

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCION CUARTA

Consejera Ponente: **MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

Bogotá, D.C., once (11) de diciembre de dos mil ocho (2008)

Radicación: 25000-23-27-000-2003-02091-01(16451)

Actor: SKY COLOMBIA S.A.

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia de diciembre 6 de 2006, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que negó las súplicas de la demanda contra los actos administrativos que modificaron la declaración de Impuesto sobre las Ventas del tercer bimestre de 1999 e impusieron sanción por imputación improcedente.

ANTECEDENTES

En primera instancia, por medio de Auto de abril 5 de 2006 (fl. 141 e.) se ordenó la acumulación de los procesos 250002327000200302091-01 y 25000232400020050787-01, cuyos hechos se resumen así:

SKY COLOMBIA S.A. presentó declaración de Impuesto sobre las Ventas por el tercer bimestre de 1999, el 16 de julio de ese año, en la que registró un saldo a favor del período fiscal anterior renglón GN de \$935.179.000, al igual que un saldo a favor del período renglón HB de \$1.428.415.000.

2500023270020030209001 (16451)
SKY COLOMBIA S.A.
IVA. TERCER BIMESTRE/99
FALLO

Con el Auto de Apertura No. 310632002000152 de marzo 14 de 2002, la Administración de Impuestos Nacionales de Grandes Contribuyentes de Bogotá, ordenó iniciar investigación en desarrollo del programa "SALDOS A FAVOR EN VENTAS".

El 20 de marzo de 2002 se profirió el Requerimiento Especial No. 310632002000090, en el que propuso la modificación de la liquidación privada de IVA [3er bim./99], porque la sociedad corrigió ante entidad bancaria las declaraciones de Impuesto sobre las Ventas del 1er y 2do período de esa vigencia, aumentando el saldo a favor, con desconocimiento del procedimiento reglado en el artículo 589 del Estatuto Tributario, valores que imputó al período investigado, lo que produjo un mayor saldo a favor liquidado, razón por la cual disminuyó el valor registrado en el renglón GN [saldo a favor del período fiscal anterior] de \$935.179.000 a \$272.000.000, impuso sanción por inexactitud de \$1.061.086.000, y determinó un saldo a pagar de \$295.850.000.

El 21 de junio de 2002 la actora aportó respuesta al acto mencionado.

El 27 de noviembre de 2002 se expidió la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642002000174, que modificó el denuncia fiscal en los términos planteados en el requerimiento especial.

Previa interposición del recurso de reconsideración contra el acto citado, fue decidido mediante la Resolución No. 310662003000029 de junio 25 de 2003 en el sentido de confirmar el acto oficial de revisión.

De otra parte, con el Pliego de Cargos No. 310632003000099 de octubre 28 de 2003, al incurrir la accionante en la conducta descrita en

el artículo 670 del Ordenamiento Fiscal, por la improcedencia de la imputación del saldo a favor del tercero al cuarto bimestre de 1999, como consecuencia de su modificación por la Liquidación de Revisión, propuso el reintegro de la suma de \$1.428.415.000 más los intereses moratorios correspondientes.

Una vez surtida la respuesta a la actuación mencionada, se profirió la Resolución No. 310642004000031 de abril 27 de 2004 en la que impuso sanción por el valor mencionado.

El 25 de junio de 2004 interpuso recurso de reconsideración contra el acto sancionatorio, decidido mediante la Resolución No. 310662005000009 de febrero 2 de 2005, con la confirmación de la sanción por imputación improcedente.

DEMANDA

La sociedad actora en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, demandó los actos administrativos que modificaron la declaración de Impuesto sobre las Ventas del tercer bimestre de 1999, para que se anule el rechazo de la imputación del saldo a favor de \$663.179.000 y sanción por inexactitud de \$1.061.086.000.

Además solicitó la anulación de las actuaciones administrativas que sancionaron a la sociedad con el reintegro de la suma de \$1.428.415.000, más los intereses moratorios correspondientes.

Invocó como normas violadas los artículos 483, 485, 490, 580, 588, 589, 644, 670, 694, 711, 712, 746, 815 del Estatuto Tributario, 33 del

Código Contencioso Administrativo, 52 del Decreto 2117 de 1992, 20 del Decreto 836 de 1991 y 13 del Decreto 1000 de 1997, 29 de la Constitución Política

El concepto violación se sintetiza así:

El emplazamiento para corregir no se circunscribe a las declaraciones que incrementan el impuesto a cargo del contribuyente, de manera que incluye aquellas modificaciones que aumentan el saldo a favor.

Si la actora hubiera estado obligada a surtir el procedimiento que establece el artículo 589 del Estatuto Tributario para formalizar las correcciones que aumentan el saldo a favor, no habría podido cumplir con el procedimiento que instruyó el emplazamiento suscrito por el Subdirector de Fiscalización.

Las correcciones se presentaron de conformidad con las instrucciones emanadas de dicho emplazamiento, luego al informarle de ellas al funcionario de fiscalización, debía aprobarlas de acuerdo con la competencia conferida a la División de Liquidación.

Es más si el Subdirector de Fiscalización era incompetente para conocer de las correcciones de las declaraciones que presentó la sociedad en donde aumentó el saldo a favor, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 33 del Código Contencioso Administrativo, debió remitirlo al despacho competente.

El emplazamiento para corregir pretendía que se declararan como gravados los ingresos provenientes de cargos de programación, lo que equivalía a una reclasificación de ingresos excluidos a gravados con

2500023270020030209001 (16451)
SKY COLOMBIA S.A.
IVA. TERCER BIMESTRE/99
FALLO

IVA, por lo que los costos y gastos relacionados con ellos generan automáticamente el derecho a impuestos descontables, de ahí que los saldos a favor no fueran ficticios.

La inexistencia o invalidez de una declaración debe ser objeto de un pronunciamiento expreso, que la Administración omitió dentro de los seis meses siguientes a su presentación (art. 589 ib.), y ni siquiera lo produjo dentro del término de dos años que establece la ley para revisar la declaraciones, sino que sólo vino a invalidar las correcciones con un Auto de Archivo que se expidió tres años después, de donde se concluye que este último acto es un fallo inhibitorio, que no produce ningún efecto.

Por ende, no puede la Administración de Impuestos desconocer los saldos a favor que se imputaron en la declaración del tercer bimestre de 1999, sin previamente expedir una actuación que decrete su nulidad.

De acuerdo con la doctrina de la entidad fiscal, cuando está en firme el saldo a favor de la corrección que lo origina, no es procedente el rechazo de la imputación del mismo en los períodos siguientes, dado que son independientes, de tal forma que era improcedente desconocer los saldos a favor de las declaraciones del primer y segundo bimestre de 1999, con una liquidación oficial que recaía en el tercer bimestre de ese año.

La aplicación de la sanción de inexactitud es infundada, pues SKY no incluyó datos equivocados o fraudulentos en sus declaraciones, sino que aplicó un procedimiento errado.

Frente a la resolución sanción por imputación improcedente expuso:

De acuerdo con lo contemplado en la liquidación oficial de revisión que modificó la declaración de IVA del tercer bimestre de 1999, se rechazó el saldo a favor imputado por \$663.179.000, sin que desconociera ninguna suma adicional.

La Legislación (art. 670 ib) determina que el reintegro de las sumas imputadas en exceso sólo procede cuando la Administración Tributaria mediante liquidación oficial rechaza o modifica el saldo a favor objeto de imputación, por ello la sanción no puede tasarse sobre saldos a favor que no hayan sido rechazados.

El saldo a favor que se inadmite es de \$663.179.000, pues la imputación de la suma de \$765.236.000 contra la sanción por inexactitud que propone la DIAN en la liquidación oficial no implica el rechazo de ese monto, sino por el contrario, la ratificación de su validez.

De ahí que tal acto por el tercer bimestre de 1999 no modifica, ni rechaza los saldos a favor en cuantía de \$765.236.000, cuya restitución se pretende exigir mediante la resolución sanción.

El artículo 670 del Estatuto Tributario determina que sólo el rechazo mediante liquidación oficial de los saldos a favor correspondientes al periodo anterior al de la imputación, justifican la aplicación de la sanción que exige el reintegro incrementado en los intereses moratorios correspondientes, de ahí que como tales saldos no fueron eliminados por un acto de revisión en el periodo en que se originaron,

es improcedente la aplicación de la sanción por devolución improcedente.

La doctrina oficial de la DIAN establece que el saldo a favor que se arrastró al periodo siguiente, se debe cobrar o reintegrar en el período gravable en que se generó y no en el siguiente en que se descontó.

OPOSICION

La entidad demandada se opuso a la prosperidad de las pretensiones de la demanda, con los siguientes argumentos:

Se configura la excepción de indebido agotamiento de la vía gubernativa respecto a los cargos 1° y 4° de la demanda, puesto que no fueron propuestos ni con ocasión de la respuesta del emplazamiento para corregir, ni en el recurso de reconsideración.

En la declaración de Impuesto sobre las Ventas del tercer bimestre de 1999, el contribuyente imputó en el renglón GN saldo a favor del periodo fiscal anterior, la suma de \$935.179.000 que registraba en la corrección del segundo bimestre de ese mismo año, presentada en bancos el 15 de junio de 1999, en la cual también había efectuado imputación del saldo a favor consignado en la corrección del primer bimestre de 1999 por valor de \$507.089.000.

Las declaraciones de corrección del primer y segundo bimestre de 1999, son inválidas porque no observaron el procedimiento establecido para aumentar el saldo a favor (art. 589 E.T.), por tanto, carecen de efectos jurídicos, de ahí que no pueda imputarse a la declaración de IVA del tercer bimestre de 1999.

A la luz de lo previsto en el artículo 647 del Estatuto Tributario, la sociedad SKY COLOMBIA S.A. incurrió en inexactitud en la declaración de IVA del tercer bimestre de 1999, al incluir saldos a favor que no corresponden a declaraciones validamente presentadas, por lo que registró factores equivocados, incompletos y desfigurados, lo que derivó en un mayor valor a favor.

En relación con la legalidad de los actos que sancionaron por imputación improcedente, señaló:

La liquidación de revisión modificó la declaración del tercer bimestre de 1999, cuyo saldo a favor se imputó al denuncia de IVA del cuarto período, por lo que se cumple con el requisito exigido por el artículo 670 del Estatuto Tributario, sin que involucre bimestres anteriores.

La Resolución demandada se ajusta en todo a las preceptivas legales y doctrinarias, dado que el saldo imputado en forma improcedente cuyo reintegro se exige, se refiere al tercer bimestre de 1999, que concuerda con el acto oficial de revisión que le sirve de soporte.

Por ende, si la liquidación oficial no ha sido objeto de anulación, claramente se infiere que es procedente la sanción por imputación improcedente.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca mediante sentencia fechada el 6 de diciembre de 2006, denegó las súplicas de la demanda. Las razones de la decisión fueron:

- Proceso 2003-02091

La sociedad no cumplió con los requisitos exigidos por el artículo 589 del Estatuto Tributario, toda vez que presentó corrección de las declaraciones en bancos sin presentar solicitud ante la Administración, como se infiere de las pruebas aportadas en las cuales no se verifica el documento en donde la sociedad presuntamente envió al ente fiscal dentro del año siguiente al vencimiento de término para declarar, la petición acompañada del proyecto de corrección.

Por lo que al ser inválidas las declaraciones de corrección del primero y segundo bimestre de 1999, los saldos a favor consignados en ellas no pueden ser arrastrados a la declaración de IVA del tercer periodo de ese año.

- Proceso 2005-00787

Al decretarse la legalidad de la liquidación oficial de revisión, genera como consecuencia lógica que la actuación de la sociedad se constituya en la conducta sancionable prevista en el artículo 670 del Estatuto Tributario, porque la declaración del tercer bimestre de Impuesto sobre las Ventas de 1999, determinó por concepto de saldo a favor del periodo fiscal anterior la suma de \$935.179.000, de cuya modificación resultó como valor a pagar \$272.000.000, por lo que existe una improcedencia de \$663.179.000, por ende, el saldo a favor determinado por el contribuyente en \$1.428.415.000 pasó a un saldo a pagar de \$295.850.000.

No es cierto que la DIAN haya aceptado parte de la imputación [\$765.236.000], al destinarlo al pago de la sanción de inexactitud, puesto que esta se cuantificó sobre el 160% de la diferencia entre el saldo a favor declarado de \$1.428.415.000, y el determinado oficialmente de \$765.236.000, que corresponde a la sumatoria del saldo a favor del periodo fiscal [\$493.236.000] y el saldo a favor de periodos fiscales anteriores de \$272.000.000.

RECURSO DE APELACION

Inconforme con la decisión de primera instancia, la demandante argumentó:

Pasa por alto el Tribunal en el fallo, que pese a que con ocasión del emplazamiento para corregir la sociedad presentó corrección a las declaraciones, éstas nunca fueron objeto de reparo alguno por parte de la Administración.

De ahí que debía iniciar un proceso de determinación del tributo del primer y segundo bimestre de 1999, para establecer si había lugar o no a la existencia de saldos a favor, y así proceder a imponer sanción por devolución improcedente.

Al omitir pronunciarse el ente fiscal, después de seis meses de presentadas las declaraciones de corrección, se produjo el silencio administrativo positivo de que trata el artículo 589 del Estatuto Tributario. En la medida en que los saldos a favor que dan lugar a la imputación no han sido rechazados, se produjo su firmeza y no procede la sanción por devolución improcedente.

Por no haber sido objeto de discusión las declaraciones de corrección del primer y segundo bimestre de 1999, gozan de presunción de veracidad y son perfectamente válidas.

La Administración dejó vencer el término de dos años para revisar las declaraciones, y solamente vino a reparar en dichas correcciones, cuando estaban en firme, tres años después de su presentación, con un Auto de Archivo.

Desconoció el fallador de primera instancia, que el emplazamiento para corregir se profirió para que la sociedad incluyera en su declaraciones de IVA [1° y 2° bimestre], el Impuesto sobre las Ventas sobre los cargos de programación declarados como excluidos, lo que obligó a llevar los impuestos descontables imputables a tales ingresos gravados.

ALEGATOS DE CONCLUSION

La **parte demandante** no intervino en esta etapa procesal

La **parte demandada** insistió en la legalidad tanto de la liquidación de revisión, como de la resolución sanción por imputación improcedente, como quiera que se encontró que el saldo a favor imputado en la declaración de IVA del tercer bimestre de 1999, se basaba en unas declaraciones corrección que carecían de validez, por lo que al modificarlo oficialmente, dio lugar a exigir el respectivo reintegro.

El **Ministerio Público** estimó que se debía revocar la sentencia apelada, y en su lugar, confirmar la liquidación de revisión y anular parcialmente la resolución. Advirtió que la apelante no puede

beneficiarse de una actuación que no tiene soporte legal, al incumplirse con el procedimiento del artículo 589 del Estatuto Tributario para aumentar el saldo a favor. Además, son ausentes los efectos de las declaraciones de corrección debido al Auto de Archivo, el cual no aparece desvirtuado por la sociedad.

En relación con la sanción por imputación improcedente, el valor rechazado fue de \$663.179.000 según la liquidación de revisión, por lo que el reintegro debe ser únicamente por esa suma.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En esta instancia procesal, la Sala debe determinar la legalidad de los actos administrativos que modificaron la liquidación privada de Impuesto sobre las Ventas del tercer bimestre del año de 1999, por el rechazó de la imputación de los saldos a favor liquidados en las declaraciones de corrección del primero y segundo bimestre de ese año. Igualmente, es obligatorio el análisis de los presupuestos legales para la aplicación de la sanción por imputación improcedente.

Según los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante, dichas correcciones se presentaron en respuesta al emplazamiento para corregir, al gravarse con IVA los ingresos por cargos de programación declarados como excluidos, lo que correlativamente llevó a registrar mayores impuestos descontables, con el consecuente aumento del saldo a favor, sin que se haya efectuado reparo alguno, por lo que se produjo el silencio administrativo positivo dispuesto en el artículo 589 del Estatuto Tributario, e incluso su firmeza por el transcurso de más de dos años de su presentación.

2500023270020030209001 (16451)
SKY COLOMBIA S.A.
IVA. TERCER BIMESTRE/99
FALLO

Lo anterior da lugar a que desaparezca el fundamento de la sanción que ordena el reintegro del saldo a favor consignado en el tercer bimestre de 1999, porque la DIAN omitió revisar las declaraciones de corrección del segundo y tercer bimestre de ese año.

Por tanto, los problemas jurídicos a dilucidar versan en dos aspectos: El primero, si era procedente llevar en la liquidación privada de IVA del tercer bimestre de 1999, el mayor saldo a favor consignado en las correcciones de los denuncios fiscales del primero y segundo período de ese año, presentadas en bancos y no ante la Administración de Impuestos competente. Y segundo, si la modificación oficial del saldo a favor registrado en la declaración del tercer bimestre de 1999, que lo convirtió en un valor a pagar, cuyo valor fue arrastrado al período siguiente (4° bim./99), da lugar a la sanción por imputación improcedente.

Antes de proceder al respectivo estudio, vale la pena señalar que el apelante no adujo ningún cargo contra la sanción por inexactitud, lo que releva a la Sala de efectuar un pronunciamiento al respecto.

La Sala observa que la DIAN profirió el Emplazamiento para corregir No. 046243 [99-05-08, fl. 9 c.a. #1], en el que instó a la actora para que corrigiera la declaración de Impuesto sobre las Ventas del 1er bimestre de 1999, para que incluyera gravado con el tributo lo percibido por programación en el servicio de televisión, para lo cual le concedió el término de un mes contado a partir de su notificación.

2500023270020030209001 (16451)
 SKY COLOMBIA S.A.
 IVA. TERCER BIMESTRE/99
 FALLO

El 15 de junio de 1999, la demandante corrigió las declaraciones de IVA del primer y segundo bimestre del año de 1999 ante las **instituciones bancarias** [fls. 17 a 20 ib.], en la siguiente forma:

* Saldo a favor declar. inicial. 1er bim./99 : [16-marzo-99]	\$271.164.000
Saldo a favor corrección [15-junio-99]	\$507.089.000

* Saldo a favor declar. Inicial. 2° bim./99: [19-mayo-99]	\$272.000.000
Saldo a favor corrección [15-junio-99]	\$935.179.000**

** Es necesario precisar que en la corrección de la privada del segundo bimestre de 1999, el saldo a favor de \$935.179.000 lo obtiene del la sumatoria del saldo a favor del período por \$428.090.000 y \$507.089.000 del anterior [1er. Bim/99].

En la declaración de Impuesto sobre las Ventas del tercer bimestre de 1999, presentada el 16 de julio de 1999 [fl. 25 ib.], registró en el renglón HC saldo a favor del período fiscal la suma de \$493.236.000 más renglón GN saldo a favor del periodo fiscal anterior de \$935.179.000, totalizó un valor a favor de \$1.428.415.000.

Con el Auto de Archivo No. 310632002000375 de marzo 15 de 2002 [fl. 52 ib.], la Administración consideró que las modificaciones a los denuncios fiscales del 1° y 2° bimestre de 1999, incumplían con los parámetros legales establecidos en el artículo 589 del Estatuto Tributario, por lo que carecían de efectos jurídicos [no válidas].

El acto oficial de revisión modificó la declaración privada del tercer bimestre de 1999, al encontrar que los saldos a favor imputados o

arrastrados de los dos primeros bimestre de 1999 por valor de \$935.179.000, se sustentaban en unas declaraciones de corrección ineficaces.

Visto lo anterior, la Sala advierte que la sociedad supuestamente en aras de sanear la inconsistencia anotada en el emplazamiento para corregir de incluir como gravados los ingresos por cargos de programación, en la liquidación privada de IVA del primer bimestre de 1999, decidió motu proprio **aumentar las sumas consignadas como saldos a favor** no sólo en el período referido, sino del segundo bimestre de esa vigencia, con su presentación en bancos.

El Ordenamiento Fiscal faculta al contribuyente para variar su realidad tributaria, mediante los procesos de corrección voluntaria de las liquidaciones privadas, cuya aplicación depende el efecto que tengan los guarismos corregidos en el valor a pagar o saldo a favor.

Es por ello que si el contribuyente pretende corregir la declaración para **aumentar el impuesto o disminuir el saldo a favor**, el mecanismo idóneo es **radicarla ante las entidades bancarias**, dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar y antes de que se le haya notificado requerimiento especial o pliego de cargos en relación con el denuncia que corrige, con la liquidación de la sanción por corrección [artículos 588 y 644 del E.T.].

En cambio, si la corrección de la declaración tributaria implica una **disminución del valor a pagar o un aumento en el saldo a favor**, se debe acudir a lo regulado en el artículo 589 del Ordenamiento Tributario Nacional que a la letra dice:

*ART. 589.—Modificado. L. 223/95, art. 161. Correcciones que disminuyan el valor a pagar o aumenten el saldo a favor. Para corregir las declaraciones tributarias, **disminuyendo el valor a pagar o aumentando al saldo a favor,***

se elevará solicitud a la administración de impuestos y aduanas correspondiente, *(dentro de los dos años)* (hoy un año) siguientes al vencimiento del término para presentar la declaración.

La administración debe practicar la liquidación oficial de corrección, dentro de los seis meses siguientes a la fecha de la solicitud en debida forma; si no se pronuncia dentro de este término, el proyecto de corrección sustituirá a la declaración inicial. La corrección de las declaraciones a que se refiere este artículo no impide la facultad de revisión, la cual se contará a partir de la fecha de la corrección o del vencimiento de los seis meses siguientes a la solicitud, según el caso. (...)

De la lectura de la norma transcrita se coligen los presupuestos o parámetros para que la modificación que tiene como finalidad disminuir el valor a pagar o generar un mayor saldo a favor del particular, surta consecuencias legales:

- (i) Elevar una petición o solicitud a la Administración de Impuestos Nacionales de la jurisdicción donde el contribuyente tenga su domicilio, dentro del año siguiente al vencimiento del término para declarar.
- (ii) Acompañar un proyecto de corrección de la declaración en donde refleje los respectivos ítems modificados.

Frente a este último punto, la Sección ha considerado que si el contribuyente equivocadamente presenta la declaración en bancos y la anexa a la petición, la Administración debe tomarlo como un proyecto de corrección y proceder a su respectivo estudio, sin que sea causal para su rechazo.

Así las cosas, se trata de una norma procesal, de orden público y de obligatorio cumplimiento¹, motivo por el cual no es dable que el

¹ El artículo 6° del Código de Procedimiento Civil expresa: Modificado. L. 794/2003, art. 2°. Observancia de normas procesales. Las normas procesales son de derecho público y orden público y, por consiguiente, de obligatorio cumplimiento, y en ningún caso, podrán ser derogadas, modificadas o sustituidas por los funcionarios o particulares, salvo autorización expresa de la ley.

Las estipulaciones que contradigan lo dispuesto en este artículo, se tendrán por no escritas.

contribuyente la desconozca y acoja el camino que se adapte a su conveniencia, pues precisamente el legislador en este tipo de correcciones que implican un menor margen de contribución al sostenimiento del erario público, obliga a que el ente fiscal emita un pronunciamiento a través de una liquidación oficial de corrección o se oficialice el proyecto de corrección si ocurre el fenómeno del silencio administrativo positivo, pasados seis meses de la petición, sin que se haya decidido, que por sus características meramente formales, descartan cualquier tipo de tacha de fondo sobre los rubros corregidos, lo que va de la mano de un mayor término de revisión que se cuenta a partir de su solemnización en cualquiera de las dos formas señaladas.

En el caso en estudio, la Sala advierte que la sociedad incumplió con las directrices trazadas en el artículo 589 del Compendio Fiscal, toda vez que aumentó el saldo a favor de las declaraciones de Impuesto sobre las Ventas de los dos primeros bimestres de 1999, tal como se describió en acápites precedentes, y se abstuvo de ponerlas en conocimiento [petición] de la respectiva Administración.

En efecto, no se observa en los antecedentes administrativos ningún tipo de actuación por parte de la accionante dirigida al ente fiscal, en busca de un pronunciamiento tendiente a la oficialización de las correcciones de las liquidaciones privadas del primero y segundo bimestre de 1999.

Y en cambio, se aprecia que la Administración efectuó una manifestación de voluntad respecto a las correcciones referidas con el Auto de Archivo No. 310632002000375 de marzo 15 de 2002, en donde les restó total validez por incumplir lo dispuesto en la

disposición en comento, y que al no otorgar ningún recurso al administrado, le permitía demandarlo directamente ante la justicia administrativa [art. 135 del C.C.A.], cuya omisión da lugar a que sea una decisión en firme.

Ahora bien, es importante precisar que una declaración de corrección que se aparta de los postulados legales que permiten sustituir la corregida, no tiene la potencialidad de ostentar firmeza, máxime si ha mediado un pronunciamiento oficial que la ha declarado sin efectos jurídicos.

Entonces, como los saldos a favor por valor de \$935.179.000, objeto de imputación a la declaración del tercer bimestre de 1999, provienen de la modificación de las declaraciones del 1° y 2° período de ese año que carecen de validez jurídica, la consecuencia obvia es su desconocimiento, tal como se planteó en la actuación impugnada.

Por tanto, la Sala comparte lo decidido en este punto por el fallador de primera instancia de mantener la modificación oficial.

- En cuanto a la sanción por imputación improcedente, se observa:

El artículo 670 del Estatuto Tributario en los apartes que interesan al proceso reza:

ART. 670.—Modificado. L. 223/95, art. 131. 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.

2500023270020030209001 (16451)
SKY COLOMBIA S.A.
IVA. TERCER BIMESTRE/99
FALLO

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.

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.

(...) (Negrilla fuera de texto)

De acuerdo con la norma transcrita, una de las conductas que dan lugar a la aplicación de la sanción, se presenta cuando existe un proceso de determinación oficial del tributo (liquidación de revisión), que **modifica o rechaza el saldo a favor** imputado por el administrado al período siguiente, en cuyo caso se exige su reintegro junto con los intereses moratorios correspondientes.

Es decir, la expedición del acto oficial que disminuye o elimina el saldo a favor trasladado a la siguiente vigencia fiscal para aminorar la carga tributaria que allí se genere, debe ser devuelto al Estado incrementado con el interés de mora causado.

En el sub lite la Sala encuentra que la Administración basó la sanción por imputación improcedente, en el hecho de que la sociedad llevó el **saldo a favor de \$1.428.415.000** consignado en el denuncia de IVA del **tercer bimestre de 1999** al renglón GN [saldo a favor del período anterior] de la liquidación privada del **cuarto bimestre** de esa anualidad (fl.20 c.a.# 2), el cual fue eliminado por el acto oficial de revisión [310642002000174 del 27-11-2002] cuya legalidad fue analizada en párrafos precedentes, en donde estableció un **saldo a pagar de \$295.850.000**.

2500023270020030209001 (16451)
SKY COLOMBIA S.A.
IVA. TERCER BIMESTRE/99
FALLO

Por ello, a diferencia de lo sostenido por el apelante, la aplicación de la preceptiva sancionatoria, no estaba ligada a la modificación por vía de revisión de las correcciones de las declaraciones del segundo y tercer bimestre de 1999, de una parte porque el proceso de determinación del tributo no se puede basar en denuncias fiscales que se estiman inexistentes al apartarse del procedimiento tributario que les otorga validez [art. 589 E.T.] y de otra, porque lo reclamado por la DIAN es la devolución o reintegro del saldo a favor que registró en la declaración de Impuesto sobre las Ventas del tercer bimestre de 1999, imputado al cuarto período de ese año.

Por tanto, al acudir a la liquidación oficial se evidencian los siguientes valores:

- Saldo a favor del período fiscal (HC)	\$493.236.000
- Menos saldo a favor sin sol. dev. o com/periodo anterior	\$272.000.000
- Retenciones por IVA practicadas (GT)	\$0
- Más sanciones (VS) [inexactitud]	\$1.061.086.000
- Total saldo a pagar (HA)	\$295.850.000

De manera que el crédito a favor de la sociedad por el tercer bimestre de IVA de 1999 en la suma de \$1.428.415.000 fue sustituido en el acto administrativo por un valor débito o a pagar de \$295.850.000, lo que origina la improcedencia de su imputación al cuarto bimestre de ese año, y por ende, da lugar a exigir su reintegro.

De ahí que la Sala no comparta lo argumentado por el impugnante y avalado por el Ministerio Público, en el sentido de rebajar la sanción por imputación improcedente a \$663.179.000 que en su criterio es el

2500023270020030209001 (16451)
SKY COLOMBIA S.A.
IVA. TERCER BIMESTRE/99
FALLO

valor indebidamente imputado [suma que resulta de la diferencia entre \$1.428.415.00 – \$765.236.000 (que corresponde a saldo a favor del período \$493.236.000 + 272.000.000 saldo del segundo bim./99)], porque equivaldría a que se hubiese modificado el acto de revisión para levantar la sanción de inexactitud de \$1.061.086.000, **punto del fallo de primera instancia que se encuentra en firme en la medida en que no fue apelado por la actora**, de ahí que goce de legalidad e incida en que el cuántum **a pagar sea de \$295.850.000**, debido al ejercicio matemático de detraerle el saldo crédito de \$765.236.000.

Así las cosas, la Sala encuentra que la sanción por imputación improcedente por el tercer bimestre de IVA de 1999 por valor de \$1.428.415.000 se ajusta a derecho, en la medida en que medió un acto oficial de revisión en el cual se determinó como valor a pagar \$295.850.000.

En atención a todo lo dicho, se impone confirmar lo decidido en primera instancia que desestimó las pretensiones de la demanda.

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:

CONFIRMASE la sentencia apelada.

2500023270020030209001 (16451)
SKY COLOMBIA S.A.
IVA. TERCER BIMESTRE/99
FALLO

RECONOCESE personería para actuar a nombre de la entidad demandada a la abogada BIBIANA NAYIBE JIMENEZ GALEANO en los términos del poder conferido.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.

La anterior providencia se estudio y aprobó en la Sección de la fecha.

HECTOR J. ROMERO DIAZ MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente de la Sección

LIGIA LOPEZ DIAZ

2500023270020030209001 (16451)
SKY COLOMBIA S.A.
IVA. TERCER BIMESTRE/99
FALLO

EXPEDIENTE: 16451
SKY COLOMBIA S.A.
IVA. TERCER BIMESTRE/99
FALLO

HECHOS: LA DIAN modificó de la liquidación privada de IVA [3er bim./99], porque la sociedad corrigió ante entidad bancaria las declaraciones de Impuesto sobre las Ventas del 1er y 2do período de esa vigencia, aumentando el saldo a favor, con desconocimiento del procedimiento reglado en el artículo 589 del Estatuto Tributario, valores que imputó al período investigado, lo que produjo un mayor saldo a favor liquidado, razón por la cual disminuyó el valor registrado en el renglón GN. Además, lo sancionó por la improcedencia de la imputación del saldo a favor del tercero al cuarto bimestre de 1999, como consecuencia de su modificación por la Liquidación de Revisión, propuso el reintegro de la suma de \$1.428.415.000 más los intereses moratorios correspondientes.

TRIBUNAL: DENEGÓ LAS SÚPLICAS DE LA DEMANDA. La sociedad no cumplió con los requisitos exigidos por el artículo 589 del Estatuto Tributario, toda vez que presentó corrección de las declaraciones en bancos sin presentar solicitud ante la Administración. Al ser invalidas las declaraciones de corrección del primero y segundo bimestre de 1999, los saldos a favor consignados en ellas no pueden ser arrastrados a la declaración de IVA del tercer periodo de ese año. Al decretarse la legalidad de la liquidación oficial de revisión, genera sanción por imputación improcedente.

PROYECTO: SE CONFIRMA EL FALLO APELADO, PORQUE LA SOCIEDAD DESCONOCIÓ LOS PARÁMETROS PROPIOS DE LA CORRECCIÓN VOLUNTARIA DE LA DECLARACIÓN ANTE LA ADMINISTRACIÓN, LO QUE LE IMPEDIA IMPUTAR LOS RESPECTIVOS SALDOS A FAVOR. SE CONFIGURA LA SANCIÓN DE IMPROCEDENCIA DE IMPUTACIÓN DE SALDOS A FAVOR CONFORME LOS LINEAMIENTOS SEÑALADOS EN EL ARTÍCULO 670 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO

M.P. DRA. LUZ MARY CARDENAS VELANDIA
TRIBUNAL DE CUNDINAMARCA

APODERADOS: MONICA REYES RODRIGUEZ
JESUS ORLANDO CORREDOR ALEJO
MARITZA RODRIGUEZ CAMELO
BIBIANA NAYIBE JIMENEZ GALEANO