

PRINCIPIO DEL NON BIS IN IDEM – Aplicación / PROCESO DE DETERMINACION Y EL SANCIONATORIO POR COMPENSACION IMPROCEDENTE - Son actuaciones diferentes / LIQUIDACION DE REVISION - Modifica la declaración privada e incide en la orden de reintegro

Los procesos de determinación del tributo y de imposición de la sanción por compensación improcedente, son actuaciones diferentes e independientes, toda vez que su objeto y finalidad son distintos y son autónomos, aunque la liquidación oficial de revisión incide de manera directa en la orden de reintegro.

NOTA DE RELATORIA: Sobre la aplicación del principio “non bis in ídem” y lo relativo a la independencia de los procesos de determinación y de imposición de la sanción por devolución o compensación improcedente se reitera sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 31 de julio de 2009, Rad. 16955, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

SANCION POR IMPROCEDENCIA DE DEVOLUCIONES O COMPENSACIONES – Procedencia / LIQUIDACION OFICIAL – Cuando modifica el saldo a favor de manera definitiva por la jurisdicción procede la sanción por devolución improcedente

De conformidad con lo previsto en el artículo 670 del Estatuto Tributario, las devoluciones y/o compensaciones efectuadas, no constituyen un reconocimiento definitivo a favor del contribuyente, por tal razón, 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%)”. En conclusión, en firme la sentencia de segunda instancia que al definir sobre la legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión correspondiente al impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable 1997, fijó un total a cargo de la sociedad Embotelladoras de Santander S.A. en cuantía de \$924.884.000, se configuró el supuesto de hecho del artículo 670 del E.T., toda vez que la declaración privada en la que se liquidó el saldo a favor reconocido y compensado fue modificada de manera definitiva por la jurisdicción y dado que no existe por el periodo y concepto saldo a favor, es procedente imponer la sanción tal como lo dispuso la Administración mediante los actos impugnados.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 670

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D.C., veintisiete (27) de enero de dos mil once (2011).

Radicación número: 25000-23-27-000-2003-02061-01(17112)

Actor: EMBOTELLADORAS DE SANTANDER S.A. - EMBOSAN S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia de 24 de enero de 2008 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Subsección Cuarta, Subsección B, que denegó las súplicas de la demanda presentada por Embotelladoras de Santander S.A. "EMBOSAN S.A. contra la DIAN.

ANTECEDENTES

El 16 de abril de 1998, Embotelladoras de Santander S.A. presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios de 1997, en la que liquidó un saldo a favor de \$104.964.000.

El 13 de julio de 1998, presentó solicitud de devolución y/o compensación del saldo a favor reconocido mediante Resolución N°00993 del 27 de agosto de 1998, en la que se ordenó compensar la suma de \$104.964.000 al impuesto del 2° bimestre de ventas/98¹.

Previa investigación, la Administración profirió el Requerimiento Especial 310632000000199, de 6 de junio de 2000, en el que propuso modificar la declaración privada en el sentido de desconocer costos, deducciones y descuentos y liquidar sanción por inexactitud.

El 6 de septiembre de 2002, la demandante respondió este requerimiento, aceptó parcialmente las glosas propuestas y presentó la declaración de corrección disminuyendo el saldo a \$98.441.000.

El 1° de marzo de 2001, la Administración expidió la Liquidación Oficial de Revisión 310642001000053, en la que determinó un saldo a pagar de \$2.682.987.000²; acto contra el cual interpuso el recurso de reconsideración, confirmado por Resolución 622-900.016 de 11 de marzo de 2002.

El 9 de julio de 2002, la División de Fiscalización formuló el Pliego de Cargos 310632002000110³ en el que propuso la sanción por improcedencia de la compensación, consistente en el reintegro de \$98.441.000 más los intereses moratorios, incrementados en un cincuenta por ciento (50%).

El 11 de diciembre de 2002, previa respuesta al pliego de cargos⁴, la Administración, por **Resolución 310642002000133**, impuso la sanción propuesta⁵; recurrida en reconsideración⁶ y confirmada por la **Resolución 310662003000013 del 28 de mayo de 2003**⁷.

¹ Fl. 16 c.a.

² Fl. 42 c.a.

³ Fl. 47 c.a.

⁴ Fl. 77 c.a.

⁵ Fl. 84 c.a.

⁶ Fl. 98 c.a.

⁷ Fl. 118 c.a.

LA DEMANDA

EMBOTELLADORAS DE SANTANDER S.A. "EMBOSAN S.A.", en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, demandó la nulidad de las Resoluciones 310642002000133 del 11 de diciembre de 2002 y 310662003000013 del 28 de mayo de 2003 y a título de restablecimiento del derecho solicitó se declare que "*no está obligada a reintegrar suma alguna por concepto del impuesto de renta y complementarios del año gravable de 1997, ni al pago de intereses de mora a que haya lugar incrementados en un 50%*".

Invocó como violado el artículo 29 de la Constitución Política, cuyo concepto de violación se resume así:

Los actos impugnados violan las normas en que deberían fundarse, pues son el resultado de una actuación ilegal que demandó ante la jurisdicción, por tal razón la decisión que allí se profiera tiene íntima relación con los actos demandados en este proceso.

La actuación viola la norma constitucional al desconocer el principio del *non bis in ídem*, pues impone a la misma persona, por el mismo hecho, varias sanciones. Explica que cuando las autoridades consideran que el contribuyente incluyó deducciones y descuentos tributarios a los que no tenía derecho y que se reflejaron como un mayor saldo a favor, en el proceso de determinación impone sanción por inexactitud, cobra además intereses moratorios, que tienen carácter sancionatorio, e impone la sanción por devolución improcedente que incrementa nuevamente los intereses en un 50% sobre el saldo que debe devolver.

El hecho que se sanciona es uno solo, incluir las deducciones y el descuento tributario en el denuncia rentístico, los cuales repercuten en el mayor o menor impuesto o saldo a favor, hecho que concluye con la correspondiente solicitud de devolución y/o compensación.

LA CONTESTACIÓN

La apoderada de la parte demandada respondió la demanda en los siguientes términos:

Los procedimientos establecidos para imponer la sanción por devolución y/o compensación improcedente y la sanción por inexactitud son diferentes e independientes.

El artículo 670 del Estatuto Tributario establece como supuesto de hecho para imponer la sanción por devolución y/o compensación improcedente, la modificación o rechazo del saldo a favor objeto de devolución y/o compensación mediante liquidación oficial de revisión, pero no exige la firmeza de este acto.

La norma consagra un trámite especial, término de dos años para imponerla y contempla, en caso de demanda ante la jurisdicción de los actos de determinación, la suspensión del proceso de cobro.

El saldo a favor devuelto mediante acto de la Administración, no constituye reconocimiento definitivo, así que modificado dentro del proceso de determinación se configura el supuesto de hecho previsto en el artículo 670 del E.T., para imponer la sanción, previo el pliego de cargos.

A la fecha de los actos acusados no existía prueba de la decisión judicial sobre la legalidad de la liquidación oficial de revisión, por esta razón tales actos se ajustaron a la ley.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca denegó las súplicas de la demanda.

Advirtió que el trámite que se surte para expedir la liquidación oficial de revisión es diferente e independiente del que se adelanta para imponer sanción por la improcedencia de devoluciones y/o compensaciones, como es distinto el objeto y la finalidad de cada uno de estos procesos; agregó que igualmente, son diversas las sanciones de que tratan los artículos 647 y 670 del Estatuto Tributario.

Precisó que en el caso se cuestiona la legalidad de los actos administrativos por los cuales se impuso, a la sociedad actora, sanción por compensación improcedente del saldo a favor declarado por concepto de impuesto sobre la renta de 1997, modificado por la Liquidación Oficial de Revisión 310642001000053 de 1° de marzo de 2001.

En el caso concreto señaló que el acto liquidatorio y el que lo confirmó, modificatorios del saldo a favor, están vigentes y con plenos efectos legales, acorde con el artículo 66 del CCA, toda vez que no han sido anulados, pues se encuentra pendiente de fallo de segunda instancia, ante el Consejo de Estado, la sentencia de 4 de octubre de 2006 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

Concluye que siendo válidos los actos modificatorios de la declaración privada, la compensación realizada resulta improcedente y hay lugar a la sanción impugnada.

EL RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandante interpuso el recurso de apelación, en tiempo, con fundamento en lo siguiente:

El Tribunal profirió la sentencia sin tener en cuenta que el proceso de determinación del impuesto no ha sido fallado, en segunda instancia; que de ser favorable la decisión, implicaría fallar en igual sentido el proceso de discusión de la sanción; que, en todo caso, el fallo que se adopte en éste debe ser congruente con el que se profiera en aquél.

Insiste en que la actuación demandada es violatoria del principio del *non bis in idem* contenido en el inciso final del artículo 29 de la Constitución Política, con argumentos idénticos a los expuestos en la demanda.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante reitera lo dicho en el memorial de apelación.

La demandada señala que aunque la decisión, frente a la legalidad de la liquidación de revisión, incide en este proceso, no es necesaria, toda vez que, la Administración no podrá hacerla efectiva, según lo prevé el artículo 570 del E.T.

Advierte que el proceso de determinación y el que impone la sanción por devolución improcedente son diferentes e independientes; y que la sanción por inexactitud y la sanción por improcedencia tienen finalidad y objeto distintos. Sobre

el tema transcribe apartes de la sentencia de esta Corporación del 4 de abril de 2003, expediente 13382.

El hecho de que la contribuyente haya determinado en su denuncia un saldo a favor no limita la facultad fiscalizadora de la Administración, por tal razón su reconocimiento no es definitivo; así configurado el presupuesto legal, previsto en el artículo 670 del E.T., esto es, que se modifique o rechace el saldo a favor que dio origen a la compensación o devolución, procede imponer la sanción, previo el pliego de cargos.

La Procuradora Sexta Delegada ante esta Corporación solicita se revoque el fallo de primera instancia y en su lugar, se emita sentencia de acuerdo con la decisión que se adopte en el proceso de la liquidación oficial, pues de mantenerse el rechazo del saldo a favor, subsiste la sanción por devolución improcedente; de lo contrario, se deberá acceder a las pretensiones de la demandante.

Con apoyo en los artículos 647 y 670 del Estatuto Tributario, indica que los supuestos de hecho para imponer las sanciones por inexactitud y por devolución o compensación improcedentes, son diferentes, toda vez que *“una es la ‘conducta’ sancionada en la etapa de determinación y otra la ‘conducta’ relacionada con la obtención del saldo a favor sin tener derecho a él, debido a que posteriormente rechaza o modifica”* y por tanto no puede afirmarse que se impone sanción dos veces por un mismo hecho.

La sentencia que debe dictarse en este proceso depende de la que se tome respecto del acto de determinación del tributo, por ello el *a quo* debió abstenerse de reanudar el proceso y esperar a que se adoptara la decisión, toda vez que no resultaba aplicable el artículo 172 del Código de Procedimiento Civil.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En el presente asunto se demanda la nulidad de las resoluciones 310642002000133 del 11 de diciembre de 2002 y 310662003000013 del 28 de mayo de 2003 por los cuales la DIAN impuso, a la demandante, sanción por compensación improcedente del saldo a favor generado en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios de 1997 y, a título de restablecimiento del derecho, se declare que *“no está obligada a reintegrar suma alguna por concepto del impuesto de renta y complementarios del año gravable de 1997, ni al pago de intereses de mora a que haya lugar incrementados en un 50%”*.

El Tribunal denegó las súplicas de la demandante al considerar que siendo válidos los actos oficiales modificatorios de la declaración privada, la compensación realizada resulta improcedente y hay lugar a la sanción impugnada.

La apelante manifiesta que la decisión que profiera la jurisdicción frente a los actos de determinación del tributo, tiene íntima relación con las resoluciones demandadas en este proceso; que la actuación impugnada viola el artículo 29 de la Constitución Política al desconocer el principio del *non bis in ídem*, pues se pretende imponer, a la misma persona, por el mismo hecho, varias sanciones, toda vez que se le impone sanción por inexactitud e intereses moratorios y se le sanciona por la improcedencia de la compensación.

Debe la Sala resolver si al imponer sanción por compensación improcedente se viola el principio del *non bis in ídem* y, de no ser así, si en el caso se configuran los supuestos legales para imponerla.

Sobre la aplicación del principio “*non bis in ídem*” y lo relativo a la independencia de los procesos de determinación y de imposición de la sanción por devolución o compensación improcedente, esta Sala en oportunidad anterior en la que se discutía la legalidad de actos de similar naturaleza⁸, se pronunció en los siguientes términos que ahora se reiteran:

“El artículo 29 de la Constitución Política consagra que el debido proceso es aplicable a todas las actuaciones judiciales y administrativas. Dentro de las garantías de la norma superior se encuentra la prohibición de ser juzgado dos veces por el mismo hecho o ‘*non bis in ídem*’, esto es, la imposibilidad que las conductas debatidas en determinado proceso vuelvan a ser discutidas por otro funcionario.

