

SANCION POR DEVOLUCION IMPROCEDENTE DE SALDOS A FAVOR – Es una actuación oficial diferente a la determinación del impuesto / SALDO A FAVOR EN DECLARACION TRIBUTARIA – Debe existir una decisión definitiva para hacer efectivo el reintegro por devolución impropcedente / LIQUIDACION DE REVISION – Debe existir pronunciamiento definitivo de su legalidad para establecer el monto del saldo a favor a reintegrar / REINTEGRO DE SALDO A FAVOR DEVUELTO – Se confirma su monto cuando la liquidación oficial es encontrada legal

Así pues, la devolución de saldos a favor declarados en renta y ventas tiene carácter provisional, dado el proceso de fiscalización que eventualmente puede iniciarse respecto de dichos tributos y dentro del cual es posible que tales saldos se modifiquen o rechacen. Los actos sancionatorios, como la resolución que ordena el reintegro de sumas devueltas o compensadas, hacen parte de una actuación oficial diferente a la de determinación del impuesto. La actuación administrativa relacionada con el reintegro de la devolución efectuada y la correspondiente al proceso de determinación oficial del tributo, son dos trámites distintos y autónomos aun cuando la orden de reintegro se apoye en la actuación de revisión. Para la procedencia de la sanción, el artículo 670 del Estatuto Tributario sólo exige la preexistencia de devolución o compensación de un saldo a favor, el rechazo o la modificación del mismo a través de liquidación oficial de revisión y la notificación de ésta. Aunque la firmeza de la liquidación oficial de revisión no se consagró como requisito de la sanción, la Sala ha señalado que del artículo 670 del E. T. se deduce que para imponerla debe existir una decisión definitiva en vía gubernativa, que rechace o modifique el saldo a favor. De ello se infiere que si se declara la nulidad parcial de un acto y se fija un nuevo saldo a favor, la diferencia entre lo efectivamente devuelto según la liquidación privada y el nuevo saldo determinado como consecuencia de la declaratoria de nulidad, debe devolverse a la Administración. También se deduce que si se niega la nulidad de la liquidación oficial de revisión, la sanción por devolución impropcedente impuesta debe permanecer incólume. En consecuencia, los actos demandados tienen la misma suerte del acto de determinación oficial en el que se fundamentaron y cuya solicitud de nulidad se negó por fallo ejecutoriado, de modo que las pretensiones debían negarse, porque en el caso en estudio la jurisdicción mantuvo la legalidad de la liquidación oficial de revisión que modificó el saldo a favor declarado en la declaración de renta de 2000.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 670

**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

Consejero ponente: HECTOR J. ROMERO DIAZ

Bogotá D. C, once (11) de noviembre de dos mil nueve (2009)

Radicación número: 25000-23-27-000-2005-00056-01(16708)

Demandante: CONSORCIO METALÚRGICO NACIONAL S. A

Demandado: LA DIAN

FALLO

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia de 4 de mayo de 2007, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, en el proceso de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos por los cuales la DIAN sancionó al Consorcio Metalúrgico Nacional S. A., por devolución improcedente.

ANTECEDENTES

El 4 de abril de 2001, el Consorcio Metalúrgico Nacional S. A. presentó declaración de renta de 2000, en la cual liquidó un saldo a favor de \$1.080.877.000, cuya devolución se ordenó por Resolución 608-00630 de 22 de junio de 2001.

Previo requerimiento especial, la DIAN modificó la declaración anterior mediante Liquidación Oficial de Revisión 310642002000095 de 4 de octubre de 2002, en la que disminuyó el saldo a favor a \$892.478.000. El Consorcio demandó esta decisión ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, en acción de nulidad y restablecimiento del derecho, junto con la Resolución 310662003000061 de 20 de octubre de 2003, que la confirmó.

El 20 de noviembre de 2003 la Administración libró pliego de cargos contra la demandante por la improcedencia de la devolución, y por Resolución 310642004000045 de 13 de mayo de 2004 le ordenó, a título de sanción, reintegrar \$188.399.000 y pagar intereses moratorios incrementados en un 50%, a la tasa vigente al momento del pago.

La anterior decisión se confirmó en reconsideración por Resolución 310662004000025 de 3 de septiembre de 2004.

LA DEMANDA

El Consorcio Metalúrgico S. A., demandó la nulidad de las Resoluciones 310642004000045 de 13 de mayo de 2004, y 310662004000025 de 3 de septiembre del mismo año. Como restablecimiento del derecho, pidió que se declare la procedencia de la devolución efectuada a su favor.

La actora estimó vulnerado el artículo 670 del Estatuto Tributario. El concepto de violación lo desarrolló, en síntesis, así:

La sanción por devolución improcedente sólo puede imponerse cuando la declaración privada que contiene el saldo devuelto ha sido completamente infirmada. Tal condición no se da en el sub lite, porque la liquidación oficial de revisión que modificó dicha declaración, fue demandada en acción de nulidad y restablecimiento del derecho.

El presente proceso depende del que se instauró contra la mencionada liquidación oficial, pues la Administración puede ejecutar las sumas devueltas o compensadas en forma aparentemente improcedente, sólo hasta cuando se encuentren en firme los actos administrativos que determinan la improcedencia.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La demandada se opuso a las pretensiones, por las siguientes razones:

La sanción por devolución improcedente sólo requiere la notificación de la liquidación oficial de revisión que desconoce el saldo a favor devuelto. En consecuencia, la Administración podía tramitar el proceso sancionatorio independientemente de que la mencionada liquidación oficial se encuentre en firme o de que se hubiere demandado, pues los actos administrativos son obligatorios y gozan de presunción de legalidad hasta tanto la jurisdicción los anule o suspenda.

La acción judicial contra el acto de determinación del impuesto, sólo impide que se inicie el proceso de cobro de las sumas adeudadas como consecuencia de la misma.

LA SENTENCIA DEL A QUO

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda por las siguientes razones:

La orden de devolución del saldo a favor tiene carácter temporal, dado el proceso de fiscalización del que puede ser objeto y dentro del cual es posible que dichos saldos se modifiquen o rechacen.

El parágrafo 2 del artículo 670 del Estatuto Tributario prevé el desarrollo paralelo de los procedimientos sancionatorio y de determinación oficial del impuesto, como trámites que, aunque conexos, difieren en su naturaleza y objeto. Se trata de procesos independientes y autónomos, por lo que la demanda del acto sancionatorio no da lugar a suspender el proceso de determinación oficial, pues, lo único que presupone la sanción por devolución improcedente es que se haya notificado la liquidación oficial de revisión que modifica o rechaza el saldo a favor devuelto.

La exigibilidad del acto proviene del carácter ejecutorio del mismo, referido a la capacidad de producir efectos jurídicos y de hacerse eficaz a través de los poderes de ejecución que reconoce el ordenamiento jurídico para darlo a conocer y ejecutarlo unilateralmente.

La liquidación de revisión con base en la cual se impuso la sanción por devolución improcedente, quedó en firme cuando el actor se abstuvo de recurrirla en reconsideración y optó por demandarla directamente en virtud del parágrafo del artículo 720 del Estatuto Tributario. A partir de ese momento dicha liquidación era obligatoria y exigible independientemente de que se hubiera demandado.

La Administración no vulneró el derecho de defensa de la actora porque le permitió responder el pliego de cargos y recurrir el acto sancionatorio.

EL RECURSO DE APELACIÓN

La demandante apeló la sentencia. Al efecto y en lo esencial, señaló:

La demanda contra los actos sancionatorios depende de la que se promovió contra la liquidación oficial de revisión que liquidó un menor saldo a favor, y mientras ésta no se falle por la jurisdicción, la sanción carece de sustento legal comoquiera que no se fundamenta en un acto de determinación definitivo e incuestionable. En consecuencia, el a quo debió aplicar la prejudicialidad en los términos del numeral 2 del artículo 170 del Código de Procedimiento Civil.

Dicha liquidación rechazó la deducción por hurto de efectivo destinado al pago de nómina, porque no correspondía a la pérdida de un activo sino de un costo. No obstante, el hurto, constitutivo de fuerza mayor, impidió que el dinero se utilizara para su destinación inicial y, por ende, que recibiera el tratamiento de costo; y, además, el dinero es un bien que pertenece al activo del contribuyente, aunque, como bien fungible no destinado a la enajenación, carezca de la connotación de activo fijo o movable.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La Administración reiteró los argumentos de la contestación.

La demandante reiteró los argumentos de la demanda.

El Ministerio Público no conceptuó.

CONSIDERACIONES

En los términos del recurso de apelación, corresponde a la Sala establecer la legalidad de la sanción por devolución improcedente que impuso la DIAN por \$188.399.000, correspondiente a la diferencia entre el saldo a favor que liquidó el Consorcio Metalúrgico Nacional S. A. en su declaración de renta de 2000 (\$1.080.877.000), y el que la Administración determinó en la liquidación oficial de revisión 310642002000095 de 4 de octubre de 2002 (\$892.478.000), por la cual modificó dicha declaración.

En concreto, analiza si procede la sanción por devolución improcedente cuando se ha demandado la liquidación oficial de revisión que modifica el saldo a favor devuelto, y la Jurisdicción aún no ha proferido sentencia. Según la apelante, tal circunstancia impide la firmeza del acto de determinación.

El artículo 670 del Estatuto Tributario dispone que las devoluciones o compensaciones efectuadas de acuerdo con las declaraciones del impuesto sobre la renta y sobre las ventas, no constituyen reconocimiento definitivo a favor de los declarantes. También prevé que si dentro del proceso de determinación, la Administración rechaza o modifica el saldo a favor objeto de devolución o compensación, procede el reintegro de las sumas devueltas o compensadas en exceso más los intereses moratorios que correspondan, aumentados en un 50%. La sanción debe imponerse dentro de los dos años, contados a partir de la fecha en que se notifique la liquidación oficial de revisión.

Así mismo, la norma señala que cuando el recurso contra la sanción por devolución improcedente fuere resuelto desfavorablemente, y estuviere pendiente de resolverse 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 la devolución, la Administración no podrá iniciar proceso de cobro hasta tanto quede ejecutoriada la resolución que falle negativamente dicha demanda o recurso [par. 2 *ibídem*].

Así pues, la devolución de saldos a favor declarados en renta y ventas tiene carácter provisional, dado el proceso de fiscalización que eventualmente puede iniciarse respecto de dichos tributos y dentro del cual es posible que tales saldos se modifiquen o rechacen.

Los actos sancionatorios, como la resolución que ordena el reintegro de sumas devueltas o compensadas, hacen parte de una actuación oficial diferente a la de determinación del impuesto. La actuación administrativa relacionada con el reintegro de la

devolución efectuada y la correspondiente al proceso de determinación oficial del tributo, son dos trámites distintos y autónomos aun cuando la orden de reintegro se apoye en la actuación de revisión¹.

Para la procedencia de la sanción, el artículo 670 del Estatuto Tributario sólo exige la preexistencia de devolución o compensación de un saldo a favor, el rechazo o la modificación del mismo a través de liquidación oficial de revisión y la notificación de ésta.

Aunque la firmeza de la liquidación oficial de revisión no se consagró como requisito de la sanción, la Sala ha señalado que del artículo 670 del E. T. se deduce que para imponerla debe existir una decisión definitiva en vía gubernativa, que rechace o modifique el saldo a favor².

En el caso concreto, la liquidación oficial de revisión 310642002000095 de 4 de octubre de 2002, por la cual se modificó el impuesto de renta a cargo de la declarante y se disminuyó el saldo a favor a \$892.478.000, y la Resolución 310662003000061 de 20 de octubre de 2003 que confirmó dicha decisión, fueron demandadas en acción de nulidad y restablecimiento del derecho.

En sentencia de 8 de febrero de 2006, el Tribunal de Cundinamarca negó la solicitud de nulidad de la mencionada liquidación oficial. Esta decisión fue confirmada por el Consejo de Estado, en fallo de 26 de enero de 2009, exp. 15984.

La Sala ha señalado que si la liquidación oficial del impuesto ha sido sometida a control jurisdiccional y se anula, desaparece el fundamento de la sanción por devolución improcedente y ésta también debe anularse. No significa lo anterior que se confundan los procesos de determinación y sancionatorio, sino que, aunque son diferentes y autónomos, el primero tiene efectos en el segundo³ y debe existir correspondencia entre ambas decisiones⁴.

De ello se infiere que si se declara la nulidad parcial de un acto y se fija un nuevo saldo a favor, la diferencia entre lo efectivamente devuelto según la liquidación privada y

¹ Sentencias de fechas 19 de julio de 2002, Exp. 12866 y 12934, C. P. Dra. Ligia López Díaz y de 23 de febrero de 1996, Exp. 7463 C.P. Dr. Julio E. Correa R.

² Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencias de 3 de septiembre de 2009 (exp. 16241), M. P.: doctora Martha Teresa Briceño, y de 24 de septiembre de 2009, exp. 16954, M. P. doctor Héctor J. Romero Díaz.

³ Ob cit. Nota 2.

⁴ Sentencias de 28 de junio de 2007, exps. 14763 y 15765 (acumulados), CP. Dr. Héctor J. Romero Díaz; 19 de julio de 2002, exps. 12866 y 12934, C. P. Dra. Ligia López Díaz; de 28 de abril de 2005, exp.14149 C. P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié; y de 24 de septiembre de 2009, exp. 16954, M. P. doctor Héctor J. Romero Díaz.

el nuevo saldo determinado como consecuencia de la declaratoria de nulidad, debe devolverse a la Administración. También se deduce que si se niega la nulidad de la liquidación oficial de revisión, la sanción por devolución improcedente impuesta debe permanecer incólume.

En consecuencia, los actos demandados tienen la misma suerte del acto de determinación oficial en el que se fundamentaron y cuya solicitud de nulidad se negó por fallo ejecutoriado, de modo que las pretensiones debían negarse, porque en el caso en estudio la jurisdicción mantuvo la legalidad de la liquidación oficial de revisión que modificó el saldo a favor declarado en la declaración de renta de 2000.

Así pues, se confirmará la sentencia apelada, pero por las razones aquí expuestas.

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

PRIMERO: CONFÍRMASE la sentencia de 4 de mayo de 2007, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho del Consorcio Metalúrgico Nacional S. A., contra la DIAN.

SEGUNDO: Reconócese personería a la abogada Clara Inés González Ramírez como apoderada de la DIAN, en los términos del poder que aparece en el folio 133.

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

Esta providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ

