

NOTIFICACION POR AVISO EN DIARIO DE AMPLIA CIRCULACION - La administración está en la obligación de establecer por todos los medios necesarios, la dirección en la que puede ser ubicado el contribuyente / DEVOLUCION DEL CORREO - No se vulnera el debido proceso cuando los actos administrativos se notifican a la dirección que aparece en el Rut

De los artículos 564, 565, 567 y 568 del Estatuto Tributario se infiere que pueden ocurrir dos eventos, el primero acontece cuando la Administración, por error, envía los actos a dirección diferente a la registrada o informada, caso en el que puede corregir el error enviando los actos a la dirección correcta. El segundo acontece cuando el correo devuelve los actos por cualquier razón, menos por la referida anteriormente, evento en el que queda abierta la puerta para que los actos se notifiquen por medio de aviso publicado en periódico de amplia circulación. Como la notificación por aviso mediante la publicación en un periódico de amplia circulación nacional es excepcional, conforme con el artículo 563 del E.T., es evidente que la Administración está en la obligación de establecer por todos los medios necesarios, la dirección en la que puede ser ubicado el contribuyente. Para el efecto, puede acudir a la verificación directa o utilizar guías telefónicas y, en general, acudir a la información comercial o bancaria, que le permitan identificar la dirección del contribuyente. Ahora bien, las normas sobre notificación de las actuaciones de la Administración, deben armonizarse con las normas relativas al Registro Único Tributario-RUT, pues dicho registro fue creado como un mecanismo para identificar, ubicar y clasificar a los obligados y responsables tributarios. Es decir, la información sobre los obligados y responsables tributarios y, en general, toda aquella información que sobre ellos requiera la Administración, es agrupada en el sistema único de información (dirección de notificación, información sobre la actividad económica, etcétera), para facilitar no sólo la gestión de la DIAN, sino de las demás entidades del Estado que la requieran. Analizado lo anterior, la Sala no evidencia la supuesta vulneración del derecho al debido proceso invocada por la demandante, toda vez que es claro que la DIAN, inicialmente, agotó el procedimiento de notificación por correo del pliego de cargos en los términos del artículo 566 E.T., y ante la circunstancia de devolución del correo por la causal "NO EXISTE EL No.", teniendo conocimiento previo de la dirección que aparecía en la declaración de renta del año 1998 y en el RUT para el mes de mayo de 2003, procedió a notificar el acto por aviso, en atención de lo dispuesto en el artículo 568 ibídem. Es por ello que para la Sala no es cierto, como lo afirma la parte actora, que la DIAN no hubiere agotado todos los medios necesarios para encontrar la dirección para notificaciones, sino que, por el contrario, a partir de la información que reposaba en el RUT corroboró que la dirección a la que se envió el acto era la correcta, y que ante la imposibilidad de notificarle por correo el acto, acudió a la notificación por aviso en un diario de amplia circulación nacional. Vale resaltar que en este caso no se trata de una notificación enviada a una dirección incorrecta, pues lo cierto es que era la dirección registrada oficialmente por el contribuyente.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 564 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 565 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 567 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 568

SANCION POR DEVOLUCION IMPROCEDENTE - Los intereses moratorios se calculan desde la fecha del acto administrativo que ordenó la devolución / SANCION POR INEXACTITUD - No se debe detraer para efectos del calculo de los intereses de mora en la sanción por devolución improcedente. Rectificación jurisprudencial

La Sala considera que como el valor a reintegrar se exige para cubrir el mayor valor del impuesto que se determinó mediante liquidación oficial o mediante liquidación judicial, así como la sanción por inexactitud, la DIAN debe calcular los intereses de mora sobre ese mayor impuesto a partir de la fecha del acto administrativo que ordenó la devolución y hasta la fecha del reintegro de las cifras que se ordena devolver mediante el acto administrativo que impone la sanción por devolución improcedente. No se puede tomar como fecha, la de ejecutoria de la sentencia del Tribunal a quo, por cuanto, a esa fecha, el contribuyente ya se ha beneficiado de la devolución y es probable que siga insoluto el mayor impuesto y la sanción por inexactitud determinados en la liquidación oficial proferida con posterioridad a la fecha en que la DIAN ordenó la devolución. De tal manera que, sólo cuando el contribuyente reintegre el monto que la DIAN le devolvió en exceso, las cifras reintegradas se imputaran al saldo de la deuda, siguiendo las reglas del artículo 804 del E.T. Ahora, si bien mediante sentencia del 6 de octubre de 2009, 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 norma 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.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 804 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 670

