuesto sobre las ventas por el VI bimestre de 2005.

Según la actora, se debe decretar la suspensión del proceso por prejudicialidad, teniendo en cuenta que la decisión de este asunto depende directamente del fallo definitivo que se dicte en el proceso en el que se discute la legalidad de los actos que modificaron la declaración privada de la actora por el mismo período fiscal en discusión.

También alegó la indebida aplicación de los artículos 638 y 670 del Estatuto Tributario porque el pliego de cargos se profirió por fuera de la oportunidad legal,

pues hasta el 21 de abril de 2006 la actora tenía plazo para presentar la declaración de renta del año gravable 2005 y el pliego de cargos se profirió el 23 de febrero de 2010, esto es, por fuera de los dos años previstos en el artículo 638 ib.

Según la DIAN, el valor que debe ser restituido por la actora no podía reducirse con el monto de la sanción por inexactitud, pues ésta ya fue pagada dentro de la depuración del impuesto que hizo la Administración.

En cuanto a la suspensión del proceso por prejudicialidad solicitada por la actora, la Sala precisa que por auto de Sala Unitaria de 3 de marzo de 2014⁵, se negó la solicitud. Lo anterior, debido a que el 3 de julio de 2013, la Sección profirió sentencia definitiva dentro del proceso donde se discutía la legalidad de los actos por los cuales la DIAN modificó la declaración privada de IVA del bimestre 6 de 2005⁶, motivo por el cual desapareció el fundamento de la solicitud⁷.

En consecuencia, lo que en dicha providencia se decidió debe tenerse en consideración para fallar este asunto, pues la sanción por devolución improcedente se impuso con base en los actos que con posterioridad fueron anulados parcialmente por la Sala.

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

1. El 16 de enero de 2006, PETROBRAS presentó la declaración de IVA correspondiente al sexto bimestre del año 2005, en la que liquidó un saldo a favor de \$3.583.651.000.
2. Previa solicitud de la actora, la DIAN ordenó devolver dicho saldo, mediante Resolución 608-0531 de 17 de mayo de 2006.
3. Mediante Liquidación Oficial de Revisión 312412009000034 del 10 de junio de 2009, la DIAN modificó la declaración de IVA de la actora y determinó como saldo a favor \$3.325.154.000, por lo que disminuyó el saldo en \$258.497.000.
4. El 25 de febrero de 2010, la DIAN notificó el pliego de cargos 312382010000017 contra la demandante, en el que propuso la imposición

⁵ C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

⁶ Radicado 25000-23-27-000-2010-00260-01 [19159], C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

⁷ Folio 321 c.p

de la sanción por devolución improcedente, con fundamento la reducción del saldo a favor, efectuada en la liquidación oficial de revisión señalada.

5. Por Resolución 312412010000046 de 3 de septiembre 2010, la DIAN impuso a la actora la sanción y ordenó el reintegro de \$258.497.000 más los intereses moratorios a que hubiere lugar, aumentados en un 50%.
6. El anterior acto administrativo fue confirmado por Resolución 900152 del 21 de septiembre de 2011, que desató el correspondiente recurso de reconsideración.
7. Los actos oficiales que modificaron la declaración de IVA por el sexto bimestre de 2005 fueron demandados ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo y en sentencia definitiva de 3 de julio de 2013, la Sala fijó como saldo a favor del periodo mencionado la suma de **\$3.577.733.000⁸**.

El artículo 670 del Estatuto Tributario señala:

“ARTICULO 670. SANCIÓN POR IMPROCEDENCIA DE LAS DEVOLUCIONES O COMPENSACIONES. *Las devoluciones o compensaciones efectuadas de acuerdo con las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios y sobre las ventas, presentadas por los contribuyentes o responsables, no constituyen un reconocimiento definitivo a su favor.*

Si la Administración Tributaria dentro del proceso de determinación, mediante liquidación oficial rechaza o modifica el saldo a favor objeto de devolución o compensación, deberán reintegrarse las sumas devueltas o compensadas en exceso más los intereses moratorios que correspondan, aumentados éstos últimos en un cincuenta por ciento (50 por ciento).

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

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

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

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

⁸ Esta información se confirmó al consultar el software de gestión judicial y del texto de la sentencia que aparece publicada en la página web del Consejo de Estado.

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

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

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 en⁹:

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 compensado¹⁰.

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,

⁹ Sentencia de 13 de septiembre de 2012, Exp. 18001, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

¹⁰ 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.

se reconoce el efecto que el proceso de determinación del impuesto tiene sobre el sancionatorio y la correspondencia que debe existir entre ambas decisiones¹¹.

Así, la anulación definitiva de los actos de determinación oficial 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 la 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.

En suma, dados los efectos que tiene el proceso de determinación sobre el sancionatorio y la correspondencia que debe haber entre ambas decisiones, la nulidad parcial de los actos que modificaron el saldo a favor y la fijación de un nuevo saldo a favor implica reintegrar a la Administración la diferencia entre lo efectivamente devuelto según la liquidación privada y el nuevo saldo a favor determinado como consecuencia de la declaratoria de nulidad de la liquidación oficial de revisión.

Como antes se anotó, mediante sentencia definitiva de 3 de julio de 2013, dictada dentro del proceso 25000-23-27-000-2010-00260-01 **[19159]**, la Sala anuló parcialmente los actos demandados y fijó como saldo a favor de IVA por el bimestre 6 de 20052, la suma de \$3.577.733.000.

Por tanto, si mediante Resolución 608-0531 del 5 de abril de 2006, la DIAN devolvió a la sociedad \$3.583.651.000 por concepto del saldo a favor y la jurisdicción fijó como saldo a favor del período en discusión la suma de \$3.577.733.000, **el valor que la actora debe reintegrar a la DIAN es \$5.918.000** y no \$258.497.000, como lo determinó dicha entidad en la resolución sanción que se demanda.

Nulidad de los actos por indebida aplicación de los artículos 638 y 670 del Estatuto Tributario

¹¹ Sentencias de 19 de julio de 2002, exs. 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, exs. 14763 y 15765 (acumulados), CP. Héctor J. Romero Díaz; y de 24 de septiembre de 2009, exp. 16954, C.P. Héctor J. Romero Díaz.

Según la actora, hasta el 21 de abril de 2006 tenía plazo para declarar renta por el año gravable 2005 y como el pliego de cargos se profirió el 23 de febrero de 2010, el término de dos años previsto en el artículo 638 ib se encuentra vencido.

Al respecto, cabe precisar que el término para sancionar previsto en el artículo 670 del Estatuto Tributario (norma especial para la sanción por devolución improcedente) es preclusivo, pues la norma señala que la “**sanción deberá imponerse dentro del término de dos años contados a partir de la fecha en que se notifique la liquidación oficial de revisión**”.

Como se desprende de la norma y lo ha reiterado la Sala, para la imposición de la sanción por devolución y/o compensación improcedente la ley contempla un procedimiento autónomo e independiente del que corresponde a la determinación del impuesto¹².

Teniendo en cuenta dicha premisa, mientras que dentro del término para notificar la liquidación oficial de revisión puede ser suspendido, por ejemplo, cuando se practique inspección tributaria de oficio¹³, el plazo para imponer la sanción por devolución o compensación improcedente es único e improrrogable: dos años contados a partir de la notificación de la liquidación oficial de revisión, como lo prevé el artículo 670 del Estatuto Tributario.

Frente a la aplicación del artículo 638 del Estatuto Tributario que reclama la actora, la Sala reitera que tratándose de la sanción por improcedencia de las devoluciones, no es aplicable el término para proferir el pliego de cargos a que refiere el artículo 638 del Estatuto Tributario¹⁴, por la existencia de un plazo especial previsto en artículo 670 ib, que señala lo siguiente:

¹² Consejo de Estado- Sentencias: 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 G.

¹³ Artículo 710 del Estatuto Tributario

¹⁴ “Artículo 638 del Estatuto Tributario [...]

Cuando las sanciones se impongan en resolución independiente, deberá formularse el pliego de cargos correspondiente, dentro de los dos años siguientes a la fecha en que se presentó la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio, del período durante el cual ocurrió la irregularidad sancionable o cesó la irregularidad, para el caso de las infracciones continuadas. Salvo en el caso de la sanción por no declarar, de los intereses de mora, y de las sanciones previstas en los artículos 659, 659-1 y 660 del Estatuto Tributario, las cuales prescriben en el término de cinco años.[...]”

*“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.”*

Así pues, la norma transcrita señala un plazo de dos años para imponer la sanción, lapso dentro del cual debe incluirse el término de un mes para responder el pliego de cargos, el cual debe ser notificado previamente al contribuyente¹⁵.

En este caso, como la liquidación de revisión se notificó el 11 de junio de 2009, el término máximo para imponer la sanción era el 11 de junio de 2011. En consecuencia, fue oportuno el pliego de cargos notificado el 25 de febrero de 2010¹⁶, al igual que la sanción impuesta mediante Resolución Sanción de 3 de septiembre de 2010, notificado el 7 del mismo mes¹⁷. No prospera el cargo.

