

SANCION POR DEVOLUCION O COMPENSACION IMPROCEDENTE - Requisitos para imponerla / TERMINO PARA IMPONER SANCION POR DEVOLUCION IMPROCEDENTE - Es de dos años contados a partir de la notificación de la liquidación de revisión / LIQUIDACION DE REVISION - Si es anulada por la jurisdicción no hay lugar a imponer la sanción por improcedencia de las devoluciones

De acuerdo con el Estatuto Tributario artículo 670, para imponer la sanción se requiere que la administración constate la improcedencia del saldo a favor reflejado en la declaración tributaria que fue objeto de devolución o compensación mediante una Liquidación oficial, de tal forma que si se define la procedencia del saldo por la nulidad del acto de determinación del impuesto, no hay lugar a imponer la sanción. El artículo 670 del Estatuto Tributario fijó un límite de dos años para imponer la sanción, el cual se cuenta a partir de su notificación. Como ha señalado la Sala, los actos sancionatorios hacen parte de un proceso diferente al de determinación oficial del impuesto, independientemente que la orden de reintegro se sustente fácticamente en la actuación de revisión. En todo caso, debe advertirse que si la liquidación oficial que modificó el saldo a favor es anulada por la jurisdicción, no habrá lugar a imponer la sanción por improcedencia de las devoluciones, pues significa que dicho saldo era procedente.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO ARTICULO 670

SANCION POR INEXACTITUD - Objeto / SANCION POR DEVOLUCION IMPROCEDENTE - Objeto / INTERESES MORATORIOS EN REINTEGRO POR DEVOLUCION IMPROCEDENTE - No es posible descontar del monto establecido el valor de la sanción por inexactitud

La sanción por inexactitud y la de improcedencia de las devoluciones tiene un objeto y una finalidad diferente, la primera 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; y la segunda 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. Ha señalado la Sala que el artículo 670 del Estatuto Tributario constituye una verdadera sanción como lo precisó la Corte Constitucional en sentencia C-075 del 3 de febrero de 2004, al estudiar la exequibilidad de esta norma. Se advierte que descontar de la liquidación de intereses moratorios, el valor correspondiente a la sanción por inexactitud que le fue impuesta en el acto que le determinó el saldo a favor, como lo pretende la sociedad actora, es incorrecto, pues la norma es clara en establecer que los intereses moratorios se deben liquidar sobre el suma a reintegrar, y no hace distinción alguna.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO ARTICULO 670

**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

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte actora contra la sentencia de abril 26 de 2007 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, mediante la cual se negaron las súplicas de la demanda.

ANTECEDENTES

La Sociedad Printer Colombia S.A. presentó declaración de Renta por el año gravable 1997 el 16 de abril de 1998, radicada con el No. 244701058441, registrando un saldo a favor de \$914.670.000.

La Sociedad actora solicitó devolución del saldo a favor el 14 de mayo de 1998. La Administración mediante Resolución No. 00536 de mayo 29 de 1998, reconoció y ordenó devolverle la suma de \$914.670.000.

La Administración profirió requerimiento especial No. 310632000000150, el 12 de mayo de 2000, por lo que la sociedad corrigió el 28 de julio de 2000 su declaración de renta del año 1997 disminuyendo el saldo a favor a la suma de \$909.060.000.

El 20 de marzo de 2001, la entidad expidió la Liquidación Oficial de Revisión No. 9000009, mediante la cual se modificó la declaración de renta del año 1997, pasando a un saldo a pagar por valor de \$318.659.000.

Contra esta decisión se interpuso recurso de reconsideración que fue resuelto mediante Resolución No. 624-900.008 de abril 17 de 2002, modificando el anterior acto y fijando como saldo a favor del contribuyente la suma de \$597.557.000.

La DIAN profirió pliego de Cargos No. 310632002000087, el 6 de junio de 2002, proponiendo imponer sanción por devolución improcedente contemplada en el artículo 670 del Estatuto Tributario.

La Administración expidió Resolución Sanción No. 310642002000089, el 5 de diciembre de 2002, mediante la cual impuso sanción por devolución improcedente, ordenando devolver la suma de \$311.503.000 más los intereses moratorios incrementados en un 50% calculados desde el 29 de mayo de 1998.

Contra la anterior decisión se presentó recurso de reconsideración que fue resultado mediante Resolución 310662003000009, de mayo 28 de 2003, confirmándolo.

LA DEMANDA

La actora ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca solicitó la nulidad de las Resoluciones números 310642002000089, del 5 de diciembre de 2002, y 310662003000009, del 28 de mayo de 2003, que le impusieron sanción por devolución improcedente.

Como restablecimiento del derecho pidió que se señale que la administración tributaria no puede imponer sanción por devolución improcedente hasta tanto se resuelva en la vía contenciosa la demanda interpuesta contra la Liquidación Oficial de Revisión y la Resolución de Reconsideración, relativas al saldo a favor determinado en la declaración de renta del año 1997.

Subsidiariamente solicitó, en caso de no ser anulados los actos demandados, liquidar correctamente la sanción por devolución improcedente, pues considera que no se debe exigir el pago de intereses moratorios sobre el valor que corresponde a la sanción por inexactitud (\$191.694.000), suma que está incluida en el monto a devolver.

Precisó que el proceso de determinación de renta y complementarios por la vigencia fiscal 1997 aún no es definitivo en la medida que están demandados los actos en los que está basada la sanción por improcedente, esto es, la Liquidación Oficial de Revisión No. 900009, de marzo 20 de 2001, y la Resolución No. 624-900.008, de abril 17 de 2002; por lo que la autoridad tributaria no puede imponer sanción con base en actos que no están en firme.

En cuanto a la sanción por improcedencia de la devolución indicó que, ésta fue liquidada de manera errónea en la medida en que los intereses moratorios incrementados en un 50% se liquidan sobre la totalidad de la suma a devolver, cuando lo correcto es que sea solamente sobre el mayor impuesto determinado.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La entidad demandada se opuso a la prosperidad de las pretensiones de la demanda señalando que el legislador sólo impidió iniciar el proceso de cobro hasta tanto quedare ejecutoriada la liquidación oficial de revisión, por lo que la resolución que impuso la sanción por devolución improcedente tiene existencia y validez a la luz de las normas que lo regulan; cosa distinta es la ejecutoria del acto, la cual sólo se obtiene cuando se decida sobre la legalidad de la liquidación oficial de revisión en que se fundamenta.

En cuanto a la sanción por improcedencia de la devolución, precisó que el artículo 670 del Estatuto Tributario señala que se deben reintegrar las sumas devueltas o compensadas en exceso más los intereses moratorios que correspondan, aumentados éstos últimos en un 50%.

Precisó que los actos administrativos fueron expedidos con base en las normas tributarias sin que se incurriera en la violación invocada por el actor, por lo que solicitó al Tribunal denegar las súplicas de la demanda.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, mediante sentencia del 26 de abril de 2007, negó las súplicas de la demanda.

Señaló que es procedente imponer la sanción por devolución improcedente, cuando la liquidación oficial que modificó el saldo a favor está en discusión ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, pues la firmeza de la liquidación de revisión No. 900009 se agotó en el preciso momento en que se decidió el recurso interpuesto contra ella, haciéndose por tanto obligatoria, exigible y aplicable su decisión, y además, el Consejo de Estado mediante sentencia del 9 de noviembre

de 2006, dentro del expediente 2002-1174, negó las súplicas de la demanda interpuesta contra la Liquidación Oficial No. 900009, del 20 de marzo de 2001, y contra la resolución No. 624-900.0008, del 17 de abril de 2002, predicándose con ello la ejecutoria de tales actos.

Sobre si el valor de la sanción impuesta se liquidó conforme lo establece el artículo 670 del Estatuto Tributario, indicó que de la lectura de dicha norma se colige que los intereses moratorios se causan sobre las sumas devueltas o compensadas en exceso, es decir, la que resulte de la diferencia entre el saldo a favor liquidado en el denuncia privado y la liquidación oficial, tal y como lo estableció la DIAN en los actos acusados.

RECURSO DE APELACIÓN

La demandante inconforme con lo decidido en primera instancia presentó recurso de apelación señalando que es ilegal la liquidación de la sanción por devolución improcedente efectuada por la DIAN, pues la liquidó tomando como base la sanción por inexactitud.

Precisó que el procedimiento de la sanción por inexactitud y el de la sanción por devolución improcedente son diferentes, así como su objeto, en el primer caso se sanciona las inexactitudes que se comentan en la declaración tributaria, y en el segundo, cuando se devuelven sumas que no eran procedente devolver; por ello, la sanción por devolución improcedente debe determinarse en los estrictos términos del artículo 634 del Estatuto Tributario, es decir, sobre el mayor valor del impuesto, anticipo o retención.

Se debe modificar la sanción impuesta, pues los intereses moratorios deben liquidarse sobre el mayor impuesto determinado por la autoridad, esto es, sobre \$119.809.000, y no sobre el monto correspondiente a la totalidad de la liquidación oficial, \$311.503.000.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **parte demandante** insistió en los argumentos expuestos en su recurso de apelación.

La **parte demandada** precisó que siendo el único objeto de la apelación la base para la determinación de los intereses moratorios por devolución improcedente, se debe hacer el cotejo entre los dos valores de los renglones correspondientes al saldo a favor de la liquidación privada como de la liquidación oficial, de acuerdo al 670 del Estatuto Tributario, de donde se concluye que no cabe ninguna depuración como lo pretende el apelante.

Es por lo anterior que no se ajusta a la realidad el comentario consignado en el escrito de apelación cuando la apelante dice que la autoridad tributaria y el Tribunal en la sentencia exigen un mayor valor al que por ley correspondería, porque la operación que autoriza el inciso 2° del artículo 670 del Estatuto Tributario es la que efectuó la administración y que avaló el Tribunal.

El Ministerio Público, guardó silencio en esta etapa.

CONSIDERACIONES DE LA SECCIÓN

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte actora corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de los actos administrativos mediante los cuales se le sancionó por devolución improcedente.

La discusión del presente proceso se centra en determinar si fue correcta la forma en que la administración determinó la sanción por devolución improcedente.

La sanción por devolución improcedente está prevista en el artículo 670 del Estatuto Tributario, cuyo texto es el siguiente:

“Sanción por improcedencia de devoluciones o compensaciones. *Las devoluciones o compensaciones efectuadas de acuerdo con las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios y sobre las ventas, presentadas por los contribuyentes o responsables, no constituyen un reconocimiento definitivo a su favor.*

Si la administración tributaria dentro del proceso de determinación, mediante liquidación oficial rechaza o modifica el saldo a favor objeto de devolución o compensación, deberán reintegrarse las sumas devueltas o compensadas en exceso más los intereses

moratorios que correspondan, aumentados estos últimos en un cincuenta por ciento (50%).

Esta sanción deberá imponerse dentro del término de dos años contados a partir de la fecha en que se notifique la liquidación oficial de revisión.” (Subrayado fuera del texto)

De acuerdo con esta disposición, para imponer la sanción se requiere que la administración constate la improcedencia del saldo a favor reflejado en la declaración tributaria que fue objeto de devolución o compensación mediante una Liquidación oficial, de tal forma que si se define la procedencia del saldo por la nulidad del acto de determinación del impuesto, no hay lugar a imponer la sanción.

El artículo 670 del Estatuto Tributario fijó un límite de dos años para imponer la sanción, el cual se cuenta a partir de su **notificación**. Como ha señalado la Sala¹, los actos sancionatorios hacen parte de un proceso diferente al de determinación oficial del impuesto, independientemente que la orden de reintegro se sustente fácticamente en la actuación de revisión.

En todo caso, debe advertirse que si la liquidación oficial que modificó el saldo a favor es anulada por la jurisdicción, no habrá lugar a imponer la sanción por improcedencia de las devoluciones, pues significa que dicho saldo era procedente.

En el presente caso, se demandan las resoluciones 310642002000089, del 5 de diciembre de 2002, y 310662003000009, del 28 de mayo de 2003, mediante las cuales la administración impuso sanción por devolución improcedente, la que se sustentó en la modificación de la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 1997, a través de la Liquidación Oficial de Revisión No. 9000009, del 20 de marzo de 2001, y la resolución No. 624-900.008, del 17 de abril de 2002. Actuación administrativa que fue demandada ante la jurisdicción, en acción de nulidad y restablecimiento del derecho. El Consejo de Estado, mediante sentencia del 9 de noviembre de 2006, Exp. 15123, M.P. María Inés Ortiz Barbosa, negó las pretensiones de la demanda; esta providencia se encuentra ejecutoriada e implica que a través de una decisión judicial se confirmó el saldo a favor determinado por la administración.

¹ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencias de fechas de 23 de febrero de 1996, Exp. 7463 M.P. Julio E. Correa Restrepo; del 19 de julio de 2002, Exp. 12866 y 12934, M.P. Ligia López Díaz y del 28 de abril de 2005, Exp. 14149, M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

De acuerdo con lo anterior, el saldo a favor de la sociedad Printer Colombiana S.A., por el año gravable 1997, es de \$597.557.000. La Administración le devolvió mediante la resolución No. 00536, del 29 de mayo de 1998, la suma de \$914.670.000, por lo tanto, se debe restituir la diferencia que resultó improcedente, esto es, \$311.503.000, que corresponde al monto establecido en los actos acusados, dentro de este proceso.

El artículo 670 del Estatuto Tributario, prevé una sanción que incluye el reintegro de las sumas devueltas o compensadas en exceso, los intereses moratorios calculados sobre éstas y el aumento al 50% de dichos intereses².

La sanción por inexactitud y la de improcedencia de las devoluciones tiene un objeto y una finalidad diferente, la primera 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; y la segunda 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 pertenecía³.

Ha señalado la Sala⁴ que el artículo 670 del Estatuto Tributario constituye una verdadera sanción como lo precisó la Corte Constitucional en sentencia C-075 del 3 de febrero de 2004, al estudiar la exequibilidad de esta norma, en donde señaló:

“ En cuanto al reintegro de las sumas devueltas más los intereses moratorios aumentados en un 50%, la Corte encuentra que se trata de una decisión razonable del legislador. En efecto. El contribuyente o responsable incurrió en una inexactitud en su declaración tributaria, infirió un saldo a favor al que no había lugar y generó una devolución injustificada. En estricto sentido, estos dineros nunca debieron salir de la administración. No obstante, en razón de tales deficiencias en la declaración, el Estado se puso en movimiento para hacer unas erogaciones a las que no estaba obligado, generando con ello gestiones administrativas y costos que no tenía por qué asumir. Estas situaciones condujeron al legislador a ordenar el reintegro de las sumas devueltas, con los intereses moratorios aumentados a título de sanción.

² Sentencia del 14 de septiembre de 2001, Exp. 11874, M.P. Germán Ayala Mantilla

³ Sentencia del 31 de julio de 2009, Exp. 16955, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

⁴ Sentencia del 9 de junio de 2005, Exp. 14422, M.P. Ligia López Díaz

El reintegro de las sumas devueltas es completamente legítimo pues, de lo contrario, el contribuyente o responsable obtendría un beneficio indebido a expensas del erario. El pago de intereses moratorios aumentados en un 50% también lo es ya que el contribuyente o responsable no ha obrado con la debida diligencia y en razón de ello ha inferido saldos a favor inexistentes y solicitado y obtenido devoluciones de parte de la administración. Es decir, son las inexactitudes en que incurre en la presentación de su declaración tributaria las que dan un piso de legitimidad a esas consecuencias.

En este punto es importante resaltar que el cobro de intereses moratorios aumentados en un 50% no tiene como fundamento una imputación a título de responsabilidad objetiva, como lo plantea el actor. Por el contrario, como se ha visto, el cobro de tales intereses aumentados en la mitad tiene un fundamento legítimo en la falta de diligencia y cuidado en que incurrió el contribuyente. Esto es así por cuanto, ya que las declaraciones privadas de impuestos se presumen veraces, el contribuyente o responsable se halla en la obligación ineludible de ser sumamente cuidadoso en su diligenciamiento, mucho más si encuentra que se generan saldos a favor que den lugar a devoluciones, compensaciones o imputaciones en las declaraciones correspondientes a los años gravables siguientes. Por lo tanto, si el fundamento del cobro de intereses moratorios aumentados en la mitad obedece a esa falta de diligencia y cuidado, no puede afirmarse que ese cobro constituye una imputación a título de responsabilidad objetiva. La situación es muy distinta ya que es el comportamiento del contribuyente o responsable el que genera ese proceder de la administración.”

De lo expuesto, se concluye que la actora debe:

- 1.- Reintegrar la suma de \$311.503.000, que corresponde a la diferencia entre el saldo a favor determinado mediante la Liquidación de Revisión No. 9000009, del 20 de marzo de 2001, y la resolución No. 624-900.008, del 17 de abril de 2002, y confirmado por esta jurisdicción a través de la sentencia del 9 de noviembre de 2006.
- 2.- Los intereses moratorios calculados sobre esta suma, y
- 3.- El aumento de los mismos en un 50%.

Se advierte que descontar de la liquidación de intereses moratorios, el valor correspondiente a la sanción por inexactitud que le fue impuesta en el acto que le

determinó el saldo a favor, como lo pretende la sociedad actora, es incorrecto, pues la norma es clara en establecer que los intereses moratorios se deben liquidar sobre el suma a reintegrar, y no hace distinción alguna.

Por lo expuesto, se confirmará la sentencia del 26 de abril de 2007 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que negó las súplicas de la demanda.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrado justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley.

F A L L A

1. **CONFÍRMASE** la sentencia apelada.
2. **RECONÓCESE** personería para actuar a la abogada Ana Isabel Camargo Ángel como apoderada de la entidad demandada, en los términos del poder conferido que obra a folio 212 del expediente.

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

La anterior providencia fue discutida y aprobada en la sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ

