

**SANCION POR IMPUTACION IMPROCEDENTE - Procede cuando el acto oficial modifica o rechaza el saldo a favor imputado por el contribuyente al período siguiente / IMPUTACION IMPROCEDENTE - Para la imposición de la sanción no es necesario analizar aspectos subjetivos**

De acuerdo con la ley, una vez verificado que dentro del proceso de determinación oficial del tributo, mediante liquidación de revisión se modificó o rechazó el saldo a favor imputado por el administrado al período siguiente, la autoridad tributaria exigirá su reintegro junto con los intereses moratorios correspondientes. De la norma se deduce que para imponer la sanción debe existir una decisión definitiva que rechace o modifique el saldo, por lo que contrario a lo sostenido por el apelante para exigir el reintegro, no es necesario demostrar que el saldo a favor imputado fue amañado o que se originó en datos falsos o desfigurados, ni aspecto diferente al mencionado. En consecuencia, se configura el supuesto de hecho del artículo 670 inciso cuarto, por lo que procede imponer la consecuencia jurídica prevista en la misma norma, esto es, el reintegro de \$410.821.000, incrementado en los intereses moratorios correspondientes, exigido por la Administración mediante los actos demandados en el presente proceso, sin que sea necesario analizar aspecto subjetivo alguno.

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCION CUARTA**

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

Bogotá, D.C., tres (3) de septiembre de dos mil nueve (2009).

**Radicación número: 25000-23-27-000-2004-01387-01(16241)**

**Actor: B.P. EXPLORATION COMPANY – COLOMBIA– LIMITED**

**Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**

**FALLO**

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 7 de junio de 2006, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, mediante la cual denegó las pretensiones de la demanda instaurada contra los actos administrativos que impusieron sanción por imputación improcedente.

**ANTECEDENTES**

**B.P. EXPLORATION COMPANY –COLOMBIA– LIMITED**, la actora, presentó la declaración de impuesto sobre las ventas correspondiente al sexto bimestre de 1998, el 26 de enero de 1999, en la cual liquidó un saldo a favor [HB] de **\$1.533.513.000** [fls. 19 y 20 c.a.].

Este valor lo imputó la sociedad en la declaración del primer bimestre de 1999, en el renglón 19 [saldo a favor del periodo fiscal anterior (GN)], así generó un nuevo saldo a favor [HB] de \$2.130.243.000 [fl. 23 c.a.], que a su vez fue imputado al segundo bimestre y el nuevo al tercer bimestre, para un total de \$3.123.244.000, valor solicitado en devolución por el contribuyente el 13 de diciembre de 1999 y reconocido por Resolución 00901 de 22 de diciembre del mismo año.

La Administración previa investigación adelantada por el 6° bimestre de 1998, profirió el Requerimiento Especial 900006 del 20 de abril de 2001, mediante el cual propuso modificar la declaración privada en el sentido de rechazar los impuestos descontables e imponer sanción por inexactitud. La sociedad dio respuesta en la que aceptó parcialmente las glosas propuestas, y allegó la declaración de corrección presentada el 19 de julio de 2001 en la que registró un saldo a favor [HB] de **\$1.347.829.000** [fls 21 y 22 c.a.].

Esta última declaración fue modificada por Liquidación de Revisión 900028 del 20 de diciembre de 2001, en la que disminuyó el saldo a favor del periodo a **\$937.008.000** [fl. 17 c.a.].

La División de Fiscalización de la Administración Especial de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, mediante **Pliego de Cargos 310632003000059 del 10 de julio de 2003**, propuso a la demandante “*sanción por improcedencia de los saldos imputados en el período siguiente*”, consistente en el reintegro de la suma de **\$410.821.000**, correspondiente a la diferencia entre el saldo a favor imputado en la declaración del primer bimestre de 1999 y el determinado oficialmente por el 6° bimestre de 1998; más los intereses moratorios, liquidados a la tasa vigente al momento del pago [fl. 32 c.a.].

La contribuyente al rendir los descargos informó que los actos de determinación del tributo fueron demandados ante la jurisdicción y anulados parcialmente por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante sentencia de 22 de mayo de 2003 [fl. 78 c.a.].

La División de Liquidación de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, al estimar improcedentes los argumentos del contribuyente, mediante **Resolución 310642003000060 de 5 de noviembre de**

**2003**, impuso la sanción anunciada [fl. 104 c.a.]; recurrida en reconsideración [fl. 114 c.a.] fue confirmada por **Resolución 310662004000003 del 19 de febrero de 2004** [fl. 136 c.a.].