Inclusión de la sanción por inexactitud en la base para determinar la sanción por improcedencia de la devolución o compensación

El a quo declaró la nulidad parcial de los actos demandados porque en la base de liquidación de la sanción por devolución improcedente se incluyó el monto de la sanción por inexactitud, lo que conlleva imponer sanción sobre sanción.

La Sala, mediante sentencia del 10 de febrero de 2011¹⁸, precisó que como el artículo 634 del E.T. 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 ib.

Asimismo, 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 correspondía 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

¹⁵ Sentencia del 29 de agosto de 2002, exp. 12697 C.P. Ligia López Díaz

¹⁶ Folio 114 c.p

¹⁷ Folio 140 c.p.

¹⁸ Sentencia 17909 C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

la sanción por inexactitud, por cuanto en dicho evento no hay lugar a exigir este concepto como suma a reintegrar¹⁹.

En el mismo orden de ideas, también ha dicho la Sala que la sanción por devolución improcedente, en estricto sentido, 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**²⁰.

A su vez, en sentencia del 10 de febrero de 2011, exp. 17909, la Sala señaló lo siguiente²¹:

[...]

Ahora, si bien mediante sentencia del 6 de octubre de 2009²², 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 norma²³ 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.

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.

“... ”

Ahora bien, no obstante que los intereses se liquidan sobre el mayor impuesto liquidado oficialmente mediante resolución debidamente ejecutoriada y que ese mayor impuesto se debió pagar desde el momento en que se hizo exigible la obligación, la Sala considera que por equidad, no es pertinente liquidar intereses a cargo del contribuyente

¹⁹ Ibídem

²⁰ Sentencia 16445 del 15 de abril de 2010. C.P. (E) Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

²¹ C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

²² CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCION CUARTA. Consejero ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO. Bogotá, D.C., seis (6) de octubre de dos mil nueve (2009). Radicación número: 25000-23-27-000-2003-02067-01(16706). Actor: PRINTER COLOMBIANA S.A. Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES.

²³ Refiriéndose al artículo 670 del E.T.

durante el lapso que el saldo a favor estuvo en las arcas del Estado y hasta la fecha de la devolución. Por lo tanto, los intereses se liquidarán 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". (Subraya la Sala)

En consecuencia, el contribuyente debe reintegrar la diferencia del total del 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, 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 Sala²⁴.

Con base en lo anterior, en este caso, la demandante debe reintegrar a la DIAN la siguiente suma:

Saldo a favor devuelto por la DIAN, determinado en la declaración de IVA de la actora por el sexto bimestre de 2005, según Resolución 608-0531 del 17 de mayo de 2006	\$3.583.651.000
Saldo a favor determinado por la Sala en sentencia de 3 de julio de 2013, por IVA sexto bimestre 2005.	\$3.577.733.000
Saldo que resulta indebidamente devuelto	\$5.918.000

Igualmente, debe reconocer y pagar a la DIAN intereses de mora sobre el mayor impuesto liquidado (\$2.276.000)²⁵, **incrementados en un 50%, a título de sanción propiamente tal**, desde cuando la DIAN le devolvió el exceso del saldo a favor y hasta cuando reintegre efectivamente la suma que legalmente debe reintegrar.

²⁴ *Ibidem*

²⁵ Operación que resulta de tomar el total saldo a favor determinado por la actora (\$3.583.651.000) y restar el total saldo a favor determinado por la Sala(\$3.577.733.000) y la sanción por inexactitud también determinada por la Sala (\$3.642.000).

Las consideraciones anteriores son suficientes para confirmar el numeral primero de la parte resolutive de la sentencia apelada, que anuló parcialmente los actos demandados.

Asimismo, modifica el numeral segundo de la parte resolutive de la sentencia apelada, sobre restablecimiento del derecho. En su lugar, como restablecimiento del derecho se ordena a la demandante que reintegro \$5.918.000 y pague los intereses de mora sobre el mayor impuesto determinado, incrementados en un 50%, de acuerdo con las precisiones que anteceden.

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

MODIFÍCASE el numeral segundo de la parte resolutive de la sentencia apelada, el cual queda así:

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **ORDÉNASE** a la actora que reintegre \$5.918.000, como saldo a favor indebidamente devuelto y que pague los intereses de mora y, a título de sanción, el incremento de estos intereses en el 50%, de acuerdo con lo expuesto en la parte motiva.

En lo demás, **CONFÍRMASE** la sentencia apelada.

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

La anterior providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