

SANCION POR DEVOLUCION O COMPENSACION IMPROCEDENTE – Implica para el contribuyente reintegrar las sumas devueltas y compensadas más intereses incrementados en el cincuenta por ciento / LIQUIDACION OFICIAL DE REVISION – Debe determinar la inexistencia del saldo a favor como requisito para imponer la sanción por devolución improcedente / COBRO COACTIVO TRIBUTARIO – No se puede iniciar hasta que no exista decisión definitiva sobre los actos que determinan el impuesto y la sanción por devolución improcedente

2.2.- Como puede verse, la norma transcrita prevé que las devoluciones o compensaciones de saldos a favor liquidados en las declaraciones de renta e IVA, no constituyen un reconocimiento definitivo, pues si el saldo a favor es rechazado o modificado mediante liquidación oficial de revisión, el contribuyente deberá reintegrar las sumas devueltas o compensadas en exceso y, sobre éstas, liquidar los intereses moratorios a que haya lugar, incrementados en un 50%. Este aumento es el que constituye la sanción por devolución y/o compensación improcedente. Así pues, para imponer la sanción por devolución improcedente, la Administración Tributaria debe determinar previamente, mediante liquidación oficial de revisión, la inexistencia total o parcial del derecho a la devolución del saldo solicitado. 2.3.- La Corte Constitucional, al resolver sobre la exequibilidad del artículo 670 ibídem, ratificó el carácter temporal de la devolución de saldos a favor –hasta tanto se culmine el proceso de determinación del tributo– y el derecho de la Administración Tributaria de obtener el reintegro de las sumas devueltas en exceso, cobrar intereses moratorios sobre las mismas e imponer la sanción correspondiente. (...) 2.4.- Tal como se desprende de la norma en cita, el legislador estableció para la imposición de la sanción por devolución y/o compensación improcedente, un procedimiento autónomo e independiente al de determinación del impuesto. Verificado el hecho sancionable en la liquidación oficial, la Administración, en el término legal, debe solicitar el reintegro de la devolución o compensación improcedente, cobrar los intereses e imponer la sanción, sin que se requiera un pronunciamiento definitivo respecto del proceso de determinación del tributo, pues la única limitante que consagra el parágrafo 2° del artículo 670 del E.T., es la imposibilidad de iniciar el proceso de cobro coactivo de la sanción hasta tanto exista decisión definitiva sobre los actos que determinaron el tributo y dieron origen a la sanción.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 670

NOTA DE RELATORIA: Sobre el carácter temporal de la devolución de saldos a favor se cita la sentencia de la Corte Constitucional C-075 del 3 de febrero de 2004, M.P. Jaime Córdoba Triviño y la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 18 de julio de 2011, Exp. 25000-23-27-000-2004-00488-01(18124), C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

NORMA DEMANDADA: CONCEPTO 068351 DE 2005 (23 de septiembre) DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN (Anulado) / CONCEPTO 013940 DE 2011 (28 de febrero) DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN (Anulado) / OFICIO 054184 DE 2006 (29 de junio) DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN (Anulado)

INTERESES MORATORIOS – En la sanción por devolución improcedente se aplican sobre los mayores valores determinados por impuesto / SANCION POR INEXACTITUD – No hace parte de la base para liquidar intereses moratorios en la sanción por devolución improcedente / SANCION POR

DEVOLUCION IMPROCEDENTE – Al corregirse el saldo a favor declarado, la sanción por inexactitud no hace parte de los intereses moratorios para efectos de la sanción por devolución impropcedente

3.2.- De acuerdo con dicha norma, la sanción que el legislador previó por devolución o compensación impropcedente, corresponde, en estricto sentido, al incremento del 50% de los intereses moratorios, que **se liquidan sobre el mayor impuesto a pagar**. Acá se debe distinguir que el monto a reintegrar corresponde a la suma que se devolvió o compensó de manera impropcedente, pero los intereses de mora se liquidan sobre el mayor impuesto determinado. Se dice que es respecto de dicho monto, porque en esos términos fue establecido por el Estatuto Tributario, al disponer que “...deberán reintegrarse las sumas devueltas o compensadas en exceso más los intereses moratorios que correspondan, *aumentados estos últimos en un cincuenta por ciento (50%).*” Norma que a su vez debe armonizarse con el artículo 634 ibídem, según el cual, los intereses de mora se causan sobre **los mayores valores de impuestos determinados por la Dian en los actos oficiales:** (...) En este entendido, la base para liquidar los intereses por mora **no incluye las sanciones, entre éstas, la sanción por inexactitud.**

3.3.- Si bien mediante sentencia del 6 de octubre de 2009, la Sección afirmó que los intereses que se liquidan a título de sanción por devolución o compensación impropcedente se debían calcular sobre la totalidad de la suma a reintegrar, incluida la sanción por inexactitud, dicha postura fue expresamente rectificada en la sentencia del 10 de febrero de 2011, (...) 3.4.- Es entonces, criterio unánime de la Sección, desde el año 2011, que como el artículo 634 del Estatuto Tributario sólo prevé la liquidación y pago de intereses moratorios en el pago de impuestos, anticipos y retenciones a cargo del contribuyente, no deben liquidarse intereses de mora sobre la sanción por inexactitud, pues no lo previó así el artículo 670 ibídem. De manera, pues, que aunque la sanción por inexactitud hace parte del dinero que debe restituirse, lo cierto es que, contrario a lo afirmado por la DIAN, ésta no puede incluirse dentro de la base para liquidar la sanción por devolución o compensación impropcedente, porque no fue esa la intención del legislador. Lo anterior no significa que el contribuyente no esté obligado al pago de la sanción por inexactitud, pues es claro que del saldo a su favor se deduce lo correspondiente a ésta, lo que implica es que **para efectos de calcular los intereses moratorios**, dicha sanción no se tenga en cuenta. En otras palabras, si bien **el monto a reintegrar por el contribuyente resulta de la diferencia entre el saldo inicial y el saldo final**, para calcular los intereses de mora, que sirven a su vez de base para tasar el 50% que corresponde por sanción por devolución impropcedente, **sólo se toma el mayor impuesto a pagar, sin incluir la sanción por inexactitud.** Al respecto, debe tenerse en cuenta que el saldo a favor ya fue devuelto por la Administración, por eso, esa compensación que se hace en la declaración oficial es meramente teórica.

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

NOTA DE RELATORIA: Sobre el cambio de postura de no incluir sanciones para liquidar intereses de mora por devolución o compensación impropcedente se cita la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 10 febrero de 2011. Exp. 25000-23-27-000-2005-00073-01(17909), C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

CORRECCION A LA DECLARACION QUE DISMINUYE EL SALDO A FAVOR – En caso de producirse sanción por devolución impropcedente del saldo a favor, la sanción por inexactitud no hace parte de la base para liquidar

intereses moratorios / SANCION POR INEXACTITUD – No hace parte de la base para los intereses moratorios en la sanción por devolución improcedente / SANCION POR DEVOLUCION IMPROCEDENTE – Al corregirse el saldo a favor declarado, la sanción por inexactitud no hace parte de los intereses moratorios para efectos de la sanción por devolución improcedente

4.1.2.- Frente al segundo problema jurídico, la DIAN sostiene que la base para la liquidación de los intereses moratorios sobre las sumas devueltas o compensadas en exceso que debe reintegrar el contribuyente, cuando efectúa una corrección de la declaración tributaria que disminuye el valor del saldo a favor inicialmente declarado, es la diferencia que resulta entre el saldo a favor de la declaración inicial y el saldo a favor de la declaración de corrección, lo que incluye el valor de la sanción por corrección. 4.2.- Mediante el **oficio No. 054184 del 29 de junio de 2006**, la DIAN reitera el contenido y alcance del concepto 068351 de 2005, en relación con el cálculo de la sanción por devolución improcedente de que trata el artículo 670 del Estatuto Tributario. Y en el **concepto 013940 del 28 de febrero de 2011**, la DIAN confirma la tesis sostenida en el concepto No. 068351 del 23 de septiembre de 2005 y en el oficio No. 054184 del 29 de junio de 2006. 4.3.- De acuerdo con lo expuesto en los apartes precedentes, la interpretación que hace la DIAN en los actos demandados, respecto a la forma de liquidar la sanción por compensación o devolución improcedente, vulnera el principio de legalidad, pues desborda el alcance del artículo 670 del Estatuto Tributario, en concordancia con lo dispuesto en el artículo 634 ibídem. En ese orden de ideas, la Sala procederá a declarar la nulidad total de los actos demandados, como fue solicitado, atendiendo a que la argumentación de la demanda controvierte la interpretación de la DIAN en cuanto a la forma de liquidar la sanción por devolución o compensación improcedente, que tanto en el caso de una liquidación oficial como en el de corrección a la declaración, obedecen a las mismas reglas, lo que los hace inescindibles. Por eso, acudiendo a la interpretación razonable de las pretensiones formuladas, puede arribarse a la conclusión de que deben anularse en su totalidad los conceptos y el oficio demandados.