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

Bogotá, D.C., diez (10) de febrero de dos mil once (2011)

Radicación número: 25000-23-27-000-2005-00073-01(17909)

Actor: INDUSTRIAS POWER ELECTRIC S.A. EN LIQUIDACION

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por las partes contra la sentencia del 23 de julio de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A", que dispuso lo siguiente:

“PRIMERO. Se declara la nulidad parcial de las Resoluciones Nos. 310662004000024 del 20 de Noviembre de 2003 y 310662004000024 del 3 de septiembre de 2004, proferidas por la Administración de Impuestos Nacionales, Grandes Contribuyentes de Bogotá, mediante las cuales se impuso sanción por devolución improcedente por concepto de impuesto sobre la renta y complementarios, por el año gravable 1998, a cargo de la sociedad POWER ELECTRIC EN LIQUIDACIÓN con NIT 860.030.515, en el sentido de disminuir el monto de la sanción establecida en los citados actos, según lo expuesto en la parte motiva.

SEGUNDO. A título de restablecimiento del derecho se declara que la sociedad identificada en el numeral precedente solamente está obligada a pagar por concepto de sanción por devolución improcedente del impuesto sobre la renta del año gravable 1998 la suma de sesenta y cinco millones cuatrocientos ochenta y nueve mil pesos, moneda legal (\$ 65.489.000) más los intereses moratorios a la tasa vigente al momento del pago, incrementados en un 50% desde la fecha de ejecutoria de esta providencia.

(...)”

1. ANTECEDENTES PROCESALES

A) LA DEMANDA

La sociedad INDUSTRIAS POWER ELECTRIC S.A. EN LIQUIDACIÓN, a través de apoderado judicial, formuló las siguientes pretensiones:

“PRIMERA:

Que es nulo el acto administrativo integrado por la Resolución de Sanción número 310642003000057 del 20 de Noviembre de 2003 originaria de la División de Liquidación de la Administración Especial de los Grandes Contribuyentes de Bogotá D.C., y la Resolución número 310662004000024 del 3 de septiembre de 2004 proferida por la División Jurídica Tributaria de la misma Administración por medio de las cuales impuso sanción por Improcedencia de devolución en el impuesto de renta del año 1998 y se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Resolución mencionada.

SEGUNDA:

Que como restablecimiento del derecho de mi representada se decida por ese Honorable Tribunal que la sanción por improcedencia de devolución en el impuesto de renta por el año gravable de 1998 debe ser revocada en todas sus partes por no existir fundamento legal para imponerla.”

Invocó como disposiciones violadas las siguientes:

- Artículos 29 y 209 de la Constitución Política;
- Artículos 563, 566 y 569 del Estatuto Tributario y,
- Artículos 3 y 48 del Código Contencioso Administrativo.

La demandante propuso el siguiente cargo de violación:

Violación del debido proceso por ausencia de notificación

Puso de presente que la DIAN profirió en su contra el Pliego de Cargos No. 31063200300045 del 27 de mayo de 2003, en el que se propuso la imposición de la sanción por improcedencia de la devolución del saldo a favor de la declaración de renta del año gravable 1998. Además, que al momento de la presentación de la demanda ya se habían demandado los actos de determinación del impuesto de renta del año 1998, ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

Dijo que el pliego de cargos fue enviado por correo certificado a la carrera 68 # 14-93, en la ciudad de Bogotá, dirección informada por la sociedad en la declaración de renta del año 1998 y a la que la Administración habría notificado los actos de determinación sin dificultad alguna. Sin embargo, el Pliego de Cargos nunca le fue entregado, ya que según acuse de recibo no. 31889285 de Adpostal, éste fue devuelto por la causal *“no existe el No.”*

Indicó que al no haberle sido notificado el pliego de cargos, la resolución sanción proferida en su contra es nula y no produce efecto alguno. Con ello, agregó, se demuestra la violación del derecho al debido proceso y de los artículos 563 y 566 del E.T.

Después de transcribir un aparte de la sentencia del 12 de septiembre de 2002, proferida por esta Sección, consideró que para que la Administración puede notificar sus actos en un diario de amplia circulación nacional, en aplicación del artículo 568 E.T., debe primero agotar todos los medios que la ley le permite, para garantizar el derecho de defensa de los contribuyentes que se puedan ver afectados con sus decisiones.

En su caso, añadió, la DIAN no tuvo la diligencia de examinar otras declaraciones tributarias, ni el RUT, ni el Catastro Distrital, ni la Cámara de Comercio, ni las guías telefónicas, antes de proceder a notificar el pliego de cargos en el diario *“Portafolio”*, sino que simplemente aceptó como cierta la afirmación de la oficina postal.

La anterior situación, dijo, no le permitió conocer efectivamente el proceso sancionatorio que se adelantaba en su contra, lo que desencadenó la vulneración de los derechos de defensa y debido proceso. A su juicio, la sola publicación del acto en un periódico no es suficiente para que la Administración presuma que el contribuyente lo conoció.

Manifestó que sólo en el momento en que se decida la demanda de nulidad iniciada contra la liquidación oficial de revisión que desconoció el saldo a favor devuelto por el año gravable 1998, la DIAN podrá exigir el reintegro de las sumas indebidamente devueltas, si hubiere lugar a ello. Entre tanto, agregó, no se puede imponer la sanción que se discute.

B) CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN- se opuso a las pretensiones de la demandante, por las siguientes razones:

Después de explicar el alcance de los artículos 563 y 568 del E.T., afirmó que, en el caso de la notificación de los actos que profiere, la regla general es que éstos se notifiquen a la última dirección informada por el contribuyente en su última declaración de renta, o la que haya informado mediante el formulario oficial de cambio de dirección, cuando ha cambiado.

Que en el evento en que después de aplicar el anterior procedimiento, la notificación sea devuelta por el correo "*por cualquier razón*" la Administración podrá efectuar la notificación del acto en la forma como lo preceptúa el artículo 568 E.T., es decir, mediante la publicación de un aviso en un periódico de amplia circulación nacional. A partir de esta fecha, agregó, se entenderá que el contribuyente conoce del acto para efectos del ejercicio del derecho de defensa. Afirmó que la notificación por aviso es excepcional y se restringe a los eventos previstos en el artículo 568 *ibídem*.

Indicó que en el caso en que no se conoce la dirección del contribuyente, porque no existe en los archivos o registros de la entidad o porque no fue informada por el contribuyente, la DIAN debe aplicar lo dispuesto en los incisos 2 y 3 del artículo 563 E.T., es decir, agotar todos los medios posibles para establecer la dirección del contribuyente, situación que no es el caso de la demandante.

Dijo que en el expediente obra prueba de que el pliego de cargos fue enviado por correo a la dirección informada por la demandante en la declaración de renta del año 2002, y que corresponde a la registrada en el RUT, es decir, a la carrera 68 No. 14-93, en la ciudad de Bogotá.

Agregó que como el pliego de cargos fue devuelto por ADPOSTAL, por la causal "NO EXISTE EL No.", la DIAN, al existir certeza sobre la dirección informada por la demandante, al haber sido enviado el acto a la dirección correcta y al tener la certificación de la oficina postal sobre el motivo de la no entrega del acto, procedió a notificar el pliego de cargo mediante aviso publicado en el periódico "PORTAFOLIO" el día 11 de junio de 2003.

Precisó que en el evento en que el acto notificado por correo sea devuelto por cualquier causa, la notificación del mismo se entiende surtida desde la publicación del acto en un diario de amplia circulación nacional.

