

ACTO ADMINISTRATIVO – Debe ser motivado / SANCION POR DEVOLUCION IMPROCEDENTE – Reglas para imponerla

La ley ordena que todo acto definitivo, contenga una motivación al menos sumaria o sea suficiente, sin que importe su extensión. En este caso, el artículo 670 E.T, único que trata de la sanción por devolución y/o compensación improcedente, establece las reglas para imponer válidamente dicha sanción, a saber: a) Las devoluciones o compensaciones efectuadas con base en lo declarado, no son definitivas. b) Si el saldo declarado se modifica o rechaza por liquidación oficial, se deben reintegrar las sumas devueltas o compensadas en exceso, más los intereses moratorios aumentados en un 50%. c) El término para imponer la sanción es de dos años contados desde la fecha en que se notifique la liquidación de revisión. d) Antes de sancionar se debe notificar pliego de cargos y conceder un mes para su respuesta. A estas condiciones se reducen el procedimiento aplicable y los términos de la sanción. Luego, la indicación de la conducta sancionable, la fecha de notificación y la cifra a cargo determinada en la liquidación oficial, la cantidad indebidamente devuelta y la notificación del pliego de cargos, así como haber invocado el artículo 670 E.T, constituyen motivación más que suficiente para sostener la legalidad del acto acusado.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 670

SANCION POR DEVOLUCION IMPROCEDENTE – Para imponerla es requisito la notificación de la liquidación oficial de revisión / LIQUIDACION OFICIAL DE REVISION – Cuando se somete a control jurisdiccional la sentencia definitiva determina la existencia del acto sancionatorio / SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA – No determina la oportunidad para imponer la sanción por devolución improcedente / FIRMEZA DE LA LIQUIDACION OFICIAL DE REVISION – No es requisito para imponer la sanción por devolución improcedente

Como se desprende del artículo 670 E.T. y lo ha reiterado la Sala, si bien para la imposición de la sanción por devolución y/o compensación improcedente la ley contempla un procedimiento autónomo e independiente del aplicable para la determinación del impuesto, existe interdependencia en los resultados de uno y otro, ya que para imponer la sanción es requisito sine qua non la notificación previa de una liquidación oficial de revisión, que suministra la base para sancionar. Por tanto, sometida ésta última a control jurisdiccional, la sentencia definitiva, determinará la subsistencia o no del acto sancionatorio. Es incomprensible que el demandante pretenda, en primer lugar, ligar la oportunidad para imponer la sanción por devolución improcedente a la fecha de la sentencia definitiva sobre el proceso liquidatorio, cuando el artículo 670 E.T. establece un único término para sancionar de dos años, contados “a partir de la fecha en que se notifique la liquidación oficial de revisión”, sea ó no sometida ésta al control jurisdiccional. En ningún caso la norma exige que dicha liquidación se encuentre en firme; y en segundo, condicionar la demostración del hecho sancionable a que se haya proferido la aludida providencia de segunda instancia en la jurisdicción, cuando la inexistencia del saldo a favor reconocido y devuelto al declarante deviene, para efectos sancionatorios, de la modificación efectuada en la Liquidación de Revisión, sin ninguna exigencia adicional. Luego, el pronunciamiento definitivo respecto del proceso de determinación, que confirma la legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión, por ser ésta el presupuesto de la sanción, lleva a concluir que el acto acusado implica que la sanción debe mantenerse.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 670

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCION CUARTA

Consejera ponente: Dra MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá D.C, veintisiete (27) de enero de dos mil once (2011)

Radicación número: 25000-23-27-000-2007-00081-01(18262)

Actor: FORD MOTOR DE COLOMBIA - SUCURSAL

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

AUTO

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la actora contra la sentencia del 10 de marzo de 2010, por la cual el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sub-sección "A", denegó las pretensiones de la demanda instaurada por FORD MOTOR DE COLOMBIA- SUCURSAL contra la Resolución que le impuso sanción por improcedencia de la Devolución y/o Compensación y la Resolución que decidió el recurso contra ésta, correspondiente al impuesto sobre la renta, año gravable 2000.

I- ANTECEDENTES

1- LA DEMANDA.

HECHOS: El 26 de febrero de 2002, la sucursal presentó declaración de renta y complementarios por el año gravable 2000, en la cual incluyó un saldo a favor de \$1.197.139.000, que le fue reconocido y devuelto mediante Resolución N° 4575 del 17 de julio de 2002.

El 11 de agosto de 2004, previo requerimiento especial, la Administración de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá notificó a la actora la Liquidación Oficial de Revisión N° 310642004000047 de fecha el 10 del mismo mes y año. Interpuesto contra este acto el recurso de reconsideración el 12 de octubre de 2004, fue inadmitido, por extemporáneo, el 28 del mismo mes y esta decisión fue confirmada por resolución del 2 de diciembre de 2004, notificada personalmente el 20 del mismo mes.

Contra estos actos se interpuso demanda de nulidad y restablecimiento del derecho el 18 de abril de 2005.

El 20 de septiembre de 2005, la Administración notificó a la sociedad Pliego de Cargos, en el que propuso imponer sanción por devolución y/o compensación improcedente, y la impuso el 11 de enero de 2006 mediante Resolución N° 310642005000019, en la que ordenó reintegrar la cantidad de \$1.197.139.000

más los intereses que correspondan incrementados en un 50%. Este acto fue objeto de recurso de reconsideración, decidido mediante Resolución N° 310662006000020 del 5 de diciembre de 2006, confirmatoria del acto impugnado.

1.2 – PRETENSIONES: La actora solicitó declarar la nulidad de la Resolución Sanción por Devolución y/o Compensación improcedente por impuesto sobre la renta del año 2000 y la Resolución que decidió, para confirmar, el recurso de reconsideración. Como restablecimiento del derecho solicitó se declare que no tiene obligación de pagar sanción alguna.

1.3 - NORMAS VIOLADAS Y CONCEPTO DE LA VIOLACIÓN: Como normas violadas invocó los artículos 29, 83 y 383 de la Constitución Política, 670 y 747 del Estatuto Tributario, y 35, 62 y 84 del Código Contencioso Administrativo.

En el concepto de la violación, el demandante propuso los siguientes cargos:

No puede calificarse de improcedente la devolución efectuada, pues el artículo 670 E.T. establece sanción a cargo de los contribuyentes que hayan obtenido una devolución o compensación *improcedente*. FORD obtuvo una devolución perfectamente procedente, ya que demostró, tanto en la vía gubernativa como en la jurisdiccional, la improcedencia de la modificación pretendida.

La Administración pretende fundamentar la sanción en la mera existencia de una Liquidación Oficial de Revisión, sin entrar a valorar que dicho acto se encuentra viciado de nulidad y que cursa en su contra la respectiva demanda.

A continuación, presenta un resumen de los argumentos consignados en la demanda contra los actos de determinación del impuesto y concluye que la liquidación privada es un título válido de reconocimiento del crédito a favor del contribuyente, claro está, sin perjuicio del control posterior que ejerce la Administración Tributaria.

Hace consistir la violación del artículo 35 C.C.A. en el hecho de que la Resolución Sanción no se encuentra motivada pues se fundamenta exclusivamente en el hecho de haberse expedido la liquidación de revisión y toma como base únicamente el artículo 670 E.T, lo que, además, constituye una violación flagrante del artículo 84 *ibídem*, por no haberse demostrado, ni siquiera sumariamente, la existencia de un hecho sancionable.

Aborda posteriormente la violación de las presunciones constitucionales de la inocencia y buena fe, que no sólo se predicán de infracciones penales, sino de todas las actuaciones de los particulares, y por lo tanto, también ampara a los contribuyentes; y agrega que no puede perderse de vista que FORD ya cuenta con una sentencia de primera instancia que confirma la veracidad de la información reportada en la declaración de renta que originó la sanción.

Finalmente, alega que la sola liquidación oficial no demuestra *per se* la existencia de un hecho sancionable por lo que la improcedencia de la devolución depende de la firmeza de la liquidación de revisión, por tanto, si no está ejecutoriada no surge la obligación de reintegrar las sumas que le fueron devueltas.

2- LA CONTESTACIÓN.

La DIAN argumenta su oposición como sigue:

Acerca de la falta de motivación y la inexistencia de hecho sancionable, los artículos que el contribuyente estima violados preceptúan que las decisiones serán motivadas “*al menos en forma sumaria*” si afectan a particulares.

La Resolución Sanción se fundamentó en el artículo 670 E.T. que faculta a la Administración para sancionar como consecuencia de la expedición de una liquidación oficial de revisión. Los factores declarados y las sumas devueltas están perfectamente determinados en el acto sancionatorio, que, además, alude a la falta de respuesta al pliego de cargos.

Agrega, que el procedimiento establecido para imponer la sanción es diferente y autónomo respecto al de determinación del impuesto, y transcribe apartes de las sentencias C-491 de 1996, C-007 de 1993 y C-599 de 1999 de la Corte Constitucional sobre este particular, así como la sentencia del Consejo de Estado del 25 de noviembre de 1995, la cual aclara que “*se trata de dos trámites administrativos distintos, que pueden adelantarse simultáneamente, pero que van por vías diferentes; el uno, relacionado con la exigencia de reintegro de la devolución, y el otro, el correspondiente a la determinación oficial del tributo a cargo de la sociedad*”.

Concluye, que la Ley consagró expresamente el concepto de “*improcedencia*”, solo sujeta a que se haya notificado, y no a que la liquidación oficial de revisión se encuentre en firme, pues su mera expedición desvirtúa la veracidad de la declaración frente a los datos materia de modificación, y dicho acto se presume legal mientras no sea declarado nulo por la autoridad competente.

II- LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal denegó las pretensiones de la demanda.

El *a quo* parte del artículo 670 E.T. para precisar que uno es el procedimiento de determinación del impuesto, del que resulta un saldo a favor o bien un saldo a pagar por el contribuyente, y otro es el procedimiento para imponer la sanción por improcedencia de la devolución o compensación, luego el objeto y la causa de los procesos adelantados y de la sanción impuesta no son los mismos.

Si bien se trata de dos procesos administrativos independientes, la certeza de la sanción impuesta depende de la firmeza de la liquidación oficial que la generó. Como quiera que el Consejo de Estado, mediante Sentencia del 23 de abril de 2009 revocó la sentencia de primera instancia y se declaró inhabilitado para pronunciarse de fondo en el asunto por indebido agotamiento de la vía gubernativa, la liquidación de revisión que modificó el impuesto de renta por el año gravable 2000 se encuentra ejecutoriada, y esto significa que la devolución efectuada a la actora resulta improcedente y, por tanto, que se mantenga la sanción por devolución improcedente.

III- EL RECURSO DE APELACION

3.1. SUSTENTACIÓN: El actor sustenta el recurso con los siguientes argumentos:

Atendiendo a las fechas de los actos procesales se observa una contradicción por parte del Tribunal, por cuanto la Resolución Sanción fue proferida el 11 de enero de 2006, cuando el hecho presuntamente sancionable aún estaba en discusión ante la jurisdicción, ya que sólo el 8 de marzo de 2007 se dictó la sentencia de

primera instancia que anuló parcialmente el acto demandado; luego no resulta coherente que el legislador habilite a la Administración para sancionar cuando no se ha configurado el fundamento de derecho y retrotrayendo los efectos de la decisión del año 2007, como si se hubieran dado en el año 2006.

Por otra parte, la sentencia de primera instancia no estudió el cargo de falta de motivación de la Resolución acusada planteado, por cuanto la Administración se limitó a los hechos del proceso de revisión y a tratar sobre la expedición del requerimiento especial y la liquidación de revisión, así como a la formulación del pliego de cargos y el silencio del contribuyente frente a éste, limitándose a citar el artículo 670 E.T.

Tampoco estudió la sentencia el cargo de violación a la presunción de inocencia y buena fe que ampara a los contribuyentes y obliga a la Administración a demostrar la existencia de una infracción, de suerte que la motivación de la sanción debió centrarse en demostrar la existencia de la infracción y no sólo en la ausencia de respuesta al pliego de cargos.

3.2. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN.

La **demandante** insiste en la ilegalidad de la sanción por no haberse fundamentado en un hecho probado al momento de imponerla, sino en uno posterior, lo que la hace inadmisibles a la luz de las normas constitucionales. Reitera el cargo de falta de motivación y de violación a la presunción de inocencia y buena fe.

La **demandada** reitera que la sanción se ajustó a la ley tributaria, pues fue impuesta dentro de los dos años siguientes a la notificación de la liquidación de revisión, único acto a que está supeditada y se motivó en el hecho de haberse expedido esta última.

IV - CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Procurador Delegado solicita confirmar la sentencia de primera instancia. Considera que los antecedentes administrativos demuestran que la sanción por devolución impropia se fundamentó en haberse modificado mediante liquidación de revisión el impuesto declarado por el año 2000.

Además, está probada la existencia del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos liquidatorios, en el cual se dictó sentencia de primera instancia el 8 de marzo de 2007, que dispuso una nueva liquidación, pero que fue revocada por el Consejo de Estado, que se declaró inhibido por falta de agotamiento de la vía gubernativa, razón por la cual la liquidación de revisión quedó en firme.

El término para sancionar se cuenta a partir de la notificación de la liquidación oficial y no desde su firmeza, luego, habiéndose notificado la liquidación oficial el 11 de agosto de 2004, la Administración debía imponer la sanción a más tardar el 11 de agosto de 2006, y lo hizo el 11 de enero del mismo año, o sea, en forma oportuna.

Descarta la falta de motivación, pues la sanción se impuso al configurarse la situación prevista en el artículo 670 E.T. y los valores que la originaron.

Es igualmente infundado el cargo de violación al principio de inocencia y buena fe, pues no puede afirmarse que la Administración no demostró la infracción, ya que se modificó la liquidación privada mediante acto oficial, en virtud del cual desapareció el saldo a favor declarado, y quedaron probados los hechos que conllevan la imposición de la sanción en los términos del artículo 670 E.T.

V- CONSIDERACIONES DE LA SALA

Debe la Sala decidir sobre la legalidad de las Resoluciones por las cuales la DIAN impuso a FORD MOTOR DE COLOMBIA- SUCURSAL sanción por devolución improcedente del impuesto sobre la renta por el año gravable 2000 y decidió el recurso de reconsideración.

En los términos del recurso de apelación instaurado por el demandante, se debe precisar si es procedente mantener la sanción por devolución y/o compensación improcedente, luego de haberse proferido fallo definitivo por la jurisdicción contencioso administrativa dentro del proceso de determinación del gravamen por el citado año, y analizar los cargos de falta de motivación y violación a la presunción de inocencia y buena fe que amparan constitucionalmente a los contribuyentes.

El apelante argumenta, en lo que hace al procedimiento para sancionar, que el Tribunal no examinó los cargos de *“Falta de Motivación”* y *“Violación al principio de presunción de inocencia y de buena fe”*. Estos aspectos serán analizados a continuación.

Insiste el actor en la violación de los artículos 35 y 84 C.C.A. por cuanto la Resolución demandada se limitó a hacer una relación de hechos del proceso de revisión así: 1) Fecha de solicitud de devolución 2) Relación de correcciones y pagos del contribuyente. 3) Expedición del requerimiento especial y liquidación de revisión 4) Expedición del pliego de cargos, todo lo cual fundamenta exclusivamente en el artículo 670 E.T.

La ley ordena que todo acto definitivo, contenga una motivación al menos sumaria o sea suficiente, sin que importe su extensión. En este caso, el artículo 670 E.T, único que trata de la sanción por devolución y/o compensación improcedente, establece las reglas para imponer válidamente dicha sanción, a saber: a) Las devoluciones o compensaciones efectuadas con base en lo declarado, no son definitivas. b) Si el saldo declarado se modifica o rechaza por liquidación oficial, se deben reintegrar las sumas devueltas o compensadas en exceso, más los intereses moratorios aumentados en un 50%. c) El término para imponer la sanción es de dos años contados desde la fecha en que se notifique la liquidación de revisión. d) Antes de sancionar se debe notificar pliego de cargos y conceder un mes para su respuesta.

A estas condiciones se reducen el procedimiento aplicable y los términos de la sanción. Luego, la indicación de la conducta sancionable, la fecha de notificación y la cifra a cargo determinada en la liquidación oficial, la cantidad indebidamente devuelta y la notificación del pliego de cargos, así como haber invocado el artículo 670 E.T, constituyen motivación más que suficiente para sostener la legalidad del acto acusado.

Tampoco es acertado alegar violación de la *“presunción de inocencia y de buena fe”* afirmando que *“no se demostró la existencia de la infracción”*. Es claro que el

hecho sancionable consiste en haber obtenido la devolución o compensación del saldo a favor incluido en la declaración tributaria por el mismo contribuyente, que posteriormente es modificado mediante un acto administrativo que goza de presunción de legalidad en tanto no sea revocado o anulado por la autoridad competente.

Dicho acto oficial, en este caso la liquidación de revisión, constituye la prueba de que el declarante retiró de las arcas estatales una cantidad a que no tenía derecho y con ello configuró el hecho sancionable, todo esto antes de imponerse la sanción; luego mal puede afirmar el actor que este hecho solo se concreta a partir del pronunciamiento jurisdiccional proferido en segunda instancia respecto del acto oficial de determinación del tributo.

En cuanto a la discusión de fondo, como se desprende del artículo 670 E.T¹. y lo ha reiterado la Sala², si bien para la imposición de la sanción por devolución y/o compensación improcedente la ley contempla un procedimiento autónomo e independiente del aplicable para la determinación del impuesto, existe interdependencia en los resultados de uno y otro, ya que para imponer la sanción es requisito *sine qua non* la notificación previa de una liquidación oficial de revisión, que suministra la base para sancionar. Por tanto, sometida ésta última a control jurisdiccional, la sentencia definitiva, determinará la subsistencia o no del acto sancionatorio.

La actora registró en la declaración de renta y complementarios por el año gravable 2000 un saldo a favor de \$1.197.139.000, que le fue devuelto el 17 de julio de 2002, y que desapareció al notificársele, el 11 de agosto de 2004 la Liquidación Oficial de Revisión en que se determinó un valor a pagar por impuesto de \$278.886.000 y una sanción por inexactitud en cuantía de \$908.323.000.

El 12 de octubre de 2004 el contribuyente hizo uso del recurso de reconsideración contra la liquidación de revisión, que fue inadmitido por extemporáneo mediante Auto del 28 de octubre de 2004, confirmado el 2 de diciembre del mismo año, y posteriormente llevó la misma liquidación oficial a control jurisdiccional, que culminó en segunda instancia con la sentencia inhibitoria del Consejo de Estado del 23 de abril de 2009 (expediente 16536, M.P. Héctor J. Romero Díaz), por falta de agotamiento de la vía gubernativa.

El citado resultado no es discutido de fondo en la apelación, pues lo único que argumenta el apelante es que el fallador de primera instancia incurrió en un error de apreciación temporal, al afirmar que la Resolución Sanción notificada el 11 de enero de 2006 fue válida y oportunamente proferida, basado en una decisión inhibitoria adoptada el 23 de abril de 2009.

Es incomprensible que el demandante pretenda, en primer lugar, ligar la oportunidad para imponer la sanción por devolución improcedente a la fecha de la sentencia definitiva sobre el proceso liquidatorio, cuando el artículo 670 E.T.

¹ Artículo 670 E.T. “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. [...] Para efectos de lo dispuesto en el presente artículo, se dará traslado del pliego de cargos por el término de un mes para responder”

² Consejo de Estado- Sentencias: 30 de abril y 8 de octubre de 2009, exp. 16777 y 16608, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; 2 y 23 de abril de 2009, exp.16158 y 16205, C.P. Hugo F. Bastidas B; 12 de mayo de 2009 y 15 de abril de 2010, exp. 17601 y 17158, C.P. William Giraldo G.

establece un único término para sancionar de dos años, contados “*a partir de la fecha en que se notifique la liquidación oficial de revisión*”, sea ó no sometida ésta al control jurisdiccional. En ningún caso la norma exige que dicha liquidación se encuentre en firme; y en segundo, condicionar la demostración del hecho sancionable a que se haya proferido la aludida providencia de segunda instancia en la jurisdicción, cuando la inexistencia del saldo a favor reconocido y devuelto al declarante deviene, para efectos sancionatorios, de la modificación efectuada en la Liquidación de Revisión, sin ninguna exigencia adicional.

Luego, el pronunciamiento definitivo respecto del proceso de determinación, que confirma la legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión, por ser ésta el presupuesto de la sanción, lleva a concluir que el acto acusado implica que la sanción debe mantenerse.

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 del 10 de marzo de 2010, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A”, que negó las súplicas de la demanda instaurada por FORD MOTOR DE COLOMBIA-SUCURSAL contra la Resolución Sanción por devolución y/o compensación improcedente correspondiente al impuesto sobre la renta y complementarios año gravable 2000, y la Resolución que la confirmó al decidir el recurso de reconsideración.

RECONÓCESE personería para actuar a nombre de la DIAN al doctor MARCO ALEJANDRO APONTE PATIÑO, en los términos del poder que obra en el expediente.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE Y DEVUÉLVASE AL TRIBUNAL DE ORIGEN. CÚMPLASE.

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidenta de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