“Para determinar si existe identidad con otro proceso ya finiquitado o con otro en curso, debe acudirse al artículo 332 del Código de Procedimiento Civil⁹, aplicable a los procesos administrativos y en el que se describen los elementos de la cosa juzgada, institución que guarda íntima relación con el principio de “*non bis in ídem*”. De acuerdo con esta disposición, no es posible adelantar un nuevo proceso cuando respecto de otro existe identidad de objeto, de causa, y de partes.

“El objeto de un procedimiento está definido por su finalidad, por las declaraciones o pronunciamientos que se pretendan; su causa se determina por las razones que los originan, es decir, los hechos que le dieron lugar y las normas jurídicas aplicables a la situación fáctica.

“Tratándose de la liquidación oficial de revisión y de la resolución sanción por improcedencia de las devoluciones, esta Corporación ha señalado que se trata de dos actuaciones diferentes e independientes: una es la actuación administrativa relacionada con determinación oficial del tributo y otra la correspondiente a la exigencia del reintegro de la devolución efectuada, aún cuando la orden de reintegro se apoye fácticamente en la actuación de revisión.¹⁰

“El procedimiento que culmina con una liquidación oficial de revisión tiene por objeto modificar las declaraciones privadas cuando la Administración establezca que la determinación del impuesto hecha por el contribuyente, responsable o agente retenedor no fue la correcta. Por su parte los procesos sancionatorios pretenden castigar las infracciones a las normas tributarias.

“(…)

⁸ Sentencia de 31 de julio de 2009, expediente 16955, c.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

⁹ ARTÍCULO 332. COSA JUZGADA. La sentencia ejecutoriada proferida en proceso contencioso tiene fuerza de cosa juzgada, siempre que el nuevo proceso verse sobre el mismo objeto, y se funde en la misma causa que el anterior, y que entre ambos procesos haya identidad jurídica de partes. Se entiende que hay identidad jurídica de partes, cuando las del segundo proceso son sucesores mortis causa de las que figuraron en el primero o causahabientes suyos por acto entre vivos celebrado con posterioridad al registro de la demanda, si se trata de derechos sujetos a registro y al secuestro en los demás casos.

¹⁰ Sentencia de febrero 23 de 1996: C.P. Dr. Julio E. Correa Restrepo Exp. No. 7463

“Es así como el artículo 850 del Estatuto Tributario exige taxativamente para la procedencia de la devolución, la presentación de una solicitud ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales; articulado que pertenece a un capítulo diferente a los que contemplan la determinación del tributo, o el que impone la sanción por devolución improcedente; procesos autónomos cada uno de ellos en su desarrollo aunque la modificación oficial en la determinación, incida en el resultado de la segunda.

“A su vez, el Estatuto Tributario contempla una serie de sanciones que buscan reprimir imponiendo castigos que subsanen la infracción y que tienda a evitar su posterior ocurrencia. Los artículos 647 y 670 *ibídem* consagran las sanciones por inexactitud y por improcedencia en las devoluciones de las que se concluye sin dificultad que describen eventos diferentes:

“La sanción por inexactitud se impone porque en las declaraciones tributarias se han omitido ingresos, impuestos, bienes, o se han incluido costos gastos, beneficios tributarios y en general datos falsos equivocados o incompletos de los cuales se derive un menor impuesto o un mayor saldo a favor para el declarante.

“La sanción por improcedencia en las devoluciones se produce cuando la Administración tributaria, mediante liquidación oficial modifica o rechaza un saldo a favor que ha sido previamente devuelto o compensado y tiene como fundamento fáctico, el hecho de haber utilizado un dinero que no le pertenecía.

“La sanción por inexactitud y la de improcedencia de las devoluciones tienen un objeto diferente, porque como se vio, ni su finalidad, ni el pronunciamiento que se pretende es el mismo.

Conforme con lo anterior, los procesos de determinación del tributo y de imposición de la sanción por compensación improcedente, son actuaciones diferentes e independientes, toda vez que su objeto y finalidad son distintos y son autónomos, aunque la liquidación oficial de revisión incide de manera directa en la orden de reintegro.