Añadió que, conforme al artículo 670 E.T., es procedente imponer la sanción por improcedencia de devoluciones o compensaciones a partir del momento en que se materialice la notificación de la liquidación de revisión, aunque ésta última no se encuentre en firme.

Explicó que en el caso in examine, la liquidación oficial de revisión que modificó el impuesto de renta del año 1998 fue notificada a la demandante el día 5 de abril de 2002, es decir, con anterioridad a la notificación del pliego de cargos y de la resolución que impuso la sanción (11 de julio de 2003 y 26 de noviembre de 2003, respectivamente).

En consecuencia, consideró que como la liquidación oficial de revisión que sirvió de sustento a la sanción, así como la resolución confirmatoria, no han sido suspendidas ni anuladas por la jurisdicción contencioso administrativa, la sanción impuesta en los actos acusados se debía mantener.

Explicó que son dos los procedimientos que se siguen en el caso de la demandante, y que son diferentes: uno, orientado a liquidar oficialmente el

impuesto de renta a cargo de la demandante y en el que se discute el saldo a favor declarado en la liquidación privada, y otro, dirigido a determinar e imponer una sanción, para los eventos en que se hubiere declarado un saldo a favor que posteriormente fue devuelto y modificado por la liquidación de revisión. Agregó que el proceso sancionatorio y en el de determinación del impuesto no son sólo diferentes, sino que el primero es base del segundo.

C) LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca declaró la nulidad parcial de los actos acusados, en el sentido de disminuir la sanción impuesta. A título de restablecimiento del derecho, fijó la sanción por devolución improcedente a cargo de la demandante en \$ 65.489.000, más los intereses moratorios a la tasa vigente al momento del pago, incrementados en un 50%, desde la fecha de ejecutoria de la sentencia.

Concretamente, el Tribunal consideró:

Que la "Administración cumplió a cabalidad con la notificación de los actos administrativos sin menoscabar el debido proceso al realizar en primera instancia notificación por correo a la dirección informada por el contribuyente y en vista de la devolución del mismo proceder a dar operancia al artículo 568 del Estatuto Tributario es decir; notificar por aviso en el periódico portafolio."

Después de hacer un recuento de los hechos, puso de presente que mediante sentencia del 17 de mayo de 2006, ese Tribunal declaró la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642002000064 del 27 de marzo de 2002 y propuso una nueva liquidación del impuesto de renta del año gravable 1998, con un saldo total a favor de \$ 158.223.000. Esta sentencia fue confirmada por la Sección Cuarta del Consejo de Estado en sentencia del 24 de julio de 2008, CP. María Inés Ortiz Barbosa.

Puso de presente que como la DIAN devolvió a la demandante un monto superior al determinado por el Consejo de Estado en la sentencia aludida (\$223.722.000), la sanción prevista en el artículo 670 E.T. a cargo de la demandante procede únicamente respecto de la diferencia entre \$ 223.722.000 y \$ 158.223.000; es decir, sobre \$65.489.000.

Dedujo que el supuesto fáctico de la sanción ocurrió, en la medida en que la demandante obtuvo una devolución superior a la que legalmente le correspondía.

D) RECURSO DE APELACIÓN

Las partes interpusieron recurso de apelación contra la decisión del Tribunal. Para el efecto precisaron lo siguiente:

U.A.E DIAN

Manifestó estar de acuerdo con la decisión del a quo, en cuanto declaró que la demandante estaba obligada a pagar una sanción por devolución improcedente de \$ 65.489.000, más los intereses moratorios a la tasa vigente al momento del pago, incrementados en un 50%. Lo que no comparte, agregó, es el momento a partir del cual la demandante debe pagar los intereses moratorios, es decir, desde la fecha de ejecutoria de dicha providencia.

A juicio de la DIAN la suma que fue devuelta en forma improcedente debe ser reintegrada por la demandante, junto con los intereses moratorios incrementados, desde el día 20 de diciembre de 1999, fecha del acto que ordenó la devolución a su favor.

