

PROCESO DE DETERMINACION – Es diferente al sancionatorios / SANCION POR DEVOLUCION IMPROCEDENTE – La anulación de la liquidación oficial que generó el saldo a favor incide en el monto de la sanción

De acuerdo a lo anterior, en el presente caso, surge evidentemente que como por el proceso de determinación oficial del impuesto se modificó el saldo a favor, es claro que la sociedad debía reintegrar la suma compensada y devuelta de manera improcedente, más los intereses de mora aumentados en un cincuenta por ciento (50 por ciento). Pero también aflora de este enfoque que, si la determinación oficial del impuesto ha sido sometida a control jurisdiccional y la misma fue declarada parcialmente nula, la sanción por devolución y o compensación improcedente debe disminuirse en proporción al valor indebidamente compensado. 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 otro. Así las cosas, la sanción impuesta, en la cuantía indicada, resulta improcedente. Por lo tanto, se debe declarar la nulidad parcial de los actos demandados, 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.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 670

SANCION POR INEXACTITUD – No procede la liquidación de intereses moratorios por disposición legal / INTERESES DE MORA – Cálculo. Están fijados con base en la tasa efectiva expedida por la Superintendencia Financiera

Observa la Sala que mediante sentencia del 10 de febrero de 2011, exp. 17909 C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, la Sala precisó que 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 por inexactitud, pues no lo previó así el artículo 670 ib. 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 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 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 consecuencia, la DIAN debe calcular los intereses de mora atendiendo a lo expuesto, sobre el valor a reintegrar a partir del acto administrativo que ordenó la devolución, y hasta la fecha del reintegro de las cifras que se ordena devolver. conforme con el artículo 635 del Estatuto Tributario, “para efectos tributarios y frente a obligaciones cuyo vencimiento legal sea a partir del 1º de enero de 2006, la tasa de interés moratorio será la tasa equivalente a la tasa efectiva de usura certificada por la Superintendencia Financiera de Colombia para el respectivo mes de mora”. De acuerdo con lo expuesto, los intereses de mora aplicables para efectos tributarios corresponden a la tasa de usura certificada por la Superintendencia Financiera de Colombia.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 635 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 670

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO

Bogotá D.C., siete (7) de abril de dos mil once (2011)

Radicación número: 25000-23-27-000-2008-00052-01(17711)

Actor: CARBONES DEL CERREJON LIMITED

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B", el 26 de febrero de 2009, denegatoria de las súplicas de la demanda instaurada por la Sociedad Carbones del Cerrejón Limited, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, contra los actos administrativos mediante los cuales la Administración Especial de los Grandes Contribuyentes de Bogotá le impuso sanción por devolución improcedente por el impuesto sobre las ventas correspondiente al sexto bimestre del año gravable 2003.

ANTECEDENTES

El 15 de enero de 2004 la demandante presentó la declaración de IVA correspondiente al sexto bimestre de 2003 No. 9000001475687, determinando un saldo a favor de \$5.540.984.000.

El 13 de abril de 2004 presentó solicitud de devolución del citado saldo a favor, petición que fue resuelta favorablemente mediante la Resolución No. 608-0601 del 20 de mayo de 2004.

El 24 de noviembre de 2005, la División de Fiscalización Tributaria de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes contribuyentes de Bogotá, profirió el Requerimiento Especial No. 310632005000146, en el que propuso las siguientes modificaciones:

- Rechazo de impuestos descontables por \$107.659.000, por considerar que corresponden a gastos en bienes y servicios que no están directamente destinados a la actividad productora de renta.
- Rechazo de \$40.961.000 de impuestos descontables originados en operaciones con no domiciliados o no residentes en el país.
- Imponer una sanción por inexactitud de \$237.792.000.

Previa respuesta al Requerimiento Especial, el 31 de agosto de 2006 la División de Liquidación profirió la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642006000111, confirmando las glosas propuestas en el citado requerimiento.