En el presente asunto, según los antecedentes descritos en la parte inicial de esta providencia, la sociedad Embotelladoras de Santander S.A. liquidó en su declaración del impuesto sobre la renta de 1997, presentada el 16 de abril de 1998, un saldo a favor de \$104.964.000, respecto del cual solicitó su reconocimiento y fue compensado el 27 de agosto de 1998. Con posterioridad a la citada actuación se inició proceso de determinación del impuesto por dicha anualidad, en él la actora corrigió el denuncia inicial disminuyendo el saldo a favor a \$98.441.000, posteriormente el 1° de marzo de 2001 se profirió la liquidación de revisión 310642001000053 que modificó el saldo a favor por un valor a pagar de \$2.682.987.000, confirmada por Resolución 622-900.016 del 11 de marzo de 2002.

Estos actos de determinación fueron demandados ante la jurisdicción¹¹. El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante sentencia del 4 de octubre de 2006, los anuló parcialmente y practicó nueva liquidación en la que aceptó la

¹¹ Proceso 25000-23-27-000-2002-01159-01

deducción y el descuento sólo por la donación efectuada a la Corporación Universitaria Santander durante 1997, y levantó la sanción por inexactitud.

Apelada la sentencia de primera instancia, el Consejo de Estado, mediante fallo del 20 de agosto de 2009, al decidir el recurso compartió la decisión del Tribunal, en cuanto anuló parcialmente los actos, pero modificó el restablecimiento del derecho, al reconocer, además, la deducción por donaciones a la Universidad Libre Seccional Socorro, así practicó una nueva liquidación en la que fijó como saldo a pagar por concepto de impuesto de renta de 1997, la suma de **\$924.884.000**¹².

Fijado por la jurisdicción en segunda instancia un valor a pagar, se torna improcedente la compensación efectuada y se configura el supuesto de hecho previsto en el artículo 670 del Estatuto Tributario¹³, razón por la cual es procedente exigir el reintegro de \$98.441.000 más los intereses moratorios, incrementados en el 50% sobre los mismos.

Lo anterior porque de conformidad con lo previsto en el artículo 670 del Estatuto Tributario, las devoluciones y/o compensaciones efectuadas, no constituyen un reconocimiento definitivo a favor del contribuyente, por tal razón, 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%)*".

En conclusión, en firme la sentencia de segunda instancia que al definir sobre la legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión correspondiente al impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable 1997, fijó un total a cargo de la sociedad Embotelladoras de Santander S.A. en cuantía de **\$924.884.000**, se configuró el supuesto de hecho del artículo 670 del E.T., toda vez que la declaración privada en la que se liquidó el saldo a favor reconocido y compensado fue modificada de manera definitiva por la jurisdicción y dado que no existe por el periodo y concepto saldo a favor, es procedente imponer la sanción tal como lo dispuso la Administración mediante los actos impugnados.

Por las anteriores razones, se confirmará la decisión del Tribunal que denegó las pretensiones de la demanda, sin que tenga vocación de prosperidad el recurso de apelación interpuesto por la demandante.

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 :

¹² Ver copia de la sentencia a folios 279 y siguientes, y en la hoja 33 de la misma la liquidación del tributo en la que se muestra el saldo a cargo de la demandante.

¹³ Artículo 670 E.T. "**Sanción por improcedencia de las devoluciones o compensaciones:** Las devoluciones o compensaciones efectuadas de acuerdo con las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios y sobre las ventas, presentadas por los contribuyentes o responsables, **no constituyen un reconocimiento definitivo a su favor**. Si la administración tributaria dentro del proceso de determinación, mediante liquidación oficial rechaza o modifica el saldo a favor objeto de devolución o compensación, **deberán reintegrarse las sumas devueltas o compensadas en exceso más los intereses moratorios que correspondan, aumentados estos últimos en un cincuenta por ciento (50%)**. Esta sanción deberá imponerse dentro del término de dos años contados a partir de la fecha en que se notifique la liquidación oficial de revisión. (...) **Para efectos de lo dispuesto en el presente artículo, se dará traslado del pliego de cargos por el término de un mes para responder**".

Confírmase la sentencia apelada.

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente de la sala

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