DEMANDANTE

Dijo que la DIAN no agotó los medios necesarios para notificar el pliego de cargos proferido en su contra, para garantizar el derecho de defensa, y para justificar la notificación excepcional por aviso que hizo del pliego de cargos. Dijo que no conoció el contenido del pliego de cargos, porque no le fue notificado. Por tanto, dicho acto es ineficaz y afecta la validez jurídica de la resolución sanción objeto de demanda.

Explicó el alcance del artículo 29 de la Constitución Política, en relación con la notificación de las decisiones de la Administración.

Dijo que no se puede afirmar que la sociedad conoció el contenido del pliego de cargos, cuando este nunca le fue entregado en la dirección informada en el RUT y sin tener en cuenta que en dicha dirección ya le habían notificado otros actos relacionados con la determinación del impuesto de renta.

E) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** solicitó confirmar la sentencia apelada, para lo cual reiteró los argumentos de la demanda y del recurso de apelación.

La **demandada** reiteró los argumentos de la contestación de la demanda y del recurso interpuesto.

2. CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por las partes, la Sala debe resolver si son nulos los actos acusados.

Para el efecto, le corresponde a la Sala establecer si se violó el derecho al debido proceso de la demandante, porque la DIAN le notificó, por aviso, del Pliego de Cargos No. 31063200300045 del 27 de mayo de 2003.

Así mismo, se establecerá a partir de qué momento se deben reconocer los intereses moratorios a que alude el artículo 670 del E.T., referente a la tasación de la sanción por devolución improcedente.

Para el efecto la Sala parte de los siguientes hechos no discutidos:

- Industrias Power Electric S.A. presentó la declaración de renta del año gravable 1998 el día 20 de abril de 1999, corregida el 11 de octubre y el 2 de diciembre del mismo años, y registró un saldo a favor de \$ 223.722.000.
- El 7 de diciembre de 1999, la demandante solicitó la devolución del saldo a favor registrado en la corrección de la declaración de renta del 2 de diciembre de 1999, por valor de \$ 223.722.000. Este valor fue reconocido y

devuelto por la División de Recaudación mediante Resolución 879 del 20 de diciembre de 1999.

- Previo requerimiento especial, la DIAN produjo la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642002000064 del 27 de marzo de 2002, en la que modificó el saldo a favor registrado en la declaración de renta del año 1998, y fijó un saldo a pagar de \$ 1.193.767.000 y una sanción por inexactitud de \$ 875.325.000. Esta decisión fue confirmada en sede de reconsideración, mediante la Resolución No. 310662003000016 del 31 de marzo de 2003.
- El 27 de mayo de 2003, la División de Fiscalización Tributaria, conforme al artículo 670 del E.T., profirió el Pliego de Cargos No. 310632003000045, en el que propuso aplicar la sanción por devolución improcedente del saldo a favor liquidado en la declaración del impuesto de renta del año gravable 1998, consistente en el reintegro de \$ 223.722.000, más el pago de los intereses moratorios correspondientes, incrementados en un 50%, liquidados sobre dicho valor a la tasa vigente al momento del pago, y desde el día 20 de diciembre de 1999.
- El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante sentencia del 17 de mayo de 2006¹, confirmada por el Consejo de Estado en sentencia del 24 de julio de 2008², declaró la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642002000064 del 27 de marzo de 2002 y del acto confirmatorio, y fijó un saldo a favor de la demandante de \$ 158.233.000.³

Hechas las anteriores precisiones, la Sala pasa a resolver el asunto planteado.

NOTIFICACIÓN DEL PLIEGO DE CARGOS

De conformidad con el artículo 563 del E.T., los actos que profiere la Administración tributaria deben notificarse a la última dirección informada por el contribuyente, esto es, a la indicada en la última declaración o en el formato oficial de cambio de dirección. Dicho artículo debe armonizarse con el inciso 2º del artículo 612 *ibídem*, que prevé como obligación formal, la de informar cualquier cambio de dirección en el término de tres meses, contados a partir de que ello ocurra.

Por su parte, el artículo 564 del E.T. dispone que durante el proceso de discusión y determinación del tributo, la Administración deberá notificar los actos que profiera a la dirección que expresamente señale el contribuyente o declarante. No obstante, según esa misma norma, en los casos en que se cambie la dirección, la antigua dirección será válida por el término de tres meses, contados a partir de la fecha en que se informe del cambio.

A su vez, el artículo 565 *ibídem* señala la forma en que deben notificarse las actuaciones de la Administración tributaria, notificaciones que bien pueden ser de forma personal, por edicto, por correo o por medio de aviso en un periódico de amplia circulación.

Tratándose de la notificación por correo, el artículo 567 dispone que “*Cuando la liquidación de impuestos se hubiere enviado a una dirección **distinta** de la*

¹ Expediente 250002327000200300965-01, Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto.

² Expediente 16133, CP. María Inés Ortiz Barbosa.

³ Estas sentencias se encuentran debidamente ejecutoriadas. (Folios 118 reverso y 143)

registrada o de la posteriormente informada por el contribuyente habrá lugar a corregir el error en cualquier tiempo enviándola a la dirección correcta”.

A su turno, el artículo 568 del E.T. dispone que las actuaciones de la Administración notificadas por correo, **que por cualquier razón sean devueltas**, serán notificadas mediante aviso en un periódico de amplia circulación nacional. Cabe precisar que esta notificación es subsidiaria y, en todo caso, procede sólo en los casos en que se hayan agotado todos los medios con que cuenta la Administración para establecer la dirección del notificado.

De las normas citadas se infiere que pueden ocurrir dos eventos, el primero acontece cuando la Administración, por error, envía los actos a dirección diferente a la registrada o informada, caso en el que puede corregir el error enviando los actos a la dirección correcta. El segundo acontece cuando el correo devuelve los actos por cualquier razón, menos por la referida anteriormente, evento en el que queda abierta la puerta para que los actos se notifiquen por medio de aviso publicado en periódico de amplia circulación.

Como la notificación por aviso mediante la publicación en un periódico de amplia circulación nacional es excepcional, conforme con el artículo 563 del E.T., es evidente que la Administración está en la obligación de establecer por todos los medios necesarios, la dirección en la que puede ser ubicado el contribuyente. Para el efecto, puede acudir a la verificación directa o utilizar guías telefónicas y, en general, acudir a la información comercial o bancaria, que le permitan identificar la dirección del contribuyente.

Ahora bien, las normas sobre notificación de las actuaciones de la Administración, deben armonizarse con las normas relativas al Registro Único Tributario-RUT, pues dicho registro fue creado como un mecanismo para identificar, ubicar y clasificar a los obligados y responsables tributarios. Es decir, la información sobre los obligados y responsables tributarios y, en general, toda aquella información que sobre ellos requiera la Administración, es agrupada en el sistema único de información (dirección de notificación, información sobre la actividad económica, etcétera), para facilitar no sólo la gestión de la DIAN, sino de las demás entidades del Estado que la requieran.

En el caso in examine obra prueba de que la División de Fiscalización Tributaria remitió a la Carrera 68 # 14-93, en Bogotá, la notificación por correo del Pliego de Cargos No. 310632003000045 del 27 de mayo de 2003; la cual fue devuelta por ADPOSTAL por la causa “NO EXISTE EL No.”, según consta en el acuse de recibo de correo certificado No. 31-889285.⁴

También obra prueba de que Industrias Power Electric S.A. en liquidación, informó como dirección de notificaciones la Carrera 68 # 14-93, en la ciudad de Bogotá, según consta en la declaración de renta del año gravable 1998 y en el RUT consultado el día 14 de mayo de 2003.⁵

Asimismo, obra prueba de la notificación por aviso del Pliego de Cargos, el día 11 de julio de 2003, en el diario “Portafolio”.⁶

Analizado lo anterior, la Sala no evidencia la supuesta vulneración del derecho al debido proceso invocada por la demandante, toda vez que es claro que la DIAN,

⁴ Folio 74 cuaderno de antecedentes.

⁵ Folios 8, 11 y 12 del cuaderno de antecedentes.

⁶ Folio 73 del cuaderno de antecedentes.

inicialmente, agotó el procedimiento de notificación por correo del pliego de cargos en los términos del artículo 566 E.T., y ante la circunstancia de devolución del correo por la causal "NO EXISTE EL No.", teniendo conocimiento previo de la dirección que aparecía en la declaración de renta del año 1998 y en el RUT para el mes de mayo de 2003, procedió a notificar el acto por aviso, en atención de lo dispuesto en el artículo 568 ibídem.

Es por ello que para la Sala no es cierto, como lo afirma la parte actora, que la DIAN no hubiere agotado todos los medios necesarios para encontrar la dirección para notificaciones, sino que, por el contrario, a partir de la información que reposaba en el RUT corroboró que la dirección a la que se envió el acto era la correcta, y que ante la imposibilidad de notificarle por correo el acto, acudió a la notificación por aviso en un diario de amplia circulación nacional. Vale resaltar que en este caso no se trata de una notificación enviada a una dirección incorrecta, pues lo cierto es que era la dirección registrada oficialmente por el contribuyente.

En consecuencia, el cargo no prospera.

SANCIÓN POR DEVOLUCIÓN IMPROCEDENTE (ART. 670 E.T.). INTERESES DE MORA.

El inciso segundo del artículo 670 del Estatuto Tributario prescribe lo siguiente:

“Artículo 670. Sanción por improcedencia de las devoluciones o compensaciones. ...

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)...” (negrilla y cursiva fuera de texto)

Conforme con la norma transcrita para que se tipifique la sanción, la Administración tributaria, mediante liquidación oficial, ha debido rechazar o modificar el saldo a favor objeto de devolución.

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.

Para la DIAN, la obligación se hace exigible a partir de la ejecutoria del acto administrativo mediante el cual ordenó la devolución, en tanto que para el Tribunal a quo, a partir de la ejecutoria de la sentencia que se profiera en el presente proceso.

La Sala considera que como el valor a reintegrar se exige para cubrir el mayor valor del impuesto que se determinó mediante liquidación oficial o mediante liquidación judicial, así como la sanción por inexactitud, la DIAN debe calcular los intereses de mora sobre ese mayor impuesto a partir de la fecha del acto administrativo que ordenó la devolución y hasta la fecha del reintegro de las cifras que se ordena devolver mediante el acto administrativo que impone la sanción por devolución improcedente.

No se puede tomar como fecha, la de ejecutoria de la sentencia del Tribunal a quo, por cuanto, a esa fecha, el contribuyente ya se ha beneficiado de la devolución y es probable que siga insoluto el mayor impuesto y la sanción por inexactitud determinados en la liquidación oficial proferida con posterioridad a la fecha en que la DIAN ordenó la devolución. De tal manera que, sólo cuando el contribuyente reintegre el monto que la DIAN le devolvió en exceso, las cifras reintegradas se imputaran al saldo de la deuda, siguiendo las reglas del artículo 804 del E.T.

Ese es el alcance que, a juicio de la Sala, la Corte Constitucional, mediante sentencia C-075 del 3 de febrero de 2004, le dio al artículo 670 del E.T. cuando lo examinó para dictaminar su conformidad con la Constitución, pues precisó lo siguiente:

“(…) es compatible con los fundamentos constitucionales del sistema tributario: Si la administración de impuestos, en el proceso de determinación del tributo, establece que no se genera un saldo a favor del contribuyente y que no hay lugar a devolución alguna, tiene el derecho de ordenar el reintegro de lo devuelto **con los intereses moratorios correspondientes pues la inexistencia de un saldo a favor implica un mayor impuesto a cargo y como esta suma no se pagó oportunamente, se generan aquellos**. Además, hay lugar a una sanción en tanto el contribuyente fue inexacto en su declaración de impuestos y generó un saldo y una devolución a los que no había lugar.” (resaltados fuera de texto)

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

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.

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 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.

Dentro de los parámetros expuestos, aprecia la Sala que en el acervo probatorio obra la sentencia del 17 de mayo de 2006, proferida por la sección Cuarta del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que reliquidó el impuesto sobre la renta y complementarios de la actora, por la vigencia gravable de 1998, y la sentencia del 24 de julio de 2008 proferida por esta Sección, que confirmó la sentencia del a quo.

Conforme con la liquidación que hizo el Tribunal a quo, se le determinó a la actora un impuesto a pagar por \$1.156.645.000 respecto de los \$1.131.457.000 que se había determinado el actor en la declaración privada¹⁰. El mayor impuesto, entonces, corresponde la suma de \$25.188.000. Es sobre esa suma que la Sala considera que se deben liquidar los intereses de que trata el artículo 670 del E.T., interpretado de manera sistemática con el artículo 634 ídem.

Ahora bien, no obstante que los intereses se liquidan sobre el mayor impuesto liquidado oficialmente mediante resolución debidamente ejecutoriada y que ese mayor impuesto se debió pagar desde el momento en que se hizo exigible la obligación¹¹, la Sala considera que por equidad, no es pertinente liquidar

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

¹⁰ Renglones 61 (LA) y 70 (FU) de la liquidación propuesta por el Tribunal, Fl. 117 del expediente. Habida cuenta de que en el proceso no se cuestionó el renglón 78 (GR) referido al total de retenciones que hizo la demandante por el año gravable 1998, en la liquidación, el Tribunal restó, al monto total de retenciones declaradas (\$1.358.203.000), el impuesto determinado (\$1.156.645.000) y la sanción por inexactitud determinada en esa liquidación (\$43.325.000, renglón 82 (vs). Esa operación arrojó el saldo a favor de \$158.233.000. La diferencia entre el saldo a favor de la declaración privada (\$223.722.000) y el saldo a favor del saldo a favor liquidado por el Tribunal (\$158.233.000) arroja la cifra de \$65. 489.000 que se ordena reconocer en la sentencia del 23 de julio de 2009.

¹¹ El Decreto 2652 de 1998 estableció para los Grandes Contribuyentes, como plazo de vencimiento para pagar el impuesto de renta por el año gravable 1998: del 31 de marzo al 20 de abril de 1999 para presentar la declaración. Además estableció 5 plazos para efectuar el pago del impuesto en 5 cuotas: 4 de febrero, 20 de abril, 9 de junio, 5 de agosto y 7 de octubre de 1999.

intereses a cargo del contribuyente durante el lapso que el saldo a favor estuvo en las arcas del Estado y hasta la fecha de la devolución. Por lo tanto, los intereses se liquidarán a partir de la fecha de devolución del exceso del saldo a favor y hasta la fecha en que la actora efectivamente reintegre la suma que se le devolvió en exceso¹².

Por tanto, se modificará el numeral segundo de la sentencia 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,

FALLA

1. **MODIFÍCASE** el numeral segundo de la sentencia apelada, que quedará así:

SEGUNDO. *A título de restablecimiento del derecho se declara que INDUSTRIAS POWER ELECTRIC S.A. EN LIQUIDACIÓN está obligada a:*

- *Reintegrar la suma de sesenta y cinco millones cuatrocientos ochenta y nueve mil pesos moneda legal (\$65.489.000)*
- *Pagar los intereses moratorios que correspondan sobre el mayor impuesto determinado en la liquidación de impuestos propuesta en la sentencia del 17 de mayo de 2006. La DIAN deberá liquidar los intereses a partir del 20 de diciembre de 1999, fecha en que se efectuó la devolución del saldo a favor y hasta el reintegro de las sumas debidas, a la tasa que corresponda.*
- *Pagar un incremento del 50% de los intereses liquidados conforme las condiciones previstas anteriormente, a título de sanción por devolución improcedente.*

2. En lo demás **CONFÍRMASE** la sentencia apelada.

3. **RECONÓCESE** personería a la doctora FLORI ELENA FIERRO MANZANO, como apoderada de la U.A.E. DIAN, en los términos del poder conferido.

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

¹² El monto a reintegrar asciende a \$65.489.000 que resultan de la diferencia entre el saldo a favor devuelto mediante Resolución 879 del 20 de diciembre de 1999 (\$223.722.000) y saldo a favor liquidado en la sentencia del 17 de mayo de 2006, confirmada mediante sentencia de la Sección 4ª del Consejo de Estado del 24 de julio de 2008.

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