El 30 de agosto de 2007 la División Jurídica Tributaria profirió la Resolución No. 310662007000016, mediante la cual resolvió el Recurso de Reconsideración interpuesto por la demandante en contra de la referida liquidación oficial, determinando un saldo a favor de \$5.261.071.000.

La sociedad demandante interpuso demanda en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, contra la actuación administrativa de la DIAN mediante la cual se modificó oficialmente la declaración de IVA correspondiente al sexto bimestre de 2003.

El 7 de noviembre de 2006 la DIAN profirió el Pliego de Cargos No. 310632006000141, mediante el cual propuso la sanción por devolución improcedente del saldo a favor liquidado por la demandante en su declaración de IVA correspondiente al sexto bimestre de 2003, en cuantía de \$386.412.000, más los intereses moratorios liquidados sobre el valor a reintegrar, incrementados en un 50 por ciento.

Previa respuesta al Pliego de Cargos, el 20 de marzo de 2007 la DIAN profirió la Resolución Sanción No. 310642006000192, mediante la cual la DIAN acogió, en su totalidad, las glosas propuestas en el referido pliego de cargos.

Interpuesto el recurso de reconsideración en contra de la resolución sancionatoria, mediante Resolución No. 310662007000014, del 26 de octubre de 2007, la DIAN lo resolvió, en el sentido de modificar el acto recurrido ordenando el reintegro de la suma de \$279.913.000, más el pago de los intereses moratorios incrementados en un 50 por ciento.

LA DEMANDA

La Sociedad CARBONES DEL CERREJÓN LIMITED, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, solicitó:

*“Que se declare la nulidad de los actos administrativos mencionados en el numeral 1.2 de este escrito.
Que como consecuencia de lo anterior, y a título de restablecimiento del derecho, se declare en firme la compensación realizada con el saldo a favor presentado por mi representada en su declaración de ventas del sexto bimestre de 2003.
Que en caso de que no llegaren a prosperar las anteriores peticiones o aún si prosperan parcialmente, se modifiquen los actos demandados, en el sentido de suprimir de la base del cálculo del valor que se ordena reintegrar, la suma de \$198.547.000, correspondiente a la sanción por inexactitud determinada en la Resolución Recurso de Reconsideración, que modifica la No. 310662007000016 del 30 de agosto de 2007, calcular los intereses desde el 4 de septiembre de 2006, esto es, desde la fecha en que se notificó la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642006000111, que inicialmente impuso la referida sanción por inexactitud, y limitar el monto de dichos intereses ya incrementados en un 50 por ciento, a la tasa de usura determinada por la Superintendencia Financiera”.*

Invocó como normas violadas los artículos 3, 29, 95 y 123 de la Constitución Política, y los artículos 670 y 683 del Estatuto Tributario. El concepto de violación se resumió así:

La sanción impuesta es improcedente, toda vez que la DIAN pretende sancionar por un hecho que no es cierto. Se encuentra demostrado que la demandante no omitió ingresos gravados en su declaración de IVA por el sexto bimestre de 2003, ni dejó de causar o declarar ningún IVA.

Es igualmente improcedente la forma en que se determinó la sanción demandada, por cuanto para establecer la base de su cálculo se tuvo en cuenta el valor de la sanción por inexactitud, sanción cuya existencia solo surgió con ocasión de la liquidación oficial de revisión, y no antes.

Aunque el valor de la sanción por inexactitud afecta el saldo a favor liquidado en la declaración, su monto surge con la expedición y notificación de la liquidación de revisión que la determina, y no antes. Tal sanción solo es exigible a partir de la fecha en que quede en firme en vía gubernativa o en la contenciosa, si es del caso. Antes de ese momento no puede exigirse su cobro ni menos intentar imponer otras sanciones o intereses moratorios sobre la misma.