### **LA DEMANDA**

La actora en ejercicio de la acción consagrada en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, pretende la nulidad de las Resoluciones números **3106420030000060 del 5 de noviembre de 2003 y 310662004000003 del 19 de febrero de 2004**, atrás mencionadas y a título de restablecimiento del derecho se declare que *“la devolución efectuada a su favor era procedente”*.

Indica violado el artículo 670 del Estatuto Tributario, norma que prevé sanción para los contribuyentes que hayan obtenido la devolución de sumas indebidamente liquidadas como saldo a favor, supuesto de hecho que a su juicio no se configura, dado que al liquidar el saldo a favor en la declaración del impuesto sobre las ventas por el 6º bimestre del 1998, se ajustó a las disposiciones legales sobre la materia, por consiguiente la devolución era procedente.

Enlista pronunciamientos de esta Corporación que afirma, son casos iguales al debatido en los que se ha reconocido que la declaración privada encontraba pleno sustento en la ley y que por ende era procedente la devolución del saldo a favor.

Sostiene que existen fundamentos legales que amparan la solicitud de devolución del saldo a favor, por lo que carece de fundamento jurídico la sanción que se pretende imponer a través de los actos demandados.

### **LA OPOSICIÓN**

La apoderada de la UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, se opone a la prosperidad de las pretensiones de la actora con fundamento en los siguientes argumentos:

Los hechos que dieron origen a la actuación encuadran en los supuestos del artículo 670 del Estatuto Tributario, como quiera que dentro del proceso de determinación del tributo, mediante liquidación oficial fue modificada la declaración

del contribuyente, cuyo saldo a favor fue objeto de devolución, por lo que por ley, ésta se tornó improcedente.

Dentro de la actuación se garantizó el debido proceso, se respetaron los términos legales y a través de la respuesta al pliego de cargos y del recurso de reconsideración, el contribuyente ejerció su derecho de defensa.

La facultad de que trata el precepto mencionado, está ligada a la notificación de la liquidación de revisión, pero no a su firmeza; así puede adelantarse el proceso administrativo para imponer la sanción, aunque los actos de determinación hayan sido demandados ante la jurisdicción.

El párrafo 2° del artículo 670 del Estatuto Tributario, impide adelantar el proceso de cobro mientras no quede ejecutoriada la resolución que falle negativamente la demanda contra la liquidación de revisión o el recurso gubernativo, por lo que es viable tramitar simultáneamente el proceso de determinación del impuesto y el tendiente a imponer la sanción por devolución y/o compensación improcedente.

Sobre la independencia de los procesos mencionados cita apartes de la sentencia del 25 de noviembre de 1995, M.P. Dr. Julio Correa Restrepo, expediente 7237.

### **LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, mediante la sentencia apelada, denegó las súplicas de la demanda al precisar que uno es el procedimiento de determinación del impuesto y otro el de la verificación del saldo a favor, procesos que tienen íntima relación.

En el caso, advirtió que declarada por la jurisdicción la legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión 900028 de 20 de diciembre de 2001, es claro que la devolución y/o compensación del saldo a favor determinado en la declaración que ésta modifica, resulta improcedente y en consecuencia hay lugar a imponer la sanción aquí cuestionada.

### **EL RECURSO DE APELACIÓN**

La **parte demandante**, por intermedio de apoderado, dentro de la oportunidad legal, interpone recurso de apelación contra la anterior decisión y solicita se revoque y en su lugar se acceda a las súplicas de la demanda.

Dice sustentar el recurso en el verdadero significado y alcance de la sanción por improcedencia de devolución o compensación, prevista en el artículo 670 del Estatuto Tributario, pues ésta no puede operar *ope legis* por el hecho de que se haya desestimado el saldo a favor originario de la devolución mediante una liquidación de revisión que está en firme.

A su juicio, dicha sanción se impone cuando *“desde un comienzo, y por razones evidentes e incontestables, fuera claro que la devolución en cuestión no tuviera sustento porque el saldo a favor fuera amañado o se originara en datos falsos o desfigurados o también porque se solicitara en forma extemporánea o sin título legítimo...”* y que este no es el caso, pues lo que se debate es la interpretación del artículo 496 ib., a la luz de los hechos sucedidos.

Agrega que las sanciones no proceden de forma automática e inconsulta, sino que deben ser objeto de análisis de las condiciones en que los hechos ocurrieron y la verificación de la conducta antijurídica y culpable del infractor.

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

**La parte actora** reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación.

**La apoderada de la parte demandada** sostiene que decidida la legalidad del acto liquidatorio que modificó el saldo a favor de la declaración del IVA del sexto bimestre de 1998, la sanción discutida debe mantenerse, tal como lo decidió el Tribunal en la sentencia apelada.

Hace referencia al artículo 670 del Estatuto Tributario y advierte que en el caso se configuran los supuestos de hecho para imponer la sanción prevista en la norma y que la administración dentro del término legal adelantó el trámite pertinente en el que se garantizó el debido proceso y el derecho de defensa del contribuyente.

Resalta que en el recurso de apelación la demandante expone hechos nuevos no mencionados ni en la vía gubernativa, ni en la demanda, relacionados con la oportunidad para los descuentos.

Cita apartes de jurisprudencia de esta Corporación, según los cuales, basta que se modifique la declaración privada para que sea considerada improcedente la devolución y en consecuencia se imponga la sanción en comento, pues es de carácter objetivo, por lo que no se tienen en cuenta las razones del contribuyente para imputar el saldo a favor, sino que se aplica al resultar improcedente la devolución, la compensación o la imputación.

**La Delegada del Ministerio Público**, guardó silencio.

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

En el presente asunto se debate la legalidad de los actos administrativos por los cuales se impuso a la sociedad actora, sanción por imputación improcedente.

El a quo denegó las súplicas de la demanda al considerar que declarada la legalidad de la liquidación oficial del impuesto sobre las ventas del sexto bimestre de 1998, la devolución y compensación del saldo a favor declarado en ese periodo, es improcedente, por lo que hay lugar a imponer la sanción aquí cuestionada.

El demandante apela la decisión porque en su criterio, debe revisarse la conducta del contribuyente al imputar el saldo a favor al período siguiente, pues para imponer dicha sanción no basta que el mismo haya sido desestimado.

Debe la Sala resolver, si la modificación oficial del saldo a favor registrado en la declaración del sexto bimestre de 1998 e imputado al período siguiente (1er.bim/99), declarada ajustada a derecho por esta Corporación, es razón suficiente para imponer la sanción por imputación improcedente o si se requiere analizar la conducta del contribuyente.

Para el efecto se transcribe a continuación el artículo 670 del Estatuto Tributario, vigente para la época, cuyo texto dice:

“Art. 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 estos últimos en un cincuenta por ciento (50%).

“Esta sanción deberá imponerse dentro del término de dos años contados a partir de la fecha en que se notifique la liquidación oficial de revisión.

“Cuando en el proceso de determinación del impuesto, se modifiquen o rechacen saldos a favor, que hayan sido imputados por el contribuyente o responsable en sus declaraciones del período siguiente, la Administración exigirá su reintegro, incrementado en los intereses moratorios correspondientes [Subraya fuera del texto].

“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.

“[...].”

De acuerdo con la ley, una vez verificado que dentro del proceso de determinación oficial del tributo, mediante liquidación de revisión se modificó o rechazó el saldo a favor **imputado** por el administrado al período siguiente, la autoridad tributaria exigirá su reintegro junto con los intereses moratorios correspondientes<sup>1</sup>.

De la norma se deduce que para imponer la sanción debe existir una decisión definitiva que rechace o modifique el saldo, por lo que contrario a lo sostenido por el apelante para exigir el reintegro, no es necesario demostrar que el saldo a favor imputado fue amañado o que se originó en datos falsos o desfigurados, ni aspecto diferente al mencionado.

---

<sup>1</sup> En este sentido la Sentencia del 11 de diciembre de 2008, Exp. 25000-23-27-000-2003-02091-01(16451), Actor: Sky Colombia S.A., C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

En el presente asunto, la Sala encuentra que la Administración fundamentó la sanción por imputación improcedente, en el hecho de que la sociedad llevó el **saldo a favor de \$1.533.513.000**, consignado en el denuncia de IVA presentado el 26 de enero de 1999 del **sexto bimestre de 1998**, al renglón GN [saldo a favor del período anterior] de la liquidación privada del **primer** bimestre de 1999 y que posteriormente, por liquidación oficial fue modificada la declaración privada de ese período.

En efecto, como se indicó en la parte inicial de esta providencia, el saldo a favor inicialmente declarado fue imputado al periodo siguiente, así se generó en el primer bimestre de 1999 un nuevo saldo a favor que a su vez, fue imputado al segundo bimestre y el resultante al tercer bimestre, para un total de \$3.123.244.000, valor solicitado en devolución por el contribuyente el 13 de diciembre de 1999 y reconocido por Resolución 00901 del 22 de diciembre del mismo año.

Reconocimiento que incluía el saldo a favor del 6° bimestre de 1998, que se reitera fue imputado al período siguiente.

En efecto, dentro del proceso de determinación iniciado por este periodo, con ocasión del requerimiento especial, el contribuyente aceptó parcialmente las glosas oficiales y el 19 de julio de 2001 corrigió la declaración inicial en el sentido de reducir en **\$132.631.000** los impuestos descontables, así de \$1.940.268.000 inicialmente declarados los fijó en \$1.807.637.000 y liquidó **\$53.053.000** por concepto de sanción por inexactitud reducida, cifras que en total disminuyeron el saldo a favor declarado en \$185.684.00, al pasar de \$1.533.513.000 a **\$1.347.829.000**.

Según recibo oficial de pago en bancos que obra a folio 24 del cuaderno de antecedentes, el 22 de marzo de 2002, el contribuyente pagó, con cargo al sexto bimestre de 1998, **\$321.260.000**, valor discriminado así: impuestos \$132.631.000, sanción \$53.053.000 e intereses por mora \$135.576.000.

La mencionada declaración de corrección fue modificada mediante Liquidación de Revisión 900028 del 20 de diciembre de 2001, que desconoció impuestos descontables por \$96.794.000, impuso sanción por inexactitud en cuantía de \$314.027.000<sup>2</sup> y fijó el saldo a favor del período en **\$937.008.000**.

La sociedad prescindió del recurso de reconsideración y acudió directamente a la jurisdicción en la que, con sentencia de 9 de septiembre de 2004<sup>3</sup>, esta Corporación, al resolver el recurso de apelación, revocó la decisión del a quo que anulaba parcialmente el acto oficial y en su lugar denegó las pretensiones del demandante.

En suma, se tiene que:

1. La Administración reconoció el saldo a favor del 6° bimestre de 1998 [\$1.533.513.000] informado en la declaración presentada el 26 de enero de 1999 e imputado en la del período siguiente.
2. El denuncia inicial fue corregido por el contribuyente con ocasión del requerimiento especial, el 19 de julio de 2001, disminuyendo el saldo a favor a \$1.347.829.000.
3. La sociedad el 22 de marzo de 2002, pagó \$321.260.000, con cargo al período en discusión.
4. La declaración de corrección fue modificada por acto oficial de 20 de diciembre de 2001, que fijó el saldo a favor en \$937.008.000 y éste fue declarado ajustado a derecho por la jurisdicción.

En consecuencia, se configura el supuesto de hecho del artículo 670 inciso cuarto, por lo que procede imponer la consecuencia jurídica prevista en la misma norma, esto

---

<sup>2</sup>La Administración determinó la sanción por inexactitud plena en \$367.080.000 que corresponde al 160% de \$229.425.000 [\$132.631.000 corregido por el contribuyente y \$96.794.000 diferencia oficial establecida], valor del que restó \$53.053.000 pagados el 22 de marzo de 2002, según recibo oficial.

<sup>3</sup> Proceso 25000-23-27-000-2002-00470-01, Número interno 14106. C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa.

es, el reintegro de \$410.821.000, incrementado en los intereses moratorios correspondientes, exigido por la Administración mediante los actos demandados en el presente proceso, sin que sea necesario analizar aspecto subjetivo alguno.

Adicionalmente, se resalta que en las sentencias del 22 y 29 de septiembre y 3 de noviembre de 2000, 1° de junio de 2001, 15 de febrero, 1° de marzo, 23 de mayo y 18 de septiembre de 2002, indicadas en el libelo inicial, esta Corporación consideró que los costos y gastos de exploración sísmica, son deducibles, aunque contablemente se reconocen como activo diferido, tema diferente al que es objeto del presente proceso<sup>4</sup>.

Por las razones expuestas se confirmará la decisión apelada.

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:**

Confírmase la sentencia apelada.

Se reconoce a la doctora NYDIA AMPARO PABÓN PÉREZ, como apoderada de la parte demandada en los términos y para los efectos del memorial que obra a folio 151 del cuaderno principal.

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

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

---

<sup>4</sup> Corresponden a los fallos proferidos dentro de los procesos adelantados por la sociedad demandante contra los actos de determinación del IVA. A continuación se indica número interno, período y Consejero Ponente, así: 9975 [VI-93], 10129 [IV-93] y 9976 [V-93], Dr. Correa; 9978 [I-94], Dr. Manrique; 12081 [IV-94], 12361 [V-94], Dra. Ortiz; 12080 [VI-94], Dra. López; 12452 [III-94], Dr. Palacio; 12903 [V-95], Dra. López y 13037 [VI-95], Dra. Ortiz.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA  
Presidente de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO  
Ausente

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ



