

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ

Bogotá D.C., cinco (5) de junio de dos mil ocho (2008)

REF : EXP. 76001-23-25-000-2000-00754-01(15869)

ACTOR: ALUMINIO NACIONAL S.A. C/ LA NACIÓN – DIAN

SANCIÓN POR DEVOLUCIÓN IMPROCEDENTE

- F A L L O -

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la demandada, contra la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, Sala de Descongestión, el 27 de mayo de 2005, estimatoria de las súplicas de la demanda instaurada por la Sociedad Aluminio Nacional S.A., en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, contra los actos administrativos mediante los cuales la Administración de Impuestos Nacionales le impuso sanción por devolución improcedente del saldo a favor reflejado en la declaración de renta y complementarios correspondiente al ejercicio fiscal de 1995.

ANTECEDENTES

El 12 de abril de 1996, la Sociedad ALUMINIO NACIONAL S.A. presentó declaración de renta y complementarios por el año gravable de 1995 liquidando un saldo a favor de \$1.512.399.000.

El 30 de agosto de 1996, solicitó la compensación del saldo a favor mencionado, la cual fue aceptada mediante Resolución No. 01.122 del 11 de octubre de 1996.

El 12 de enero de 1999 la División de Control y Penalización Tributaria de la Administración de Impuestos Nacionales de Santiago de Cali profirió Pliego de Cargos No. 000001-48, por improcedencia en las devoluciones y/o compensaciones.

Con base en la respuesta suministrada por la sociedad actora el 11 de febrero de 1999, la Administración produjo la Resolución Sanción No. 900264 del 3 de junio de 1999, confirmando la sanción por improcedencia de las devoluciones.

Interpuesto el recurso de reconsideración contra la Resolución Sanción, la administración mediante Resolución No. 900039 del 2 de noviembre de 1999, confirmó la sanción ajustándola al nuevo valor aceptado dentro del proceso instaurado contra la liquidación oficial de revisión, es decir \$1.006.650.000.

LA DEMANDA

La Sociedad Aluminio Nacional S.A., en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, solicitó la nulidad de las Resoluciones No.

900264 del 3 de junio de 1999 y 900039 del 2 de noviembre de 1999, por medio de las cuales se impuso sanción por improcedencia de la compensación del saldo a favor originado en la declaración de renta y complementarios del año gravable de 1995.

Invocó como normas violadas los artículos 29, 209 y 363 de la Constitución Política; 638, 670, 683, 730 y 742 del Estatuto Tributario; 3 y 84 del Código Contencioso Administrativo; 131 y 264 de la Ley 223 de 1995 y 64 de la Ley 6 de 1992, cuyo concepto de violación desarrolló así:

Al formular la Administración Pliego de Cargos el 12 de enero de 1999 violó el contenido del artículo 638 del Estatuto Tributario, toda vez que el hecho objeto de sanción fue el año gravable 1995 y la declaración de renta y complementarios se presentó el 12 de abril de 1996, quedando en firme el 12 de abril de 1998, en consecuencia el Pliego de cargos no se surtió en el término ordenado en la norma citada.

El artículo 730 del Estatuto Tributario y 84 del Código Contencioso Administrativo, por ser nulos los actos administrativos dictados con base en el pliego de cargos.

La Administración formuló Pliego de Cargos con base en el requerimiento especial y no con base en la liquidación oficial, trasgrediendo con ello el contenido del artículo 670 ibídem.

Al pretender la Administración el reintegro del valor en requerimiento especial, se está negando el derecho de defensa de conformidad con los artículos 29 de la Constitución Nacional y 742 del Estatuto Tributario.

La sociedad actuó de acuerdo con los conceptos Nos. 021166 del 23 de octubre de 1997 y 055716 del 11 de agosto de 1995 expedidos por la Subdirección Jurídica de la Dirección de Impuestos Nacionales, por lo tanto la actuación tributaria no puede ser objetada (art. 264 Ley 223 de 1995).

Cuando no se ejecutan los actos, pasos y procedimientos contenidos en la ley se viola el debido proceso administrativo y con ello los artículos 209 y 363 de la Constitución Política, 3 del Código Contencioso Administrativo y 683 del Estatuto Tributario.

Por último, indica que previo el auto admisorio de la presente demanda, solicitará la acumulación del proceso que cursa contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 900047 del 9 de abril de 1999, y de los actos administrativos que la confirmaron, por medio de la cual se modificó la declaración de renta del año gravable de 1995.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La demandada se opuso a las pretensiones de la demanda, señalando:

Conforme a la ley tributaria, las compensaciones o devoluciones realizadas a los contribuyentes no constituyen un reconocimiento definitivo en su favor.

La respuesta al Pliego de Cargos es una demostración de la observancia del derecho de defensa a favor del contribuyente.

Con base en la investigación tributaria y contable realizada mediante Auto de Inspección Tributaria No. 0688-48 el 28 de agosto de 1998 a la sociedad actora, se profirió Requerimiento Especial No. 137-48 del 30 de noviembre de 1998, presentando un menor saldo a favor de \$1.466.574.000.

Conforme al contenido del artículo 670 del Estatuto Tributario la sociedad debe devolver o compensar dicha suma y los intereses de mora correspondientes, aumentados en un 50% por ser improcedente la devolución.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, Sala de Descongestión, mediante sentencia de fecha 27 de mayo de 2005, accedió a las súplicas de la demanda por considerar que la Administración omitió el contenido del artículo 670 del Estatuto Tributario que estipula como término para proferir la Resolución Sanción por compensación improcedente dos años siguientes a la fecha en que se produjo la devolución.

También señala que el artículo 706 del Estatuto no es aplicable en este caso, ya que hace referencia a la práctica del requerimiento especial.

EL RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandada interpuso recurso de apelación solicitando se revoque la sentencia y en su lugar se declare la legalidad de la actuación administrativa.

Manifestó que el contenido del artículo 670 del Estatuto Tributario permite inferir que el termino de dos años para imponer la sanción de improcedencia de las devoluciones o compensaciones se cuentan a partir de la fecha en que se notifica la liquidación oficial de revisión, que para el caso sería desde el 9 de abril de 1999 hasta el 9 de abril del 2001, encontrándose el Pliego de Cargos en tiempo.

Transcribe apartes de la Sentencia de marzo 15 de 1996, del Consejo de Estado, ponente Dr. Delio Gómez Leyva, resaltando que no se requiere la firmeza de los actos administrativos que determinaron el impuesto sino que basta con que se comprueben los hechos para modificar la liquidación privada.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN.

La parte demandada manifiesta que el a-quo incurrió en una imprecisión al aplicar la regla general que contempla la normatividad tributaria en materia de sanciones -artículo 638 del Estatuto Tributario modificado por el artículo 64 de la Ley 6 de 1992-, sin tener en cuenta que para la sanción en estudio la norma especial aplicable -artículo 670 modificado por la Ley 223 de 1995 - y reitera los argumentos esbozados en la demanda.

La parte demandante no se pronunció.

El Ministerio Público, La Procuradora Sexta Delegada ante el Consejo de Estado, solicitó revocar la sentencia apelada y negar las pretensiones de la demanda, con los siguientes argumentos:

Para el caso concreto, la norma aplicable es el artículo 670 del Estatuto Tributario modificado por la Ley 223 de 1995, lo que hace la Resolución Sanción del 3 de junio de 1999 legal, por encontrarse dentro del término de los dos años contados desde la notificación de la liquidación oficial de revisión, que se dio el 9 de abril del mismo año.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala determinará la legalidad de los actos administrativos mediante los cuales la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Cali, impuso sanción por compensación improcedente en relación con el saldo a favor registrado en la declaración de renta correspondiente al año gravable de 1995.

En primer lugar, debe determinar si para imponer la sanción por compensación improcedente, en lo que respecta al saldo a favor generado del impuesto sobre la renta por el año gravable 1995, debía aplicarse el artículo 131 de la Ley 223 de 1.995, que modificó el artículo 670 del Estatuto Tributario, o sí, como lo consideró el Tribunal, la norma aplicable era la vigente para la época de los hechos sancionados.

En el caso sub-examine, la sanción tuvo como fundamento la determinación oficial del impuesto sobre la renta a cargo de la actora por el año de 1995, efectuada mediante Liquidación Oficial de Revisión No. 900047 del 9 de abril de 1999 en la que se determinó como saldo a favor de la sociedad la suma de \$408.756.000, por lo tanto y como a la sociedad se le había compensado mediante Resolución No. 1.122 del 11 de octubre de 1996, la suma de

\$1.512.399.000 (saldo a favor de la declaración inicial) se impuso la sanción en cuantía de \$1.103.643.000, la cual fue modificada mediante Resolución No. 900039 de 2 de noviembre de 1999, en la suma de \$1.006.650.000

En la sentencia apelada se aplicó el art. 670 ibídem antes de la modificación de que fuera objeto por parte del artículo 131 de la Ley 223 de 1995 y se afirma para establecer la improcedencia de la devolución, que el término para proferir la sanción venció el 11 de octubre de 1998, dos años después de proferido el acto administrativo que ordenó la compensación.

Para el caso sub-examine, la norma aplicable es el artículo 670 del Estatuto Tributario, con la modificación introducida por la Ley 223 de 1.995¹, pues es evidente que la actuación administrativa, empezó el 11 de octubre de 1996 con la expedición de la resolución que ordenó la compensación, y por lo tanto, el término para imponer la sanción era de dos años contados a partir de la fecha en que se notificó la liquidación oficial de revisión que modificó el saldo a favor objeto de la compensación, por lo cual la actuación debía regirse por la ley vigente al tiempo de iniciación del proceso de revisión.

La Sala observa que dentro del proceso 76001-23-31-000-2000-00703-01-15075, se estudió la legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 900047 del 9 de abril de 1999 que modificó la declaración de renta y complementarios del año gravable de 1995 a cargo de la sociedad ALUMINIO NACIONAL S.A. ALUMINA, actuación que originó los actos administrativos que se discuten en la presente litis.

¹ El artículo 131 de la Ley 223 de 1995 (22 de diciembre) estableció el término de dos años para imponer la sanción por improcedencia de las devoluciones, contados a partir de la fecha en que se notifique la liquidación oficial de revisión.

Así las cosas y teniendo en cuenta que los actos administrativos demandados Resolución Sanción No. 900264 del 3 de junio de 1999 y la Resolución No. 900039 del 2 de noviembre de la misma anualidad, se expidieron a los dos meses de haberse proferido la Liquidación Oficial, es decir, dentro del término que establece la norma citada para proferir la sanción, la actuación administrativa se ajustó a la normatividad vigente y aplicable al caso en estudio, procediendo en consecuencia la revocatoria de la sentencia apelada, denegando las súplicas de la demanda.

De acuerdo con lo anterior, en el presente caso, surge evidentemente que como por el proceso de determinación oficial del impuesto se liquidó un nuevo saldo a favor de la sociedad, inferior al que había sido devuelto, la sociedad debía reintegrar la suma improcedente más los intereses de mora aumentados en un cincuenta por ciento (50%).

Pero también surge de este criterio, que si la determinación oficial del impuesto ha sido sometida a control jurisdiccional y la misma fue declarada parcialmente nula, la sanción por devolución improcedente debe disminuirse en proporción al valor indebidamente reintegrado. No significa lo anterior que los dos procesos, el de determinación y el sancionatorio se confundan, sino que se parte del reconocimiento de los efectos que uno tiene en el otro²

² La Sala ha reiterado que los actos sancionatorios, como en este caso, la Resolución que ordena el reintegro de sumas devueltas o compensadas, hacen parte de una actuación oficial diferente a la de la determinación del impuesto, como es la Liquidación de Revisión. Se ha distinguido entre la actuación administrativa relacionada con el reintegro de la devolución efectuada y la correspondiente al proceso de determinación oficial del tributo, como dos actuaciones diferentes y autónomas, aún cuando la orden de reintegro se apoye fácticamente en la actuación de revisión. (Sentencias de fechas 19 de julio de 2002, Exp. 12866 y 12934, C.P. Dra. Ligia López Díaz y de 23 de febrero de 1996, Exp. 7463 C.P. Dr. Julio E. Correa R.)