En caso de resultar procedente la sanción impuesta solicitó que se precise la fecha a partir de la cual se deben calcular los intereses moratorios aumentados en un 50 por ciento. Debe considerarse el hecho de que en el momento en que se solicitó y obtuvo la compensación (20 de mayo de 2004), ella era procedente, pues se basaba en una declaración de ventas que gozaba de presunción de veracidad, y que no había sido objeto de ningún cuestionamiento o modificación. Luego no es factible imponer una sanción cuyos efectos se retrotraigan al momento de la devolución, pues la supuesta improcedencia únicamente se había generado 2 años y 3 meses después, en la fecha en que se notificó la liquidación oficial (4 de septiembre de 2006).

De otra parte, los intereses aumentados en un 50 por ciento, en caso de resultar procedentes, solo podrían aplicarse a partir del 4 de septiembre de 2006, fecha de notificación de la liquidación oficial de revisión.

En el evento de que se confirme la sanción impuesta, es necesario que el acto administrativo que así lo decida, disponga que el interés moratorio, incrementado en el 50 por ciento, se debe limitar como máximo al interés de usura que rija en el momento del pago.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones con fundamento en lo siguiente:

Propuso la excepción de inepta demanda respecto de la alegada violación de los artículos 3, 95 y 123 de la Constitución Política y del artículo 683 del Estatuto Tributario, por cuanto si bien cita la actora dichas normas, no expresó en qué consistió el concepto de violación de las mismas, contraviniendo, de esta forma, el numeral 4º del artículo 137 del Código Contencioso Administrativo.

En cuanto al fondo del asunto, señaló que la determinación del impuesto es un proceso independiente del sancionatorio por devolución o compensación improcedente, a pesar de que el origen de este último esté estrechamente ligado o sea consecuencia directa del primero.

Ni aun la interposición de la demanda en acción de nulidad y restablecimiento del derecho contra la liquidación oficial de revisión, que desconoce el saldo a favor y a partir del cual se torna improcedente la compensación que de ese saldo a favor se hubiese hecho, imposibilita a la Administración para proferir el acto administrativo constituido por la resolución sanción.

Respecto de la sanción por inexactitud impuesta, señaló que ésta es diferente de la consagrada en el artículo 670 del Estatuto Tributario, toda vez que este último sanciona un hecho diverso, aun cuando relacionado, que es que haya sido compensado o devuelto un saldo a favor determinado como improcedente. Se trata de sancionar, no ya el hecho de haberse determinado un saldo a favor improcedente, sino el hecho de utilizar los recursos, así determinados, vía compensación o devolución de los mismos.

Señaló que cuando existe improcedencia en la devolución y o compensación, el contribuyente debe reintegrar a la Administración la suma devuelta en exceso, es decir, la diferencia existente entre el saldo a favor declarado por el contribuyente y el determinado oficialmente por la Administración, mas los intereses de mora incrementados en un 50 por ciento, y no como interpreta el contribuyente el concepto 029418 del 18 de mayo de 2005, según el cual, debe restarse la sanción por inexactitud, toda vez que, de conformidad con el concepto que cita el demandante, la sanción como tal, no hace parte de la suma que le fue devuelta, pues jamás la sanción fue devuelta y o compensada.

Respecto de la fecha a partir de la cual se deben calcular los intereses moratorios aumentados en un 50 por ciento, señaló que, conforme al artículo 670 ib, los intereses a cobrar solamente serán los previstos en el artículo 634 ib, liquidados sobre la base del monto indebidamente devuelto o compensado que corresponda a impuesto, anticipo o retención, a la luz de lo dispuesto por el artículo 634 del Estatuto Tributario.

Por otra parte, la fecha a partir de la cual debe realizarse la liquidación de intereses, necesariamente debe ser aquella en que las sumas devueltas o compensadas así lo fueron, pues lo contrario sería otorgar un beneficio financiero en contra del erario público y a favor de quien hizo uso de sumas que le fueron devueltas y o compensadas improcedentemente. En el caso de la devolución, dicho uso se configura a partir de la fecha de la resolución de devolución, en tanto que para la compensación se concreta teniendo en cuenta las fechas de vencimiento de las obligaciones respecto de las que se realizó la respectiva compensación.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante sentencia del 26 de febrero de 2009, negó las súplicas de la demanda.

Respecto de la excepción de inepta demanda propuesta por la parte demandada, señaló que ésta no prospera por cuanto en el texto de la demanda se identifican las razones por las cuales la parte actora ataca la validez de los actos demandados, abriendo la posibilidad de efectuar un estudio de fondo respecto de la infracción normativa que se predica, pues resulta claro que la eficacia del concepto de violación no proviene de la extensión de los cargos, como también que su existencia no depende de que los argumentos que lo sustentan sean los jurídicamente idóneos para estructurar la vulneración de las normas invocadas.

Los argumentos esgrimidos resultan suficientes para emitir una decisión, y por ello no hay lugar a dar prosperidad a la excepción planteada por la demandada, resultando procedente el estudio de fondo del asunto.

Señaló que conforme al artículo 670 del Estatuto Tributario y a la sentencia C-075 del 3 de febrero de 2004, proferida por la Corte Constitucional, la Administración no está impedida para proferir los actos sancionatorios con ocasión de la improcedencia de la devolución, mientras se tramita demanda contra la liquidación oficial y la resolución de reconsideración.

Mediante la Resolución No. 3100662007000016 del 30 de agosto de 2007 la Administración decidió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642006000111 del 31 de agosto de 2006 que, al desestimar parcialmente el saldo a favor liquidado en la declaración privada de la accionante, dio lugar a la orden de reintegro de dicha suma a través de la resolución sanción, que aquí se discute.

Siguiendo esta premisa se torna inocua la pretensión de nulidad incoada, como quiera que la firmeza de la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642006000111 se dio en el preciso momento de decidirse el recurso de reconsideración en comento, 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 la jurisdicción.

Conforme a lo expuesto, la Administración si está facultada para tramitar simultáneamente el proceso de determinación del impuesto y el de sanción por devolución y o compensación improcedente.

En cuanto a la base tomada por la Administración para imponer la sanción consagrada en el artículo 670 del Estatuto Tributario, señaló 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 la liquidación oficial.

En consecuencia, para el caso concreto los intereses se causan sobre el valor de \$279.913.000, que resulta de la diferencia entre el monto de \$5.540.984.000, liquidado como saldo a favor en el denuncia privado, y el monto de \$5.261.071.000, determinado como saldo a favor en la resolución del recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión, tal y como lo estableció la DIAN en la resolución del recurso de reconsideración en contra de la resolución sanción.

Respecto al momento a partir del cual se causan los intereses moratorios señaló que, como en el caso de autos, los valores requeridos en devolución por la Administración fueron compensados, los intereses a que se refiere el artículo 670 del Estatuto Tributario se causan desde la fecha en que la compensación surtió efecto, es decir, desde cuando las deudas coexistieron, por reunir los requisitos para la compensación, hasta la fecha de su reintegro, y no desde la fecha en que se notificó la liquidación oficial que modificó el saldo a favor compensado.

Precisó que, conforme al artículo 635 del Estatuto Tributario, los intereses de mora aplicables para efectos tributarios corresponden a la tasa de usura certificada por la Superintendencia Financiera de Colombia. Así las cosas, son estos intereses los que deben ser aumentados en un 50 por ciento.

EL RECURSO DE APELACIÓN

Inconforme con la decisión de primera instancia, la parte demandante apeló, en los siguientes términos:

Falta de firmeza de los actos administrativos con base en los cuales se impuso la sanción por devolución y o compensación improcedente.

Contrario a lo que se indica en la sentencia de primera instancia, la expedición de la resolución que decidió el recurso de reconsideración que se interpuso contra la liquidación oficial de revisión, no le otorgó firmeza a este acto, ni mucho menos lo hizo obligatorio y exigible y aplicable en su contenido.

Si bien la ley tributaria permite que las autoridades de impuestos inicien el proceso de imposición de sanción por devolución y o compensación improcedente cuando se haya notificado una liquidación oficial de revisión, no puede aceptarse la procedencia de la respectiva sanción hasta tanto quede en firme la liquidación de revisión que motivó su imposición. En el entretanto se presume la veracidad de la declaración privada del contribuyente, y con base en ella la solicitud de devolución y o compensación debe resultar ajustada a la ley.

Invalidez de la inclusión de la sanción por inexactitud como parte de la base para determinar la sanción por improcedencia de la devolución y o compensación.

Las sumas devueltas o compensadas en exceso, de que trata el artículo 670 del Estatuto Tributario y sobre las cuales se aplican los intereses moratorios, aumentados en un 50 por ciento, no son otras que las que corresponden a los mayores impuestos o retenciones determinadas en el acto de liquidación oficial, sin incluir, en ningún caso, las sanciones conexas.

Conforme a lo expuesto, insistió el apelante en la improcedencia de la inclusión de la sanción por inexactitud como parte de la base de liquidación de la sanción que se discute en este proceso.

Limite de los intereses de mora: usura

Insistió el apelante en que el interés moratorio incrementado en el 50 por ciento se debe limitar como máximo al interés de usura que rija en el momento del pago, de manera que no se genere una carga excesivamente onerosa al contribuyente.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación.

Los alegatos de la demandada, conforme al informe secretarial visible a folio 242 del expediente, fueron presentados fuera de término.

El Ministerio Público no intervino en esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la sociedad demandante contra la sentencia del 26 de febrero de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

Se resolverá el asunto en el orden propuesto por el apelante así:

1. Falta de firmeza de los actos administrativos con base en los cuales se impuso la sanción por devolución y o compensación improcedente.

Según la apelante, si bien la ley tributaria permite que las autoridades de impuestos inicien el proceso de imposición de sanción por devolución y o compensación improcedente cuando se haya notificado una liquidación oficial de revisión, no puede aceptarse la procedencia de la respectiva sanción hasta tanto quede en firme la liquidación de revisión que motivó su imposición.

Para resolver observa la Sala que la sanción tuvo como fundamento la determinación oficial del impuesto sobre las ventas a cargo de la actora por el sexto bimestre de 2003, proceso en el que se modificó el saldo a favor inicialmente declarado (\$5.540.984.000), determinado oficialmente en \$5.261.071.000.

En el *sublite* se estableció que mediante Resolución No. 608-0601 del 20 de mayo de 2004 la Administración devolvió a la demandante el saldo a favor declarado (\$5.540.984.000), por medio de los actos demandados impuso sanción por devolución improcedente, consistente en el reintegro de las sumas devueltas en exceso (\$279.913.000), más los intereses moratorios incrementados en un 50 por ciento, como lo establece el artículo 670 del Estatuto Tributario.

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, en la sentencia que se apeló, decidió negar las súplicas de la demanda por considerar, en síntesis, que la Administración puede expedir los actos sancionatorios con ocasión de la improcedencia de la devolución, mientras se tramita la demanda en contra de la liquidación oficial.

Esta Corporación mediante sentencia del marzo 24 de 2011, proferida dentro del proceso 250002327000200700259-01 (17286), revocó la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca y declaró la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642006000111 del 31 de agosto de 2006, proferida por la División de Liquidación de la Administración Especial de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, mediante la cual se modificó la declaración de IVA del sexto bimestre de 2003, y de la Resolución Recurso de Reconsideración No. 310662007000016 del 30 de agosto de 2007, dictada por la División Jurídica Tributaria de la Administración Especial de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, que modificó la anterior.

A título de restablecimiento del derecho fijó como total saldo a favor de la sociedad, por concepto de ese impuesto y período, la suma de \$5.408.556.000.

A juicio de la Sala, el fallo que dictó la Corporación el 24 de marzo de 2011 incide directamente en el que ahora se emite, toda vez que en virtud de aquél se anularon parcialmente los actos que determinaron el impuesto, y se fijó como saldo a favor la suma que ya se mencionó. Por lo tanto, debe entrar a verificar si desapareció el sustento de la sanción, es decir, si no fue improcedente el saldo a favor cuya compensación y o devolución se efectuó a la sociedad.

Ahora bien, 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.

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”.
(subraya la Sala)*

De acuerdo a lo anterior, en el presente caso, surge evidentemente que como por el proceso de determinación oficial del impuesto se modificó el saldo a favor, es claro que la sociedad debía reintegrar la suma compensada y devuelta de manera improcedente, más los intereses de mora aumentados en un cincuenta por ciento (50 por ciento).

Pero también aflora de este enfoque que, si la determinación oficial del impuesto ha sido sometida a control jurisdiccional y la misma fue declarada parcialmente nula, la sanción por devolución y o compensación improcedente debe disminuirse en proporción al valor indebidamente compensado. 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 otro.¹

Ahora bien, en el presente caso, la demanda contra los actos de determinación del impuesto sobre las ventas por el sexto bimestre de 2003 dio origen al proceso No. 250002327000200700259-01, el cual terminó con sentencia que revocó la sentencia de primera instancia, y definió la situación en los siguientes términos:

CONCEPTO	REGLÓN	DECLARACIÓN PRIVADA	LIQUIDACIÓN RECURSO DE RECONSIDERACIÓN	LIQUIDACIÓN C. DE E.
IMPUESTO A CARGO POR OPERACIONES GRAVADAS	FU	320.421.000	320.421.000	320.421.000
TOTAL IMPUESTOS DESCONTABLES	GR	5.861.405.000	5.753.746.000	5.810.471.390
SALDO A PAGAR DEL PERÍODO FISCAL	FA	0	0	0
SALDO A FAVOR PERÍODO	HC	5.540.984.000	5.433.325.000	5.490.050.000
MAS SANCIONES	VS	0	172.254.000	81.494.000
TOTAL SALDO A PAGAR	HA	0	0	
TOTAL SALDO A FAVOR	HB	5.540.984.000	5.261.071.000	5.408.556.000

Se tiene, entonces, que la Jurisdicción Contencioso Administrativa anuló parcialmente los actos demandados, y fijó como total saldo a favor de la sociedad por impuesto sobre las ventas correspondiente al sexto bimestre de 2003, la suma de \$5.408.556.000.

En consecuencia, si a la sociedad mediante Resolución No. 608-0601 del 20 de mayo de 2004 se le devolvió la suma de \$5.540.984.000 por concepto del saldo a favor cuestionado, y en la jurisdicción se fijó como saldo a favor por ese impuesto y período la suma de \$5.408.556.000, resulta como devolución improcedente la suma de **\$132.428.000**, y no la suma de \$279.913.000 con base en la cual se determinó la sanción en la Resolución No. 310642006000192 del 20 de marzo de 2007.

Así las cosas, la sanción impuesta, en la cuantía indicada, resulta improcedente. Por lo tanto, se debe declarar la nulidad parcial de los actos demandados, 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

¹ 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 el orden de reintegro se apoye fácticamente en la actuación de revisión. (Sentencias de fecha 19 de julio de 2002, Exp. 12866 y 12934, C.P. Dra. Ligia López Díaz; sentencia del 19 de octubre de 2006, exp. 15049 C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié)

la devolución del saldo a favor del impuesto sobre las ventas por el sexto bimestre de 2003, y fijará la sanción en la suma que de acuerdo con la liquidación resulte, más los intereses de mora según el artículo 670 del Estatuto Tributario.

2. Invalidez de la inclusión de la sanción por inexactitud como parte de la base para determinar la sanción por improcedencia de la devolución y o compensación.

Señaló el apelante que las sumas devueltas o compensadas en exceso, de que trata el artículo 670 del Estatuto Tributario, sobre las cuales se aplican los intereses moratorios, aumentados en un 50 por ciento, no son otras que las que corresponden a los mayores impuestos o retenciones determinadas en el acto de liquidación oficial, sin incluir en ningún caso la sanción por inexactitud.

Observa la Sala que mediante sentencia del 10 de febrero de 2011, exp. 17909 C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, la Sala precisó que 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 por inexactitud, pues no lo previó así el artículo 670 ib.

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 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 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 consecuencia, la DIAN debe calcular los intereses de mora atendiendo a lo expuesto, sobre el valor a reintegrar a partir del acto administrativo que ordenó la devolución, y hasta la fecha del reintegro de las cifras que se ordena devolver.

Límite de los intereses de mora: usura

Insistió el apelante en que el interés moratorio incrementado en el 50 por ciento se debe limitar como máximo al interés de usura que rija en el momento del pago, de manera que no se genere una carga excesivamente onerosa al contribuyente.

Observa la Sala que, conforme con el artículo 635 del Estatuto Tributario, *“para efectos tributarios y frente a obligaciones cuyo vencimiento legal sea a partir del 1º de enero de 2006, la tasa de interés moratorio será la tasa equivalente a la tasa efectiva de usura certificada por la Superintendencia Financiera de Colombia para el respectivo mes de mora”*.

De acuerdo con lo expuesto, los intereses de mora aplicables para efectos tributarios corresponden a la tasa de usura certificada por la Superintendencia Financiera de Colombia, circunstancia aceptada expresamente por la DIAN en los alegatos de conclusión al señalar: *“Con respecto a los intereses de mora aumentados se reitera que estos no pueden superar la tasa de usura, pues como lo dijo el a quo, “esta tasa es la que corresponde a los intereses de mora en*

materia tributaria, y, a su vez, éstos son los que se aumentan en un 50 por ciento por concepto de sanción”.

En consecuencia, 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 devolución improcedente (IVA VI BIM/2003), y fijará la sanción prevista en el artículo 670 del Estatuto Tributario teniendo como base la suma que de acuerdo a la siguiente liquidación resulte:

Suma devuelta por la DIAN a la sociedad actora por concepto IVA correspondiente al 6º Bim de 2003, según Resolución 608-0601 del 20 de mayo de 2004	\$5.540.984.000
Saldo a favor determinado en la sentencia del Consejo de Estado del 24 de marzo de 2011 por concepto de IVA 6º Bim de 2003	\$5.408.556.000
Saldo que resulta como indebidamente devuelto	\$132.428.000

Finalmente advierte la Sala que mediante auto del 6 de agosto de 2009 la Sala aceptó el impedimento manifestado por la Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, y la declaró separada del conocimiento del proceso.

Toda vez que existe quórum para conocer el asunto de fondo, no se nombró conjuez.

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. 310642006000192 del 20 de marzo de 2007 y 31066200700014 del 26 de octubre de 2007 por medio de las cuales la DIAN - Administración Especial de Grandes Contribuyentes de Bogotá impuso a la sociedad CARBONES DEL CERREJÓN LIMITED sanción por devolución improcedente del saldo a favor del impuesto sobre las ventas correspondiente al sexto bimestre del año gravable 2003.

3º 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 sobre las ventas correspondiente al sexto bimestre del año gravable 2003, la suma de **\$132.428.000** más los intereses moratorios liquidados conforme a lo expuesto en la parte motiva, incrementados en un 50 por ciento de conformidad con el artículo 670 del Estatuto Tributario.

4º RECONÓCESE personería para actuar en nombre de la entidad demandada a la doctora LINA MARÍA AVILA AMÉZQUITA, de conformidad con el poder que obra al folio 235 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.

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

WILLIAM GIRALDO GIRALDO