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

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: JORGE OCTAVIO RAMIREZ RAMIREZ

Bogotá D.C., dos (02) de julio de dos mil quince (2015)

Radicación número: 11001-03-27-000-2011-00020-00(18914)

Actor: PEDRO ENRIQUE SARMIENTO PEREZ Y CESAR CAMILO CERMEÑO CRISTANCHO

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

Procede la Sección a decidir sobre la demanda instaurada por los señores Pedro Enrique Sarmiento Pérez y César Camilo Cermeño Cristancho, contra la U.A.E. Dian, en la que se pretende la nulidad de los conceptos No. 068351 del 23 de septiembre de 2005 y 013940 del 28 de febrero de 2011, así como del oficio No. 054184 del 29 de junio de 2006.

ANTECEDENTES

1. Actos demandados

Los ciudadanos Pedro Enrique Sarmiento Pérez y César Camilo Cermeño Cristancho, en ejercicio de la acción prevista en el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo, solicitan la nulidad de los conceptos No. 068351 del 23 de septiembre de 2005 (fl. 26-28) y 013940 del 28 de febrero de 2011 (fl. 57-64), así como del oficio No. 054184 del 29 de junio de 2006 (fl. 30-31), expedidos por la Nación –U.A.E. Dian:

1.1.- En el **concepto No. 068351 del 23 de septiembre de 2005**, la DIAN resolvió dos problemas jurídicos, a saber:

- a) ¿Cuál es la base para la liquidación de los intereses moratorios sobre las sumas devueltas o compensadas en exceso que debe reintegrar el contribuyente cuando la administración tributaria, mediante liquidación oficial de revisión, disminuye el saldo a favor inicialmente declarado? y,
- b) ¿Cuál es la base para la liquidación de los intereses moratorios sobre las sumas devueltas o compensadas en exceso que debe reintegrar el contribuyente, cuando efectúa una corrección de la declaración tributaria que disminuye el valor del saldo a favor inicialmente declarado?

1.1.1.- Frente al primer problema jurídico, la Administración Tributaria sostiene en el acto demandado que la base para la liquidación de los intereses moratorios sobre las sumas devueltas o compensadas en exceso que debe reintegrar el contribuyente cuando mediante liquidación oficial de revisión se disminuye el saldo

a favor inicialmente declarado, es la diferencia que resulta entre el saldo a favor de la declaración inicial y el saldo a favor de la liquidación oficial de revisión.

Expresa el concepto:

“En su comunicación hace referencia al concepto 029418 del 18 de mayo de 2005 y señala que de la lectura de dicho pronunciamiento se infiere que en aquellos casos en los cuales se configura una devolución y/o compensación improcedente, la suma que se debe tomar como base para el cálculo de los intereses moratorios no debe contener lo correspondiente a las sanciones determinadas en liquidaciones de revisión o autoliquidadas en las declaraciones de corrección presentadas por el contribuyente.

Al respecto, de manera atenta le aclaro que, en los términos del concepto citado, la base para la liquidación de la sanción por improcedencia de la devolución y/o compensación la constituye “el monto que se consideró no era permitido compensar o devolver”, noción que es bien distinta al concepto de sanciones que, ya sea por inexactitud o por corrección de la declaración, se generan a cargo del contribuyente. En efecto, como lo da a entender el concepto en mención, las sanciones, consideradas de manera independiente, no corresponden a una suma devuelta ni compensada, ni sobre las mismas se pueden cobrar intereses de mora.

A manera de ejemplo podemos considerar el caso de un contribuyente que liquida un saldo a favor en su declaración tributaria, del cual solicita devolución; con posterioridad a dicha devolución la declaración privada es modificada por la DIAN mediante una liquidación de revisión en la cual se determina saldo a pagar; adicionalmente la administración liquida la sanción por inexactitud correspondiente. Es claro que en este caso el contribuyente debe reintegrar a la administración la suma devuelta en exceso, es decir, el valor del saldo a favor, más los intereses de mora incrementados en un 50%; sin embargo, la sanción por inexactitud determinada por la DIAN no hace parte de la base para el cálculo de dichos intereses.

Ahora bien, cuando la modificación a la declaración mediante liquidación oficial genera, no un saldo a pagar, sino una disminución del saldo a favor declarado por el contribuyente y dicho saldo se ve igualmente disminuido por el valor de la sanción que le impone la administración de impuestos, la suma devuelta en exceso que constituye la base para la imposición de la sanción por devolución improcedente resulta de comparar el valor del saldo a favor inicialmente declarado y devuelto al contribuyente con el saldo a favor determinado en la liquidación oficial.

En otras palabras, la base para el cálculo de los intereses moratorios en la aplicación de la sanción por improcedencia de la devolución es el valor total devuelto y/o compensado en exceso o, lo que es lo mismo, la diferencia entre el saldo a favor inicial y el saldo a favor definitivo, independientemente de que dicha diferencia o parte de ella se origine en la imposición de sanciones. No debe perderse de vista que, cuando se trata de liquidaciones oficiales que disminuyen el saldo a favor objeto de devolución y/o compensación, el contribuyente destina parte de ese saldo a favor ya devuelto o compensado para pagar la sanción por inexactitud determinada por la DIAN, lo que aumenta el valor de la devolución improcedente”.

1.1.2.- Frente al segundo problema jurídico, la DIAN sostiene que la base para la liquidación de los intereses moratorios sobre las sumas devueltas o compensadas

en exceso que debe reintegrar el contribuyente, cuando efectúa una corrección de la declaración tributaria que disminuye el valor del saldo a favor inicialmente declarado, es la diferencia que resulta entre el saldo a favor de la declaración inicial y el saldo a favor de la declaración de corrección, lo que incluye el valor de la sanción por corrección.

Se dice en el concepto:

“Tal como se indicó en la interpretación que resuelve el problema 1, cuando la modificación a la declaración tributaria genera una disminución del saldo a favor inicialmente liquidado y devuelto al contribuyente, la suma devuelta en exceso que este debe reintegrar a la DIAN y que constituye la base para la liquidación de los intereses de mora, resulta de comparar el valor del saldo a favor inicial con el saldo a favor definitivo.

En el caso de las correcciones efectuadas por el contribuyente también es válido entender que el saldo a favor puede verse disminuido por el valor de las sanciones autoliquidadas en la corrección. En estas condiciones, la base para el cálculo de los intereses moratorios es el valor total devuelto y/o compensado en exceso o, lo que es lo mismo, la diferencia entre el saldo a favor inicial y el saldo a favor definitivo, independientemente de que dicha diferencia o parte de ella se origine en la liquidación de sanciones. En otras palabras, cuando se trata de correcciones que disminuyen el saldo a favor objeto de devolución y/o compensación, el contribuyente destina parte de ese saldo a favor ya devuelto o compensado para pagar la sanción por corrección, lo que aumenta el valor de la devolución improcedente”.

1.2.- Mediante el **oficio No. 054184 del 29 de junio de 2006**, la DIAN reitera el contenido y alcance del concepto 068351 de 2005, en relación con el cálculo de la sanción por devolución improcedente de que trata el artículo 670 del Estatuto Tributario.

En dicho acto se manifiesta:

“Al respecto de manera atenta le informamos que en el Concepto Nro. 068351 del 23 de septiembre de 2005, justamente lo que se hizo fue aclarar e ilustrar con ejemplos, dos situaciones típicas que se presentan con los saldos a favor devueltos y/o compensados, esto es, que mediante liquidación oficial de revisión se determine un saldo a pagar o que se determine un menor saldo a favor.

En el segundo evento, que suscita la duda del consultante, claramente se señaló:

“...la suma devuelta en exceso que constituye la base para la imposición de la sanción por devolución improcedente resulta de comparar el valor del saldo a favor inicialmente declarado y devuelto al contribuyente con el saldo a favor determinado en la liquidación oficial. En otras palabras, la base para el cálculo de los intereses moratorios en la aplicación de la sanción por improcedencia de la devolución es el valor total devuelto y/o compensado en exceso o, lo que es lo mismo, la diferencia entre el saldo a favor inicial y el saldo a favor definitivo

independientemente de que dicha diferencia o parte de ella se origine en la imposición de sanciones...".

A la luz de este pronunciamiento [se refiere al oficio No. 054184 del 29 de junio de 2006], el valor total devuelto y/o compensado en exceso, es igual a la diferencia que exista entre el saldo a favor auto liquidado por el contribuyente (objeto de devolución y/o compensación) y el saldo a favor liquidado oficialmente.

Obsérvese que cuando un contribuyente solicita la devolución y/o compensación del saldo a favor y luego éste se ve disminuido o desaparece en virtud de una liquidación oficial de revisión, lo que se configura es una doble disposición del saldo a favor, primero mediante la devolución y/o compensación y segundo, cuando se utiliza para pagar los mayores impuestos y sanciones a cargo, determinados oficialmente.

Como quiera que según lo dispone categóricamente el artículo 670 del Estatuto Tributario, las devoluciones y/o compensaciones, no constituyen un reconocimiento definitivo a favor del contribuyente, y que la Administración de Impuestos está facultada para modificar posteriormente el saldo a favor de la declaración tributaria, cuando ello ocurre, entonces vía liquidación oficial de revisión, se utiliza el saldo a favor originalmente declarado, para la cancelación del mayor impuesto y la sanción determinados, razón por la cual, la devolución y/o compensación, efectuada previamente deviene en improcedente.

Dicho de otra forma, al determinarse un menor saldo a favor en la liquidación oficial, lo que implica es que solamente sobre este nuevo valor le asistía derecho al contribuyente para solicitar su devolución y/o compensación, en consecuencia cualquier exceso que haya sido devuelto y/o compensado, se torna improcedente y por tanto debe ser objeto de reintegro, lo cual explica también que resulte indiferente el origen de su disminución.

Finalmente consideramos que no se viola el mandato del artículo 634 del Estatuto Tributario, porque la conducta sancionada y la base de liquidación son distintas. En efecto, los intereses moratorios del artículo 634 se causan por la no cancelación oportuna de los impuestos, anticipos y retenciones, mientras que el artículo 670, sanciona la devolución y/o compensación indebida del saldo a favor desvirtuado por la Administración Tributaria, caso en el cual, la base de liquidación de los intereses, no recae en la sanción por inexactitud

como lo entiende el consultante, sino sobre la suma devuelta y/o compensada en exceso”.

1.3.- Finalmente, en el **concepto 013940 del 28 de febrero de 2011**, la DIAN resolvió sobre la solicitud de reconsideración, efectuada por un particular, del concepto No. 068351 del 23 de septiembre de 2005 y del oficio No. 054184 del 29 de junio de 2006.

En dicha oportunidad, confirmó la tesis expuesta en los actos demandados, con los siguientes argumentos:

“En primer lugar es necesario advertir que el razonamiento que en esta oportunidad hace el consultante es recurrente.

En segundo lugar, la interpretación jurídica que se cuestiona, ha sido avalada por el máximo Tribunal de lo Contencioso Administrativo en diversos pronunciamientos, razón por la cual, el criterio insular adoptado por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, no amerita el cambio de la doctrina oficial.

Sobre la diferencia entre las sanciones por inexactitud y por improcedencia de las devoluciones y/o compensaciones y sobre la no violación del principio “non bis in ídem” se pronunció recientemente la Sección Cuarta del honorable Consejo de Estado en Sentencia del 31 de julio de 2009 (Expediente 16955, C. P., Doctora Martha Teresa Briceño de Valencia):

“...

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.

En el presente caso se juzga el acto que impuso sanción por improcedencia en las devoluciones a la actora, porque obtuvo la devolución del saldo a favor reflejado en su declaración de renta... la cual posteriormente fue modificada por la Administración mediante la liquidación oficial de revisión, en la que se determinó un mayor impuesto y sanción por inexactitud.

Estas circunstancias dan lugar a la sanción por improcedencia de las devoluciones de conformidad con el artículo 670 del Estatuto Tributario y no constituyen los mismos hechos que dieron lugar a la sanción por inexactitud.

...Lo que aquí se analiza es la devolución que obtuvo un contribuyente, con base en un saldo a favor que fue modificado porque no era correcto.

...

En conclusión, contrario a lo afirmado por el apelante, no se vulneró el principio del "non bis in ídem", porque el objeto y la causa de los procesos adelantados y de las sanciones impuestas no eran los mismos.

Es equivocado afirmar que la sanción por inexactitud y la de improcedencia en la devolución se originaron en los mismos hechos, porque la inclusión de descuentos improcedentes en las declaraciones tributarias es independiente de la posterior solicitud de devolución, compensación o imputación que se realice y del hecho mismo de haber recuperado una suma que no le pertenecía. La inclusión de beneficios tributarios no siempre genera saldos a favor.

Es evidente que si la Administración devolvió unos valores que no eran procedentes...el beneficiario debe restituirlos, porque de lo contrario se enriquecería injustificadamente toda vez que la ley previó una sanción independiente y adicional para estos eventos, el Estado está obligado a aplicarla..." (Subrayado fuera de texto).

Por otra parte, debe tenerse en cuenta que de acuerdo con los artículos 588, 596, 602, 641, 642, 644 y 685 del Estatuto Tributario, la liquidación de las sanciones hace parte integrante de la liquidación privada. En consonancia con lo anterior, los artículos 704, 708, 712 y 719 ibídem señalan que el requerimiento especial y las liquidaciones oficiales deberán contener la cuantificación de los impuestos, anticipos, retenciones y sanciones, que se pretende adicionar a la liquidación privada.

Concretamente el artículo 712 del Estatuto Tributario, establece que la liquidación de revisión deberá contener "f) Monto de los tributos y sanciones a cargo del contribuyente". Por su parte el artículo 647 ibídem, refiriéndose tácitamente a la declaración del impuesto sobre la renta, señala que la sanción por inexactitud no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente.

En el mismo sentido, los artículos 709 y 713 del Estatuto Tributario, para el caso de las correcciones provocadas, disponen categóricamente que el contribuyente o responsable deberá corregir su liquidación privada, incluyendo los mayores valores aceptados y la sanción por inexactitud reducida, y adjuntar a la respuesta al requerimiento o al memorial, copia o fotocopia de la respectiva corrección y de la prueba del pago o acuerdo de pago, de los impuestos, retenciones y sanciones, incluida la de inexactitud reducida.

Además, cabe recordar que sólo puede exigirse el pago de una obligación contenida en un título ejecutivo y que de conformidad con el artículo 828 del Estatuto Tributario, prestan mérito ejecutivo las liquidaciones privadas y sus correcciones y las liquidaciones oficiales ejecutoriadas.

De manera que la ubicación de la casilla "Sanciones" en la sección de la "Liquidación privada" del formulario de la declaración, no es gratuita. Así las cosas, es indiscutible que los saldos a cargo o a favor en las declaraciones tributarias o en los actos oficiales, son el resultado de la depuración establecida legalmente para el efecto, y supone la previa liquidación no solamente del impuesto sino de las sanciones a que haya lugar.

En este contexto y en gracia de discusión, se podría arribar a la conclusión que propone el solicitante, si el legislador hubiese señalado expresamente que para determinar la sanción por improcedencia de la devolución y/o compensación, se tendrá en cuenta el saldo a favor determinado en la liquidación oficial de revisión antes de la sanción por inexactitud, de manera análoga a como lo hizo en los casos de la sanción por inexactitud con respecto al anticipo (inciso 2°, artículo 647 E.T.) y de la sanción por corrección de las declaraciones (parágrafo 3°, artículo 644 E.T.).

Desde esta perspectiva, el argumento del peticionario, en cuanto a que el artículo 670 del Estatuto Tributario no contempla que la sanción por improcedencia de las devoluciones, deba liquidarse teniendo en cuenta la sanción por inexactitud, resulta ad absurdum. Por las mismas razones, se descarta la hipótesis que plantea, en el sentido de liquidar en la declaración exclusivamente el mayor impuesto a cargo.

Ahora bien, como quiera que, según las voces del artículo 670 del Estatuto Tributario, el denuncia privado no constituye una determinación definitiva del tributo, el saldo a favor sólo cobra certeza cuando la Administración expide la liquidación oficial, a través de la cual determina la obligación tributaria y establece el saldo a favor.

Por esta razón, en el Concepto número 068351 del 23 de septiembre de 2005, se afirma:

“...la suma devuelta en exceso que constituye la base para la imposición de la sanción por devolución improcedente resulta de comparar el valor del saldo a favor inicialmente declarado y devuelto al contribuyente con el saldo a favor determinado en la liquidación oficial. En otras palabras, la base para el cálculo de los intereses moratorios en la aplicación de la sanción por improcedencia de la devolución es el valor total devuelto y/o compensado en exceso o, lo que es lo mismo, la diferencia entre el saldo a favor inicial y el saldo a favor definitivo, independientemente de que dicha diferencia o parte de ella se origine en la imposición de sanciones...”.

Y en el Oficio número 054184 del 29 de junio de 2006 se añade:

“A la luz de este pronunciamiento, el valor total devuelto y/o compensado en exceso, es igual a la diferencia que exista entre el saldo a favor autoliquidado por el contribuyente (objeto de devolución y/o compensación) y el saldo a favor liquidado oficialmente”.

En mérito de lo expuesto se confirman el Concepto número 068351 del 23 de septiembre de 2005 y el Oficio número 054184 del 29 de junio de 2006”.

2. Pretensiones

En la demanda se solicitan como pretensiones, lo siguiente:

“A. Que se declare la nulidad de la totalidad del Concepto No. 013940 del 28 de febrero de 2011 expedido por la Directora de Gestión Jurídica (A), Dra.

Isabel Cristina Garcés Sánchez, así como la interpretación jurídica dada en el mismo, transcrito a continuación:

(...)

B. Que se declare la nulidad de la totalidad del Concepto No. 068351 de 23 de septiembre de 2005 expedido por el jefe de la División de Normativa y Doctrina Tributaria de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Dr. Juan José Fuentes Bernal así como la interpretación jurídica dada en el mismo, transcrito a continuación:

(...)

C. Que se declare la nulidad de la totalidad del Oficio No. 054184 de 29 de junio de 2006, expedido por el Jefe de la División Normativa y Doctrina Tributaria (A) de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Dr. Dennys Gutiérrez, así como la interpretación jurídica dada en el mismo, transcrito a continuación:

(...)

De este modo, se solicita respetuosamente que se declare la nulidad de la totalidad de los conceptos y el oficio proferidos por la DIAN en los que esta entidad ha expresado como tesis principal que la sanción por devolución improcedente de que trata el artículo 670 del Estatuto Tributario (en adelante E.T.) incluye en la base para su cálculo la sanción por inexactitud que se le impone al contribuyente cuando este haya consignado información errónea en su declaración privada”.

3. Normas violadas y concepto de la violación

Para los demandantes, los actos demandados vulneran los artículos 2, 29, 83, 95, 150, 209, 338 y 363 de la Constitución, 634, 647, 670, 683 y 867-1 del Estatuto Tributario, 2 del Código Contencioso Administrativo y 27 del Código Civil.

Como concepto de la violación, manifiestan:

3.1.- Interpretación errónea de los artículos 647 y 670 del Estatuto Tributario.

Como el proceso de determinación y el proceso sancionatorio son independientes, es evidente que cuando la liquidación oficial de revisión determine un mayor impuesto y una sanción por inexactitud, surge para el contribuyente la obligación de pagar el total determinado en el acto administrativo.

Sin embargo, si hay lugar a la imposición de la sanción por devolución o compensación improcedente, ésta sólo puede liquidarse teniendo en cuenta las sumas devueltas o compensadas en exceso, que corresponde únicamente a la diferencia entre el impuesto liquidado en la declaración privada y el mayor impuesto determinado por la Administración, sin que sea posible incluir el valor de la sanción por inexactitud.

Y eso debe ser así, por cuanto *“la sanción por inexactitud nunca fue objeto de devolución, de ahí la imposibilidad de catalogarla como una suma devuelta o compensada de manera improcedente, además como bien lo ha entendido el Consejo de Estado y la misma DIAN, dado que las dos sanciones se originaron en hechos diferentes no puede haber lugar al cobro de una sobre la otra, a raíz de su independencia”*.

Así lo concluyó, también, la Sección Cuarta del Consejo de Estado en la sentencia del 10 de febrero de 2011 (exp. 17909), al rectificar la tesis asumida en la sentencia del 6 de octubre de 2009 (exp. 16706).

No puede perderse de vista que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 670 del Estatuto Tributario, cuando la Administración determina la improcedencia de la devolución o compensación del saldo a favor, surge para el contribuyente la obligación de: i) reintegrar las sumas devueltas o compensadas en exceso, ii) pagar los intereses moratorios sobre dichas sumas y, iii) pagar, a título de sanción, un incremento del 50% sobre los intereses liquidados.

3.2.- Inobservancia de lo dispuesto en los artículos 634 y 867-1 del Estatuto Tributario. El incremento del 50% de los intereses moratorios al que se refiere el artículo 670 del Estatuto Tributario, que corresponden a la sanción por compensación o devolución improcedente, sólo puede ser calculado sobre la

suma que finalmente se considere fue devuelta o compensada de manera improcedente, pues ese es el hecho sancionable.

Así pues, “sólo la parte correspondiente a la devolución o compensación del saldo a favor devuelto que corresponde a mayor valor por concepto de impuesto puede generar los intereses moratorios, pues la sanción por inexactitud no ha sido siquiera contemplada al momento de la devolución del saldo a favor devuelto, ya que al momento de la devolución no hay una sanción de inexactitud determinada o propuesta pues esta surge del posterior proceso de determinación oficial”.

No puede desconocerse que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 634 del Estatuto Tributario, no proceden intereses sobre las sanciones, como lo es la de inexactitud, sino su actualización con la tasa de inflación, tal como lo prevé el artículo 687-1 ibídem. Así lo reconoció la DIAN en el concepto 029418 del 18 de mayo de 2005, que fue desconocido en los actos demandados.

En esas condiciones, aunque con el proceso de determinación surge para el contribuyente la obligación de pagar la sanción por inexactitud, sobre ésta no procede la liquidación de los intereses moratorios a los que haya lugar, ni el respectivo aumento en un 50% correspondiente a la sanción por devolución improcedente.

3.3.- Indebida motivación de los actos. Los actos demandados carecen de motivación adecuada y suficiente para absolver las consultas hechas, pues se fundamentan en *“argumentos poco convincentes y jurisprudencia que no da luces sobre la materia que se pretende interpretar”.*

Si bien el concepto 013940 de 2011 cita la sentencia del Consejo de Estado del 31 de julio de 2009, en la que se diferencia la naturaleza de la sanción por inexactitud de la de la sanción por devolución improcedente, dicha providencia no es conducente para la interpretación que hizo la DIAN.

La Administración *“inexplicablemente desnaturaliza el sentido de la sentencia y relaciona a la sanción por devolución o compensación improcedente con la sanción por inexactitud, interpretando que la segunda es base de la liquidación para el cálculo de la primera, conclusión que de ninguna manera puede derivarse de lo expuesto en la jurisprudencia que la misma administración cita”.*

Adicionalmente, para sostener la tesis de que la sanción del artículo 670 del Estatuto Tributario incluye en su base la sanción por inexactitud, la DIAN se fundamenta en el hecho de que el formulario de la declaración para la liquidación privada del impuesto contiene una casilla de “sanciones”, argumento que desconoce de manera abierta la presunción de veracidad de las declaraciones privadas contenida en el artículo 746 ibídem.

3.4.- Violación del principio de legalidad. La DIAN tiene como función adicional a la fiscalización y recaudo de tributos, actuar como doctrinante, con el fin de esclarecer para funcionarios y particulares la aplicación de la normatividad tributaria y aduanera.

Sin embargo, no es posible, bajo ninguna circunstancia, que en aras de interpretar una ley, traspase los límites definidos en ésta.

En el caso concreto, *“encontramos que los conceptos y el oficio demandados sobrepasan los parámetros diseñados por la ley para calcular la base de la sanción prevista en el artículo 670, ya que en los mismos (sic) se prevé la sanción únicamente sobre las sumas devueltas o compensadas en exceso. En ningún momento la rama legislativa permitió la adición a esta base de la sanción por inexactitud”*.

3.5.- Violación del numeral 9 del artículo 95 de la Constitución. Los ciudadanos tienen la obligación de contribuir al financiamiento de los gastos o inversiones del Estado, pero bajo criterios de equidad y justicia. Bajo dicha premisa, las sanciones que se les impongan por el incumplimiento de ese deber, están ligadas a un hecho sancionable previo y adecuadamente tipificado en la ley.

Así las cosas, en virtud del principio del debido proceso y del derecho fundamental de defensa, *“cuando se trate de una norma perteneciente al régimen sancionatorio del sistema tributario, la interpretación dada por el funcionario administrativo debe ser restrictiva, de tal forma que se circunscriba el alcance de la norma a lo que efectivamente ha dispuesto, apartando de ella supuestos que no se encuentren dentro de la redacción de la misma, entendiendo que no fue voluntad del legislador comprenderlos dentro del texto”*.

Dichos supuestos no se cumplen en el caso concreto, ya que la DIAN, en los actos demandados, sobrepasa los postulados del legislador al extender la base del cálculo de la sanción por compensación o devolución improcedente, lo que genera desigualdad para aquellos contribuyentes que también son sancionados por inexactitud.

4. Oposición

La DIAN comparece al proceso y se opone a las pretensiones de la demanda, con fundamento en los siguientes argumentos:

4.1.- Independencia del proceso de determinación del impuesto y del sancionatorio por devolución o compensación improcedente. La Corte Constitucional en la sentencia C-075 de 2004, advirtió que la actuación que se adelanta para efectos de la devolución de los saldos solicitados por el contribuyente o responsable del impuesto, es anterior al proceso de determinación del tributo y, por tanto, independiente de éste.

No obstante, tal como lo ha precisado el Consejo de Estado¹, el proceso sancionatorio, a pesar de ser independiente del de determinación del tributo, es consecuencia del mismo, por lo que no se viola el principio de *non bis in ídem* cuando la Administración impone sanción de inexactitud y penaliza la improcedencia de la devolución o compensación.

4.2.- Para el cálculo de la sanción por devolución improcedente se debe incluir el valor de la sanción por inexactitud. La Sección Cuarta del Consejo de Estado en sentencia del 6 de octubre de 2009², expresamente manifestó que del monto que se impone por devolución improcedente no es posible descontar el valor de la sanción por inexactitud, *“pues la norma es clara en establecer que los intereses moratorios se deben liquidar sobre la suma a reintegrar, y no hace distinción alguna”*.

En ese sentido, la sanción por devolución improcedente resulta de establecer la diferencia entre el total del saldo a favor declarado en la liquidación privada y el

¹ Se cita la sentencia de la Sección Cuarta del 12 de febrero de 2010, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, radicado interno 17410.

² C.P. William Giraldo Giraldo, radicado: 25000-23-27-00-2003-02067-01 (16706).

valor oficial determinado en la liquidación oficial, sea este un menor valor a devolver o un menor saldo a pagar, en el que se incluye la sanción por inexactitud.

Y eso es así, por cuanto *“la devolución de impuestos que se hace al contribuyente, no sólo no le pertenecía, como se determinó, sino porque es su deber legal el de contribuir con las cargas y gastos del estado (sic) de conformidad con la realidad de sus operaciones comerciales o mercantiles o de cualquier otro orden donde provengan sus ingresos y, como oficialmente se determinó que ello no era así, desde el comienzo el contribuyente hizo uso inadecuado de las normas tributarias y falseó sus datos tributarios para aumentar la devolución de un dinero al que no tenía derecho o que tenía derecho en una menor proporción”*.

4.3.- Supuestos para la determinación de la base de la sanción por devolución o compensación improcedente. Para determinar la base sobre la que se debe calcular la sanción por devolución o compensación improcedente, se deben diferenciar tres situaciones:

- a) Cuando en la liquidación de revisión se determina un saldo a pagar, la sanción por inexactitud no hace parte de la base para el cálculo de los intereses.
- b) Cuando la liquidación oficial disminuye el saldo a favor declarado, dicho saldo se ve disminuido igualmente por el valor de la sanción por inexactitud. En otras palabras, la base para el cálculo de los intereses moratorios en la aplicación de la sanción por improcedencia de la devolución, es la diferencia entre el saldo a favor inicial y el saldo a favor definitivo, independientemente de que dicha diferencia o parte de ella se origine en la imposición de sanciones.
- c) Cuando la liquidación oficial, a pesar de modificar la liquidación privada, no determina un saldo a favor ni un saldo a pagar, el contribuyente está obligado a pagar únicamente el valor de la sanción por inexactitud.

4.4.- Debida motivación. Los actos no sólo se motivaron suficientemente, sino que la motivación corresponde a una interpretación armónica e integral de la legislación tributaria.

4.5.- Ausencia de vulneración de las normas invocadas en la demanda. La interpretación que adoptó la DIAN en los actos demandados estuvo avalada por el

Consejo de Estado, por lo que no se vulneraron las normas tributarias que regulan la materia.

Tampoco se incurre en violación del principio de legalidad tributaria, ni de los artículos 338 y 95 de la Constitución, porque no se están creando nuevos impuestos ni nuevas sanciones, ni se está calculando una sanción sin tener en cuenta la situación jurídica descrita en la norma.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

1.- El señor Pedro Enrique Sarmiento Pérez presentó alegatos de conclusión en esta instancia judicial, en los que, con argumentos similares a los expuestos en la demanda, solicitó que se accediera a las pretensiones de la demanda.

Adicionalmente, para apoyar la tesis sostenida, citó las siguientes sentencias:

- a) Consejo de Estado, sentencia del 10 de febrero de 2011, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, expediente 17909.
- b) Tribunal Administrativo de Cundinamarca, sentencia del 27 de mayo de 2011, M.P. Nelly Yolanda Villamizar Peñaranda, expediente 2010-00194.
- c) Consejo de Estado, sentencia del 16 de junio de 2011, C.P. William Giraldo Giraldo, expediente 17998.
- d) Tribunal Contencioso Administrativo de Cundinamarca, sentencia del 17 de junio de 2011, M.P. Leonardo Galeano Guevara, expediente 2009-00253.
- e) Consejo de Estado, sentencia del 28 de julio de 2011, C.P. William Giraldo Giraldo, expediente 17842.
- f) Consejo de Estado, sentencia de septiembre de 2011, C.P. William Giraldo Giraldo, expediente 1711.
- g) Consejo de Estado, sentencia del 29 de noviembre de 2012, C.P. William Giraldo Giraldo, expediente 19016.
- h) Consejo de Estado, sentencia del 11 de octubre de 2012, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, expediente 17704.

2.- Por su parte, en los alegatos de conclusión la DIAN insiste en la íntima relación que existe entre el procedimiento de determinación del tributo y la sanción por devolución o compensación improcedente, a pesar de su independencia, y la

diferencia que hay entre la sanción de una conducta irregular determinada por el legislador y la base para la imposición de la misma.

Es así como concluye que *“para el caso que nos ocupa –la sanción del artículo 670 del Estatuto Tributario- la materialización de la suma devuelta o compensada en exceso, la cual se debe reintegrar, más los intereses moratorios que correspondan, aumentados éstos últimos en un cincuenta por ciento (50%), se determina por el resultado de comparar el valor del saldo a favor inicialmente declarado y devuelto al contribuyente con el saldo a favor determinado en la liquidación oficial –código HB de la declaración-, sin realizar ningún tipo de depuración o detraer ningún tipo de concepto”*.

Para el efecto, cita la sentencia del Consejo de Estado del 10 de febrero de 2011, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, expediente 17909.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Ministerio Público solicita que se declare la nulidad parcial de los actos demandados, con fundamento en los siguientes argumentos:

1.- El artículo 670 del Estatuto Tributario es de carácter sancionatorio y, por ende, de interpretación restrictiva.

En consecuencia, en virtud de los principios de legalidad y debido proceso que rigen la materia sancionatoria, a la Administración no le es permitido incluir hechos, supuestos o conductas no contempladas en la norma, para efectos de determinar o imponer la sanción por devolución o compensación improcedente.

2.- En el artículo 670 del Estatuto Tributario, el legislador, al prever la forma de liquidar la sanción por devolución o compensación improcedente, no se refirió al reintegro a cargo del contribuyente del *“valor del saldo a favor que arrojará la liquidación oficial”*, sino al valor que la Administración le devolvió o compensó de manera indebida o en exceso al contribuyente.

Así las cosas, cuando la Administración rechaza el saldo a favor declarado o lo disminuye, el contribuyente está obligado al reintegro de esa suma, junto con los

intereses moratorios y el pago de la sanción consistente en el incremento de un 50% de dichos intereses.

3.- Del tenor literal de la norma se concluye que el legislador no dispuso, en caso de devolución o compensación improcedente, el deber del contribuyente de reintegrar el saldo a favor determinado oficialmente, que abarca, también, la liquidación de la sanción por inexactitud.

De ser así, “se incluiría una suma no recibida en devolución, conformada por la sanción por inexactitud, que además de no estar prevista por el legislador incrementa en forma injusta e inequitativa la obligación tributaria con la cual el contribuyente debe contribuir a las cargas del Estado, con clara vulneración del artículo 95 numeral 9° constitucional, que la consagra con base en tales principios” (fl. 89).

4.- La determinación del valor que debe ser devuelto por el contribuyente o del impuesto a su cargo, no se afecta por el hecho de que la sanción por inexactitud no se tenga en cuenta para liquidar la sanción por improcedencia de la devolución pues, en todo caso, aquella – la sanción por inexactitud- no fue incluida por el legislador en la base de la liquidación de la sanción por devolución o compensación improcedente.

Por tal razón, “no puede acudirse a una explicación numérica para incluirla porque no está legalmente vinculada a esa determinación, precisamente por la independencia tanto de hechos sancionables como de procedimiento para adelantarla” (fl. 89).

En consecuencia, la sanción por devolución improcedente no se puede calcular teniendo en cuenta el saldo de la liquidación oficial, que incluye la sanción por inexactitud, puesto que, en virtud del principio de legalidad, no se pueden incluir hechos o sanciones no previstas por el legislador.

5.- En el concepto 068351 de 2005, la DIAN, al resolver el problema jurídico No. 1, afirmó que la base para la liquidación de intereses moratorios sobre las sumas devueltas o compensadas en exceso que debe reintegrar el contribuyente cuando la Administración Tributaria disminuye el saldo a favor inicialmente declarado, es la diferencia que resulta entre el saldo a favor de la declaración inicial y el saldo a

favor de la liquidación oficial de revisión; interpretación que no es coherente con lo dispuesto en el artículo 670 del Estatuto Tributario.

En relación con el problema jurídico 2, manifestó que la base para la liquidación de los intereses moratorios sobre las sumas devueltas o compensadas en exceso que debe reintegrar el contribuyente, cuando efectúa una corrección que disminuye el valor del saldo a favor inicialmente declarado, es la diferencia que resulta entre el saldo a favor de la declaración inicial y el saldo a favor de la declaración de corrección; interpretación que está acorde con lo establecido en el artículo 644 del Estatuto Tributario.

5.- Por su parte, en el oficio 054184 de 2006, la DIAN se remitió al concepto 068351 de 2005 con el fin de aclarar conceptos anteriores que trataron el tema, por lo que reiteró que, para la liquidación de la sanción por devolución o compensación improcedente, se debe tener en cuenta el saldo a favor determinado oficialmente, independientemente de que se origine en sanciones.

Dicha interpretación, como se dijo, no está acorde con lo dispuesto en el artículo 670 del Estatuto Tributario.

6.- Finalmente, el concepto No. 013940 de 2011, confirma el concepto 068351 de 2005 y el oficio 054184 de 2006, por lo que también está viciado de nulidad en cuanto a la interpretación que se hace del artículo 670 del Estatuto Tributario.

7.- Con fundamento en los motivos expuestos, se deben anular parcialmente los actos demandados, así:

*"1) el (sic) concepto 13940 de 2011 **parcialmente**, en cuanto se remite al concepto 068351 de 2005 que se debe anular parcialmente.*

*2) El concepto 68351 de 2005 también **parcialmente**, en cuanto realiza esa interpretación en el problema uno (1), pues la expuesta en el problema dos (2) se encuentra ajustada a derecho.*

*3) El oficio 054184 de 2006 **parcialmente**, en cuanto efectúa la interpretación que se anula en los conceptos anteriores, sobre incluir la sanción por inexactitud en la base de la sanción por devolución improcedente, la cual se debe excluir, pues la relacionada con sanciones como la de corrección voluntaria referida en el examen del concepto 68351 se debe incluir por los motivos expuestos." (fl. 90).*

CONSIDERACIONES

1. Problema jurídico

De conformidad con los antecedentes expuestos, le corresponde a la Sección estudiar la legalidad de los conceptos No. 068351 del 23 de septiembre de 2005 y 013940 del 28 de febrero de 2011, así como del oficio No. 054184 del 29 de junio de 2006, por los que la DIAN conceptuó sobre la forma de calcular la sanción por devolución o compensación improcedente, prevista en el artículo 670 del Estatuto Tributario.

Para el efecto, se hace necesario determinar si la sanción por devolución o compensación improcedente se debe liquidar sobre el valor determinado por la Administración Tributaria en la liquidación oficial de revisión –incluida la sanción por inexactitud- o si, como lo sostienen los demandantes y el Ministerio Público, la base para su cálculo está determinada únicamente por la suma devuelta o compensada en exceso.

2. Sanción por devolución o compensación improcedente

2.1.- La sanción por improcedencia de la devolución y/o compensación de saldos a favor, está regulada en el artículo 670 del Estatuto Tributario en los siguientes términos:

“Artículo 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%).

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%) 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 1. *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 2. *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.” (Subrayas propias).*

2.2.- Como puede verse, la norma transcrita prevé que las devoluciones o compensaciones de saldos a favor liquidados en las declaraciones de renta e IVA, no constituyen un reconocimiento definitivo, pues si el saldo a favor es rechazado o modificado mediante liquidación oficial de revisión, el contribuyente deberá reintegrar las sumas devueltas o compensadas en exceso y, sobre éstas, liquidar los intereses moratorios a que haya lugar, incrementados en un 50%. Este aumento es el que constituye la sanción por devolución y/o compensación improcedente.

Así pues, para imponer la sanción por devolución improcedente, la Administración Tributaria debe determinar previamente, mediante liquidación oficial de revisión, la inexistencia total o parcial del derecho a la devolución del saldo solicitado.

2.3.- La Corte Constitucional, al resolver sobre la exequibilidad del artículo 670 ibídem, ratificó el carácter temporal de la devolución de saldos a favor –hasta tanto se culmine el proceso de determinación del tributo– y el derecho de la Administración Tributaria de obtener el reintegro de las sumas devueltas en exceso, cobrar intereses moratorios sobre las mismas e imponer la sanción correspondiente.

En sus palabras³:

³ Sentencia C-075 del 3 de febrero de 2004, M.P. Jaime Córdoba Triviño.

“... la decisión administrativa de devolver el saldo reportado por el contribuyente tiene sólo carácter provisional pues una decisión definitiva sólo puede tomarse cuando culmine el proceso de determinación del tributo y de eventual imposición de sanciones. Sólo en este momento la administración cuenta con todos los elementos de juicio necesarios para liquidar o no un saldo a favor del contribuyente y para definir si hay lugar a su devolución. De allí que en aquellos casos en que hubo lugar a devoluciones y se acredite luego que en la declaración no existen saldos a favor del contribuyente o responsable, la administración tenga derecho a solicitar el reintegro de las sumas devueltas, a exigir el pago de intereses moratorios y a imponer sanciones.” (Subrayas fuera de texto).

2.4.- Tal como se desprende de la norma en cita, el legislador estableció para la imposición de la sanción por devolución y/o compensación improcedente, un procedimiento autónomo e independiente al de determinación del impuesto.

Verificado el hecho sancionable en la liquidación oficial, la Administración, en el término legal, debe solicitar el reintegro de la devolución o compensación improcedente, cobrar los intereses e imponer la sanción, sin que se requiera un pronunciamiento definitivo respecto del proceso de determinación del tributo, pues la única limitante que consagra el parágrafo 2° del artículo 670 del E.T., es la imposibilidad de iniciar el proceso de cobro coactivo de la sanción hasta tanto exista decisión definitiva sobre los actos que determinaron el tributo y dieron origen a la sanción⁴.

3. Base de liquidación de la sanción por devolución improcedente.

Principio de legalidad. Reiteración jurisprudencial

3.1.- En virtud de lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 670 del Estatuto Tributario, transcrito en el aparte anterior, el contribuyente está en la obligación de reintegrar el valor que la Administración Tributaria devolvió y/o compensó indebidamente a su favor, del cual se benefició sin tener derecho a ello, así como los intereses moratorios sobre dicha suma y la sanción.

3.2.- De acuerdo con dicha norma, la sanción que el legislador previó por devolución o compensación improcedente, corresponde, en estricto sentido, al incremento del 50% de los intereses moratorios, que **se liquidan sobre el mayor impuesto a pagar.**

⁴ Sentencia del 18 de julio de 2011, exp. 18124, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

Acá se debe distinguir que el monto a reintegrar corresponde a la suma que se devolvió o compensó de manera impropia, pero los intereses de mora se liquidan sobre el mayor impuesto determinado.

Se dice que es respecto de dicho monto, porque en esos términos fue establecido por el Estatuto Tributario, al disponer que “...deberán reintegrarse las sumas devueltas o compensadas en exceso más los intereses moratorios que correspondan, aumentados estos últimos en un cincuenta por ciento (50%)⁵.” (Subrayas fuera del texto).

Norma que a su vez debe armonizarse con el artículo 634 ibídem, según el cual, los intereses de mora se causan sobre **los mayores valores de impuestos determinados por la Dian en los actos oficiales:**

“Artículo 634. Sanción por mora en el pago de impuestos, anticipos y retenciones. (...)

Los mayores valores de impuestos, anticipos o retenciones, determinados por la administración de impuestos en las liquidaciones oficiales, causarán intereses de mora, a partir del vencimiento del término en que debieron haberse cancelado por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, de acuerdo con los plazos del respectivo año o período gravable al que se refiera la liquidación oficial (...).” (Subrayas fuera del texto).

En este entendido, la base para liquidar los intereses por mora **no incluye las sanciones, entre éstas, la sanción por inexactitud.**

3.3.- Si bien mediante sentencia del 6 de octubre de 2009, la Sección afirmó que los intereses que se liquidan a título de sanción por devolución o compensación impropia se debían calcular sobre la totalidad de la suma a reintegrar, incluida la sanción por inexactitud, dicha postura fue expresamente rectificada en la sentencia del 10 de febrero de 2011⁶, en la que se expuso:

“Conforme con la norma transcrita [artículo 670 del Estatuto Tributario] para que se tipifique la sanción, la Administración tributaria, mediante liquidación oficial, ha debido rechazar o modificar el saldo a favor objeto de devolución.

⁵ Artículo 670 ib.

⁶ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 10 de febrero de 2011. Radicado No. 17909. C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

Cuando ello ocurre, la autoridad tributaria debe:

- Exigir el reintegro de las sumas devueltas o compensadas en exceso
- Exigir el pago de los intereses moratorios “que correspondan”.
- Exigir el pago de una suma equivalente al 50% de los intereses moratorios que corresponda reintegrar.

Cuando la norma prevé que se exija el pago de “los intereses moratorios que correspondan” debe entenderse que son los que se causan a partir del momento en que se hace exigible la obligación.

(...)

Ahora, si bien mediante sentencia del 6 de octubre de 2009⁷, la Sala, al resolver cierta litis en la que se discutía si para liquidar los intereses a que se refiere el artículo 670 del E.T. había que detraer la sanción por inexactitud que, con ocasión de la revisión de la declaración privada impone la Administración, dijo que no porque “la norma⁸ es clara en establecer que los intereses moratorios se deben liquidar sobre el (sic) suma a reintegrar, y no hace distinción alguna.” En esta oportunidad **la Sala rectifica esa providencia y precisa que los intereses de mora se deben liquidar sobre el mayor impuesto liquidado y teniendo en cuenta lo anteriormente precisado.**

Lo expuesto no quiere decir que se deba detraer de la “suma a reintegrar” a que hace alusión el artículo 670 del E.T, el valor de la sanción por inexactitud, porque, se insiste, es claro que cuando se confirma judicialmente el monto que en derecho correspondía devolver como saldo a favor de una suma ya devuelta, la compensación que se hace en la liquidación oficial de la sanción de inexactitud con el saldo a favor es teórica y, por tanto, subsiste la obligación de pagarla.

Pero, como el artículo 634 del E.T. sólo prevé la liquidación y pago de intereses moratorios, por cada día calendario de retardo en el pago de impuestos, anticipos y retenciones a cargo del contribuyente, no es pertinente que se liquiden intereses de mora sobre la sanción de inexactitud, pues no lo previó así la norma citada.

Consecuente con lo expuesto, la Sala⁹, con posterioridad a la sentencia del 6 de octubre de 2009, también ha dicho que **la sanción por devolución**

⁷ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCION CUARTA. Consejero ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO. Bogotá, D.C., seis (6) de octubre de dos mil nueve (2009). Radicación número: 25000-23-27-000-2003-02067-01(16706). Actor: PRINTER COLOMBIANA S.A. Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES.

⁸ Refiriéndose al artículo 670 del E.T.

⁹ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCION CUARTA. Consejera ponente (E): MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA. Bogotá, D.C., quince (15) de abril de dos mil diez (2010). Radicación número: 25000-23-27-000-2002-91637-01(16445). Actor: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES. Demandado: FIDUCIARIA COLPATRIA S.A.: “Por eso, la norma establece que 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%). **Este incremento es lo que constituye realmente la sanción por**

improcedente, en estricto sentido, corresponde al incremento del 50% de los intereses moratorios que corresponda liquidar. En esta sentencia se precisa que los intereses que corresponden son los que legalmente se deben liquidar sobre el mayor impuesto.

Lo anterior no implica que el contribuyente se exima de pagar el total del valor a reintegrar que, se reitera, corresponde a la diferencia que resulta entre el saldo devuelto mediante resolución debidamente ejecutoriada y el saldo a favor determinado oficial o judicialmente.” (Negrilla fuera de texto).

3.4.- Es entonces, criterio unánime de la Sección, desde el año 2011, que como el artículo 634 del Estatuto Tributario sólo prevé la liquidación y pago de intereses moratorios en el pago de impuestos, anticipos y retenciones a cargo del contribuyente, no deben liquidarse intereses de mora sobre la sanción por inexactitud, pues no lo previó así el artículo 670 *ibídem*¹⁰.

De manera, pues, que aunque la sanción por inexactitud hace parte del dinero que debe restituirse, lo cierto es que, contrario a lo afirmado por la DIAN, ésta no puede incluirse dentro de la base para liquidar la sanción por devolución o compensación improcedente, porque no fue esa la intención del legislador.

Lo anterior no significa que el contribuyente no esté obligado al pago de la sanción por inexactitud, pues es claro que del saldo a su favor se deduce lo correspondiente a ésta, lo que implica es que **para efectos de calcular los intereses moratorios**, dicha sanción no se tenga en cuenta.

En otras palabras, si bien **el monto a reintegrar por el contribuyente resulta de la diferencia entre el saldo inicial y el saldo final**, para calcular los intereses de mora, que sirven a su vez de base para tasar el 50% que corresponde por sanción por devolución improcedente, **sólo se toma el mayor impuesto a pagar, sin incluir la sanción por inexactitud**. Al respecto, debe tenerse en cuenta que el saldo a favor ya fue devuelto por la Administración, por eso, esa compensación que se hace en la declaración oficial es meramente teórica.

devolución improcedente, que se impone previo traslado del pliego de cargos por el término de un mes para responder.” (resaltados fuera de texto).

¹⁰ Al respecto, se pueden consultar, entre otras, las siguientes providencias de la Sección Cuarta de esta Corporación: i) Sentencia del 18 de junio de 2014, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, Radicación número: 25000-23-27-000-2012-00026-01(20187); ii) Sentencia del 18 de junio de 2014, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, Radicación número: 25000-23-27-000-2011-00325-01(19885); iii) Sentencia del 5 de septiembre de 2013, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, Radicación número: 25000-23-27-000-2008-00286-01(18120); iv) Sentencia del 11 de octubre de 2012, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, Radicación número: 25000-23-27-000-2008-00139-01(17704); v) Sentencia del 30 de abril de 2014, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, Radicación número: 25000-23-27-000-2007-00094-01(19307); vi) Sentencia del 10 de julio de 2014, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, Radicación número: 25000-23-27-000-2007-00069-01(19212); vii) Sentencia del 23 de abril de 2015, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, Radicación número: 25000-23-27-000-2010-00259-01 (19322).

3.5.- Esas limitantes se explican por el carácter restrictivo propio del sistema sancionatorio tributario, como expresión del principio de legalidad y el consecuente respeto a las normas que establecen las conductas sancionables, las sanciones a imponer y la forma de definir las, que, valga decir, constituye un elemento transversal del Estado Social de Derecho, y en materia tributaria, particularmente, **“permite armonizar la necesidad pública de pronta y completa recaudación de los tributos, con los derechos de defensa y contradicción”**¹¹ de los contribuyentes.

En este caso, la aplicación del principio de legalidad se traduce en la prohibición de variar los mecanismos preestablecidos por el Estatuto Tributario para la fijación de la sanción por devolución y/o compensación improcedente, valiéndose de elementos a los que la norma que regula la sanción, no se refirió.

4. Análisis del caso concreto

4.1.- Como se expuso en los antecedentes, en el **concepto No. 068351 del 23 de septiembre de 2005**, la DIAN resolvió dos problemas jurídicos, a saber:

- a) ¿Cuál es la base para la liquidación de los intereses moratorios sobre las sumas devueltas o compensadas en exceso que debe reintegrar el contribuyente cuando la administración tributaria, mediante liquidación oficial de revisión, disminuye el saldo a favor inicialmente declarado? y,
- b) ¿Cuál es la base para la liquidación de los intereses moratorios sobre las sumas devueltas o compensadas en exceso que debe reintegrar el contribuyente, cuando efectúa una corrección de la declaración tributaria que disminuye el valor del saldo a favor inicialmente declarado?

4.1.1.- Frente al primer problema jurídico, en el acto demandado se sostiene que la base para la liquidación de los intereses moratorios sobre las sumas devueltas o compensadas en exceso que debe reintegrar el contribuyente cuando mediante liquidación oficial se disminuye el saldo a favor inicialmente declarado, es la diferencia que resulta entre el saldo a favor de la declaración inicial y el saldo a favor de la liquidación oficial de revisión.

¹¹ Cfr. Corte Constitucional C-571 de julio 14 de 2010. Expediente D-7985. C.P. Dra. María Victoria Calle Correa.

4.1.2.- Frente al segundo problema jurídico, la DIAN sostiene que la base para la liquidación de los intereses moratorios sobre las sumas devueltas o compensadas en exceso que debe reintegrar el contribuyente, cuando efectúa una corrección de la declaración tributaria que disminuye el valor del saldo a favor inicialmente declarado, es la diferencia que resulta entre el saldo a favor de la declaración inicial y el saldo a favor de la declaración de corrección, lo que incluye el valor de la sanción por corrección.

4.2.- Mediante el **oficio No. 054184 del 29 de junio de 2006**, la DIAN reitera el contenido y alcance del concepto 068351 de 2005, en relación con el cálculo de la sanción por devolución improcedente de que trata el artículo 670 del Estatuto Tributario.

Y en el **concepto 013940 del 28 de febrero de 2011**, la DIAN confirma la tesis sostenida en el concepto No. 068351 del 23 de septiembre de 2005 y en el oficio No. 054184 del 29 de junio de 2006.

4.3.- De acuerdo con lo expuesto en los apartes precedentes, la interpretación que hace la DIAN en los actos demandados, respecto a la forma de liquidar la sanción por compensación o devolución improcedente, vulnera el principio de legalidad, pues desborda el alcance del artículo 670 del Estatuto Tributario, en concordancia con lo dispuesto en el artículo 634 ibídem.

En ese orden de ideas, la Sala procederá a declarar la nulidad total de los actos demandados, como fue solicitado, atendiendo a que la argumentación de la demanda controvierte la interpretación de la DIAN en cuanto a la forma de liquidar la sanción por devolución o compensación improcedente, que tanto en el caso de una liquidación oficial como en el de corrección a la declaración, obedecen a las mismas reglas, lo que los hace inescindibles.

Por eso, acudiendo a la interpretación razonable de las pretensiones formuladas, puede arribarse a la conclusión de que deben anularse en su totalidad los conceptos y el oficio demandados.

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

1.- Por lo expuesto en la parte motiva de esta providencia, se **DECLARA LA NULIDAD** de: a) El concepto No. 068351 del 23 de septiembre de 2005, expedido por el Jefe de la División Normativa y Doctrina Tributaria de la Oficina Jurídica de la U.A.E. DIAN; b) El oficio No. 054184 del 29 de junio de 2006, expedido por la Jefe de la División Normativa y Doctrina Tributaria de la Oficina Jurídica de la U.A.E. DIAN y; c) El concepto 013940 del 28 de febrero de 2011, expedido por la Directora de Gestión Jurídica de la U.A.E. DIAN.

2.- Se reconoce personería para actuar al abogado Juan Roberto Mejía Mansilla, como apoderado judicial de la U.A.E. DIAN, de conformidad con el poder que obra en el folio 106 del expediente.

3.- COMUNÍQUESELE a la U.A.E. DIAN, sobre la renuncia al poder presentada por el abogado Juan Roberto Mejía Mansilla, que obra en el folio 125 del expediente, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 76 del Código General del Proceso.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE.

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidenta de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