Ahora bien, en el presente caso, la demanda contra la Liquidación de Revisión No. No. 900047 del 9 de abril de 1999 y la Resolución que decidió el recurso de Reconsideración No. 900018 del 28 de septiembre de 1999, dio origen al proceso No. 76001-23-31-000-2000-00703-01-15075, el cual terminó con sentencia de fecha 3 de abril de 2008, Consejero Ponente doctor Héctor Romero Díaz, en la que se anuló parcialmente los actos demandados y se fijó como total saldo a favor de la sociedad por impuesto de renta 1995, la suma de \$1.122.331.000.

En efecto, si a la sociedad mediante Resolución No. 01.122 del 11 de octubre de 1996 se le devolvió la suma de \$1.512.399.000 por concepto del saldo a favor del impuesto de renta de 1995 y en la jurisdicción se decidió y fijó como saldo a favor por ese impuesto y período la suma de \$1.122.331.000, resulta como devolución improcedente la suma de \$390.068.000 y no la suma de \$1.006.650.000 determinada como la sancionable en la Resolución No. 900039 del 2 de noviembre de 1999 que decidió el recurso de reconsideración contra el acto sancionatorio.

Así las cosas, la sanción impuesta en la cuantía indicada resulta improcedente, debiéndose declarar su nulidad parcial, como consecuencia obvia del pronunciamiento de la Sala que anuló parcialmente los actos que modificaron el saldo a favor en el que se sustentaba la sanción y fijó un nuevo saldo a favor de la contribuyente.

En consecuencia y sin ser necesarias consideraciones adicionales, la Sala revocará la decisión de primera instancia para en su lugar anular parcialmente los actos administrativos que impusieron a la actora sanción por improcedencia de la devolución del saldo a favor del impuesto sobre la renta

por el año gravable de 1995 y fijará la sanción en la suma que de acuerdo a la siguiente liquidación resulte:

Suma compensada por la DIAN a la sociedad actora por concepto de saldo a favor del impuesto de renta del año gravable de 1995 según Resolución No. 900264 del 3 de junio de 1999	\$1.512.399.000
Saldo a favor determinado en la sentencia del Consejo de Estado del 3 de abril de 2008 por concepto del impuesto de renta por el año gravable de 1995	\$1.122.331.000
Saldo que resulta como devuelto en forma improcedente a favor de la sociedad	\$390.068.000

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 :

1º REVÓCASE la sentencia apelada, en su lugar

2º DECLÁRASE la nulidad parcial de las Resoluciones No. 900264 del 3 de junio de 1999 y 90039 del 2 de noviembre de 1999 por medio de las cuales la DIAN Administración Especial de Grandes Contribuyentes de Bogotá impuso

a la sociedad ALUMINIO NACIONAL S.A. ALUMINA sanción por devolución improcedente del saldo a favor del impuesto de renta por el año gravable de 1995 en cuantía de \$1.006.650.000 más los intereses moratorios incrementados en un 50%.

3° A título de restablecimiento del derecho y de conformidad con la liquidación inserta en la parte motiva de esta providencia **FÍJASE** como sanción por devolución improcedente del saldo a favor del impuesto de renta por el año gravable de 1995, la suma de \$390.068.000 más los intereses moratorios incrementados en un 50% de conformidad con el artículo 670 del Estatuto Tributario.

4° *RECONÓCESE* personería para actuar en nombre de la entidad demandada a la doctora SANDRA PATRICIA MORENO SERRANO, de conformidad con el poder que obra al folio 147 del expediente.

Cópiese, Notifíquese, Comuníquese, Devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.

Se deja constancia de que esta providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

MARIA INÉS ORTÍZ BARBOSA

JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ

Presidente de la Sección

LIGIA LÓPEZ DÍAZ

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ.