

ACUERDO CONCILIATORIO – Presta mérito ejecutivo y da por terminado el proceso contencioso / TERMINACION ANORMAL DEL PROCESO CONTENCIOSO – Se presenta cuando hay acuerdo conciliatorio / LIQUIDACION OFICIAL DE REVISION – Queda sin efectos en las partes que se haya conciliado / LIQUIDACION OFICIAL – Su ejecutoria se afecta cuando hay acuerdo conciliatorio

Conforme al artículo 54 de la Ley 1111 de 2006: “Los contribuyentes y responsables de los impuestos sobre la renta, ventas, retención en la fuente y timbre nacional, que hayan presentado demanda de nulidad y restablecimiento del derecho ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo antes de la vigencia de esta Ley, con respecto a la cual no se haya proferido sentencia definitiva, podrán conciliar hasta el día 31 de julio del año 2007, con la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales...” “ Cuando el proceso contra una liquidación oficial se halle en única instancia o en conocimiento del Honorable Consejo de Estado, se podrá conciliar sólo el valor total de las sanciones e intereses, siempre que el contribuyente o responsable pague el ciento por ciento (100%) del mayor impuesto en discusión”. El acuerdo conciliatorio presta mérito ejecutivo de conformidad con lo señalado en los artículos 828 y 829 del Estatuto Tributario, y hace tránsito a cosa juzgada. La misma norma dispuso que lo no previsto se regulará conforme a la Ley 446 de 1998 y el Código Contencioso Administrativo, con excepción de las normas que le sean contrarias. Por disponerlo así el legislador, el acuerdo conciliatorio ante la jurisdicción contencioso administrativa, produce la terminación del proceso en lo conciliado por las partes (Ley 446/98 art. 104), presta mérito ejecutivo y hace tránsito a cosa juzgada (Ley 1111/06 art. 55). Es decir que, la conciliación deja sin efectos jurídicos los aspectos contenidos en la liquidación oficial de revisión, respecto de los cuales se haya conciliado y, en consecuencia, no es exigible la respectiva sanción por inexactitud, así como los intereses causados hasta el 18 de octubre de 2007, fecha de aprobación del acuerdo conciliatorio. Lo anterior significa que el acuerdo conciliatorio afecta la ejecutoria de la liquidación oficial de revisión, en los valores objeto de conciliación. En consecuencia, no prospera el cargo planteado por la sociedad apelante.

FUENTE FORMAL: LEY 1111 DE 2006 – ARTICULO 54

SANCION POR DEVOLUCION IMPROCEDENTE – Cuando existe transacción o conciliación la sanción consiste en el 50 por ciento de los intereses

Anota la Sala que, conforme a los artículo 670 del Estatuto Tributario y 7 del Decreto 344 de 2007 (reglamentario de los artículos 54 y 55 de la Ley 1111 de 2006), cuando exista transacción o conciliación del proceso de determinación del tributo, la sanción por devolución improcedente corresponde al incremento del cincuenta por ciento (50%) de los intereses, calculados sobre el valor aprobado por el comité en la conciliación o terminación en el proceso de determinación del impuesto.”. La Sala reitera el criterio expuesto en sentencia del 8 de octubre de 2009 exp. 16608, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, en donde se estudió la legalidad de los parágrafos 1° y 2° del artículo 7° del Decreto 344 de 8 de febrero de 2007, reglamentario de los artículos 54 y 55 de la Ley 1111 de 2006, y se concluyó, respecto a la sanción por devolución improcedente prevista en el artículo 670 del Estatuto Tributario cuando existe transacción o conciliación del proceso de determinación, que la sanción consiste en el incremento del 50% de los intereses, partida que, precisamente por haberse impuesto en un proceso diferente, no pertenece a las sanciones objeto de rebaja al transar o conciliar el proceso de determinación.

NOTA DE RELATORIA: Sobre la sanción por devolución improcedente en la conciliación judicial se reitera sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 8 de octubre de 2009, Rad. 16608, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO

Bogotá D.C., quince (15) de abril de dos mil diez (2010)

Radicación número: 25000-23-27-000-2007-00084-01(17158)

Actor: YOUNG & RUBICAM BRANDS LTDA.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por las partes, contra la sentencia del 5 de marzo de 2008, del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta Subsección "A", parcialmente estimatoria de las súplicas de la demanda instaurada por la Sociedad Young & Rubicam Brands Ltda., proferida dentro de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho instaurada contra los actos administrativos mediante los cuales la Administración Especial de los Grandes Contribuyentes de Bogotá impuso a la actora sanción por compensación y/o devolución improcedente por el impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2001.

ANTECEDENTES

El 5 de abril de 2002 la demandante presentó la declaración de renta No. 90000007428609, correspondiente al año gravable 2001, en la que determinó un saldo a favor de \$1.160.840.000.

El 28 de junio solicitó la devolución y compensación del saldo a favor, petición que fue resuelta favorablemente mediante Resolución No. 608-01174, por la cual se ordenó la compensación de \$757.902.000 y la devolución de \$402.938.000.

El 23 de diciembre de 2003 la demandante corrigió voluntariamente la declaración de renta inicialmente presentada, en la que determinó un saldo a favor de \$1.058.244.000 e incluyó una sanción por \$9.327.000.

Mediante el Requerimiento Especial No. 310632004000088 del 18 de marzo de 2004, la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá D.C. propuso la modificación de la declaración presentada.

El 20 de octubre de 2004 la Administración profirió la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642004000125 en la que se adicionó ingresos, rechazó deducciones y se impuso sanción por inexactitud.

La sociedad demandante interpuso recurso de reconsideración contra la Liquidación Oficial de Revisión, el cual fue resuelto mediante la Resolución No. 310662005000009 del 9 de junio de 2005, que modificó el acto recurrido, y fijó un saldo a favor de \$780.527.000 (más la sanción por inexactitud).

El 28 de noviembre de 2005, la División de Fiscalización Tributaria de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá D.C. profirió el Pliego de Cargos No. 31 06320005000049, en el que propuso la imposición de sanción por devolución y/o compensación improcedente, consistente en el reintegro de la suma de \$95.690.000 más los intereses moratorios que correspondan aumentados en un 50%.

El 17 de febrero de 2006 la Administración profirió el Auto Aclaratorio No. 3163200600042 del referido pliego de cargos, en donde aumentó la cuantía a reintegrar y la base de la sanción a la suma de \$277.717.000.

El 7 de abril de 2006, previa respuesta al pliego de cargos, , la División de Liquidación profirió la Resolución Sanción No. 310642006000032, mediante la cual impuso la sanción por devolución y/o compensación improcedente por la suma de \$277.717.000 más los intereses moratorios aumentados en un 50%.

La demandante interpuso el recurso de reconsideración en contra del anterior acto, resuelto por la División Jurídica Tributaria el 28 de diciembre de 2006, mediante la Resolución 310662006000029 que confirmó en su totalidad el acto recurrido.

LA DEMANDA

La Sociedad Young & Rubicam Brands Ltda., en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, solicitó la nulidad de las Resoluciones No. 310642006000032, del 7 de abril de 2006, y 0310662006000029, del 28 de diciembre de 2006, por medio de las cuales se le impuso sanción por devolución y/o compensación improcedente por concepto del impuesto sobre la renta el periodo gravable 2001.

Invocó como normas violadas los artículos 29, 95 y 363 de la Constitución Política y 670 del Estatuto Tributario.

El concepto de violación se resume así:

1. Indebida aplicación por parte de la DIAN, del artículo 670 del Estatuto Tributario.

Considera la demandante que la DIAN pretende imponer la sanción prevista en el artículo 670 del Estatuto Tributario sobre una obligación que aún no se encuentra determinada y en firme, debido a que el proceso de determinación del impuesto, y en consecuencia el saldo a favor determinado por la demandante, aún se discute ante la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

La Administración de Impuestos no está facultada para adelantar ninguna actuación tendiente a la imposición de sanciones por improcedencia de devoluciones de que trata el artículo 670 del Estatuto Tributario, mientras no se produzca la providencia judicial definitiva que se pronuncie sobre el menor valor del saldo a favor determinado por el contribuyente en su declaración privada.

La sanción por improcedencia de devoluciones solamente se puede “determinar” cuando las cifras que sirven de base para su cálculo hayan sido fijadas o establecidas, bien sea por la firmeza de las declaraciones tributarias que dieron lugar a la devolución o compensación, o por la ejecutoria de los actos administrativos o judiciales que fijen dichas bases.

2. Diferencia entre el monto del saldo a favor liquidado en las resoluciones que imponen una sanción y el saldo a favor encontrado por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

Señaló que se debe tener en cuenta que el Tribunal Administrativo de Cundinamarca en sentencia de primera instancia (proceso 2005-1689) dictada dentro del proceso en donde se discute la legalidad de los actos de determinación del impuesto sobre la renta por el año gravable 2001, modificó la liquidación oficial acusada, y aumentó el saldo a favor determinado por la Administración. Dicha decisión, que no es definitiva, fue apelada ante el Consejo de Estado, por lo que la DIAN no pueda imponer la sanción por devolución y/o compensación improcedente, sin que exista un fallo definitivo en el proceso de determinación del saldo a favor.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La demandada se opuso a las pretensiones de la demanda, y señaló:

En el caso concreto se dan los supuestos de hecho previstos en el artículo 670 del Estatuto Tributario, toda vez que dentro de un proceso de determinación, la devolución efectuada resulta improcedente por haberse practicado liquidación oficial de revisión que modificó la declaración que originó el saldo a favor.

Se garantizó el debido proceso, porque los términos legales fueron respetados y el actor ejerció su derecho de defensa con la respuesta al pliego de cargos y la interposición del recurso de reconsideración contra la resolución sancionatoria

El presupuesto de oportunidad del acto administrativo mediante el cual se impone la sanción está ligado exclusivamente a la notificación de la liquidación de revisión pero no a su firmeza, por lo que la Administración está facultada para hacerlo a partir del momento en que se materialice este requisito.

Es perfectamente viable que la DIAN adelante simultáneamente por una parte, el proceso de determinación del impuesto y por otra, el que busca sancionar por la devolución, compensación o imputación improcedente de manera que, si bien la decisión que ha de adoptarse en el proceso de fondo repercute en la del proceso de sanción, hasta tanto haya un pronunciamiento definitivo de la jurisdicción respecto de la actuación administrativa que culminó en la liquidación de revisión, los actos que ahora se demandan gozan de legalidad.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante sentencia de fecha 5 de marzo de 2008, declaró la nulidad parcial de los actos demandados. A título de restablecimiento del derecho declaró que la sanción por devolución improcedente es de \$81.763.000, más los intereses de mora causados después del 18 de octubre de 2007, incrementados en el 50%.

Precisó que los actos que modificaron la liquidación privada del impuesto sobre la renta del contribuyente por el año gravable 2001, y que sirvieron de sustento a la Administración para imponer la sanción por devolución improcedente fueron demandados ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, bajo el radicado No. 2005-1689.

Dicho proceso fue fallado en primera instancia mediante sentencia del 7 de febrero de 2007, que anuló parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642004000125 del 20 de octubre de 2004 y la Resolución No. 310662005000009, del 9 de junio de 2005, mediante las cuales se modificó la liquidación privada del impuesto de renta del accionante por el año gravable 2001, en lo referente a la sanción por inexactitud.

A título de restablecimiento del derecho se modificó la liquidación oficial de revisión impugnada mediante el aumento del saldo a favor del contribuyente a \$806.285.000.

Contra dicha decisión se interpuso recurso de apelación, y estando en trámite el mismo de conformidad con lo dispuesto en la ley 1111 de 2006, y el Decreto 344 de 2007, mediante acta suscrita ante el Consejo de Estado el 18 de octubre de 2007, el proceso fue conciliado.

Obra en el expediente la solicitud de aprobación de conciliación y en el acta de conciliación que los valores conciliados corresponden a los intereses que se causaron hasta la fecha de la conciliación (\$131.179.000) y la sanción impuesta en la liquidación oficial (\$195.934.000), para lo cual se acreditó el pago del 100% del mayor impuesto discutido (\$122.459.000).

Como el acuerdo conciliatorio no permite la exigibilidad de la liquidación oficial de revisión, en los valores objeto de conciliación, en consecuencia, el exceso del saldo a favor devuelto, sobre el cual se causó la sanción por devolución improcedente, no puede ser la diferencia entre el saldo a favor determinado en la liquidación privada (\$1.058.244.000) y el establecido en la liquidación de revisión (\$780.527.000), dado que éste incluye la sanción por inexactitud (\$195.934.000), que fue objeto de conciliación.

Estimó el *a quo* que se hace procedente la imposición de la sanción por devolución y/o compensación improcedente, toda vez que al haberse conciliado la sanción de inexactitud el saldo a favor aumenta, no obstante sigue siendo inferior al declarado y el cual fue devuelto y compensado improcedentemente, razón por la cual se tipifica la conducta que regula la norma y proporcionalmente procede la sanción.

Es así como según la Resolución No. 0310662006000029, del 28 de diciembre de 2006, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Resolución No 310642006000032, del 7 de abril de 2006, impuso sanción por devolución improcedente consistente en el pago de \$277.717.000 más los intereses moratorios incrementados en un 50% liquidados sobre el valor a reintegrar a la tasa vigente al momento del pago.

Concluyó que, se debe declarar la nulidad parcial de los actos administrativos demandados, pues por efecto de la conciliación la sanción referida solo resulta procedente en el monto que resulta de restar de dicha suma los valores conciliados así: devolución improcedente Resolución Sanción No. 310662006000029 (\$277.717.000) menos Sanción por Inexactitud conciliada (\$195.934.000) igual a exceso de devolución sancionable (\$81.763.000).

LOS RECURSOS DE APELACIÓN

Inconformes con la decisión de primera instancia, las partes apelaron.

La parte demandante señaló que, en el caso concreto la sociedad actora y la Administración, conforme a lo dispuesto en la Ley 1111 de 2006, conciliaron el proceso contencioso administrativo en el cual se había solicitado la nulidad de la liquidación oficial de revisión que determinó la modificación del saldo a favor y como consecuencia de dicha conciliación, que fue aprobada por el Consejo de Estado, éste terminó sin que hubiera producido pronunciamiento alguno en torno a la legalidad o ilegalidad de la liquidación oficial de revisión, es decir, que no se dijo nada en torno al acto que modificó el saldo a favor y que constituye la causa u origen de la sanción por compensación o devolución improcedente. Por lo tanto, no es posible en este caso imponer a la demandante una sanción por improcedencia de la compensación del saldo a favor que pretendió modificar la Administración, puesto que finalmente la disputa en torno a la legalidad del acto administrativo culminó por conciliación y no mediante confirmación sobre la legalidad o ilegalidad del acto administrativo que modificó el saldo a favor, requisito esencial para que pueda imponerse la sanción por devolución improcedente.

Señaló: *“...dado el mecanismo de terminación del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho contra la liquidación oficial de revisión, que en este caso fue la conciliación, no puede decirse en este caso que la compensación fue improcedente y que por tanto debe mantenerse la sanción por improcedencia de la misma”*.

Alegó que, en la sentencia apelada no se tuvo en cuenta el hecho de que para la imposición de la sanción por compensación improcedente es necesario comprobar no solo la indebida determinación del saldo a favor compensado, como ocurre con la liquidación oficial debidamente ejecutoriada, sino que conforme a lo dispuesto en el artículo 670 del Estatuto Tributario también debe comprobarse adicionalmente la existencia y obligación del contribuyente de efectuar el reintegro de un saldo a favor indebidamente compensado o devuelto.

La parte demandada señaló que conforme al cuadro efectuado en el acta de conciliación suscrita por las partes, el saldo a favor consignado en la declaración privada es de \$1.058.244.000 y el resultante en la liquidación definitiva es de \$935.758.000, lo que genera una diferencia de \$122.459.000.

En la operación aritmética realizada, para llegar al saldo a favor de la liquidación definitiva en cuantía de \$935.785.000, no se incluyó sanción por inexactitud alguna, por lo que consideró que el cálculo efectuado en la providencia motivo de alzada no debe sustraer el valor correspondiente a ella.

Señaló: *“...considero que el monto base de la sanción por devolución improcedente debe fijarse en la suma de \$122.459.000 y no en la suma de \$81.763.000 y así solicito respetuosamente se declare”*.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN.

La parte demandada manifiesta que ante un acuerdo conciliatorio se produce la terminación del proceso en lo conciliado por las partes, este presta mérito ejecutivo y hace tránsito a cosa juzgada.

La conciliación pone fin a los aspectos contenidos en la liquidación oficial de revisión respecto de los cuales se haya conciliado y, en consecuencia, no es exigible el pago del mayor impuesto objeto de acuerdo conciliatorio, ni la respectiva sanción por inexactitud, así como los intereses.

La sanción por devolución improcedente produce efectos jurídicos por cuanto el hecho sancionable operó, la Administración tributaria en su oportunidad realizó una devolución que no fue procedente después de que así se encontró dentro de un proceso de determinación.

La demandante y el Ministerio Público no intervinieron en esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala determinará la legalidad de los actos administrativos mediante los cuales la Administración Especial de los Grandes Contribuyentes de Bogotá impuso sanción por compensación y/o devolución improcedente por concepto del impuesto de renta del periodo gravable 2001.

En primer lugar, debe determinar si conforme alega la sociedad apelante no es posible en este caso imponer a la demandante una sanción por improcedencia de la compensación del saldo a favor que pretendió modificar la Administración, puesto que a su juicio, finalmente la disputa en torno a la legalidad del acto administrativo culminó por conciliación y no mediante confirmación sobre la legalidad o ilegalidad del acto administrativo que modificó el saldo a favor, requisito esencial para que pueda imponerse la sanción por devolución improcedente.

Dilucidado lo anterior se debe establecer si conforme a lo expuesto por la demandada, el monto base de la sanción por devolución improcedente debe fijarse en la suma de \$122.459.000 y no en la suma de \$81.763.000 determinada por el *a quo*.

En cuanto a la alegada improcedencia de la sanción discutida, por culminar el proceso de determinación del impuesto en conciliación judicial, la Sala observa lo siguiente:

Conforme al artículo 54 de la Ley 1111 de 2006: *“Los contribuyentes y responsables de los impuestos sobre la renta, ventas, retención en la fuente y timbre nacional, que hayan presentado demanda de nulidad y restablecimiento del derecho ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo antes de la vigencia de esta Ley, con respecto a la cual no se haya proferido sentencia definitiva, podrán conciliar hasta el día 31 de julio del año 2007, con la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales...”*

“ Cuando el proceso contra una liquidación oficial se halle en única instancia o en conocimiento del Honorable Consejo de Estado, se podrá conciliar sólo el valor total de las sanciones e intereses, siempre que el contribuyente o responsable pague el ciento por ciento (100%) del mayor impuesto en discusión”.

El acuerdo conciliatorio presta mérito ejecutivo de conformidad con lo señalado en los artículos 828 y 829 del Estatuto Tributario, y hace tránsito a cosa juzgada.

La misma norma dispuso que lo no previsto se regulará conforme a la Ley 446 de 1998 y el Código Contencioso Administrativo, con excepción de las normas que le sean contrarias.

Consta en el proceso que la actora demandó ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, la nulidad de la liquidación oficial de revisión a que se ha hecho referencia y de la resolución que la modificó, estando el proceso en curso de la segunda instancia fue objeto de conciliación, en los términos previstos en la citada disposición.

Según el acuerdo conciliatorio (fl.231) y el auto de 18 de octubre de 2007 (fl.300), a través del cual se aprobó la conciliación, los valores conciliados equivalen al valor total de las sanciones (\$195.934.000) e intereses causados hasta la fecha de la conciliación (\$131.179.000). Para el efecto la sociedad demandante pagó el 100% (\$122.459.000) del mayor impuesto en discusión.

Por disponerlo así el legislador, el acuerdo conciliatorio ante la jurisdicción contencioso administrativa, produce la terminación del proceso en lo conciliado por las partes (Ley 446/98 art. 104)¹, presta mérito ejecutivo y hace tránsito a cosa juzgada (Ley 1111/06 art. 55).² Es decir que, la conciliación deja sin efectos jurídicos los aspectos contenidos en la liquidación oficial de revisión, respecto de los cuales se haya conciliado y, en consecuencia, no es exigible la respectiva sanción por inexactitud, así como los intereses causados hasta el 18 de octubre de 2007, fecha de aprobación del acuerdo conciliatorio³.

Lo anterior significa que el acuerdo conciliatorio afecta la ejecutoria de la liquidación oficial de revisión, en los valores objeto de conciliación. En consecuencia, no prospera el cargo planteado por la sociedad apelante.

En cuanto al segundo cargo relativo a la determinación de la sanción por devolución improcedente observa la Sala:

De conformidad con el artículo 670 del Estatuto Tributario, *“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%)”*.

¹ “ARTICULO 104. SOLICITUD. <Incorporado en el Estatuto de los Mecanismos Alternativos de Solución de Conflictos, artículo 66> La audiencia de conciliación judicial procederá a solicitud de cualquiera de las partes y se celebrará vencido el termino probatorio. No obstante, las partes de común acuerdo podrán solicitar su celebración en cualquier estado del proceso.

En segunda instancia la audiencia de conciliación podrá ser promovida por cualquiera de las partes antes de que se profiera el fallo”.

² “ARTICULO 54. Conciliación contenciosa administrativa tributaria. Los contribuyentes y responsables de los impuestos sobre la renta, ventas, retención en la fuente y timbre nacional, que hayan presentado demanda de nulidad y restablecimiento del derecho ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo antes de la vigencia de esta Ley, con respecto a la cual no se haya proferido sentencia definitiva, podrán conciliar hasta el día 31 de julio del año 2007, con la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales...”

“...
“Cuando el proceso contra una liquidación oficial se halle en única instancia o en conocimiento del Honorable Consejo de Estado, se podrá conciliar sólo el valor total de las sanciones e intereses, siempre que el contribuyente o responsable pague el ciento por ciento (100%) del mayor impuesto en discusión.

“...“El acuerdo conciliatorio prestará mérito ejecutivo de conformidad con lo señalado en los artículos 828 y 829 del Estatuto Tributario, y hará tránsito a cosa juzgada.

“Lo no previsto en esta disposición se regulará conforme a la Ley 446 de 1998 y el Código Contencioso Administrativo, con excepción de las normas que le sean contrarias”.

³ Se reitera el criterio expuesto por la Sala en sentencia del 23 de enero de 2006, exp. 13850 C.P. Hector J. Romero Díaz.

Consta en el proceso que la actora solicitó devolución del saldo a favor determinado en su declaración de renta del año 2001 No. 90000007428609 del 5 de abril de 2002, por \$1.160.840.000, y que la devolución fue ordenada con la Resolución 01174, de 8 de agosto de 2002.

El 23 de diciembre de 2003 la demandante corrigió la declaración de renta inicialmente presentada, determinó un saldo a favor de \$1.058.244.000, que incluye una sanción por \$9.327.000.

El 9 de junio de 2005, la Administración profirió la Resolución No. 310662006000009 por medio de la cual resolvió el recurso de reconsideración interpuesto en contra de la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642004000125, del 20 de octubre de 2004.

En dicho acto administrativo la Administración tributaria determinó el impuesto a cargo de la sociedad demandante correspondiente al impuesto sobre la renta por el año gravable 2001, de la siguiente forma:

cod	Vr. Liq Privada	Vr. Liq Oficial	Vr. Liquidación Corrección Provocada	Vr. Recurrido Del Mayor Valor Determinado	Vr. Aceptado Por la Admon del valor recurrido	Vr. confirmado Por la Admon del valor recurrido	Vr. Liquidación Definitiva por Recurso reconsideración
PG	\$21.444.023.000	\$21.444.023.000	\$21.444.023.000				\$21.444.023.000
PI	10.287.342.000	10.287.342.000	10.287.342.000				10.287.342.000
RB	0	0	0				0
FU	227.797.000	350.256.000	231.886.000				332.814.000
GR	1.295.368.000	1.295.368.000	1.295.368.000				1.295.368.000
GN	0	0	0				0
GX	0	0	0				0
FX	0	0	0				0
QZ	0	0	0				0
VS	9.327.000	205.261.000	14.001.000	195.934.000	23.234.000	172.700.000	182.027.000
HA	0	0	0				0
HB	1.058.244.000	739.851.000	1.49.481.000	318.393.000	640.676.000	277.717.000	780.527.000

Con base en la citada resolución y previo el traslado de cargos, la Administración expidió la Resolución 310642006000032, de 7 de abril de 2006, en la cual impuso **sanción por devolución improcedente** del saldo a favor determinado en su liquidación privada del año 2001, de la siguiente forma:

Concepto	Liquidación Privada	(Recurso de Reconsideración)	Valor a Reintegrar
FU Total Impuesto a cargo	\$227.797.000	\$332.814.000	\$105.017.000
GR Total Retenciones año grav	1.295.368.000	1.295.368.000	0
VS Sanciones	9.327.000	182.027.000	172.700.000
HA Total saldo a pagar			
HB- Total saldo a favor	\$1.058.244.000	\$780.527.000	\$227.717.000

El 7 de septiembre de 2007 la DIAN y la sociedad demandante presentaron ante el Consejo de Estado fórmula conciliatoria del proceso de determinación del impuesto sobre la renta por el año gravable 2001, en desarrollo de los artículos 54 de la Ley 1111 de 2006 y 3º del Decreto 344 de 2004, en los siguientes términos: (folio 230 exp)

Impuesto a Cargo Declaración inicial FU	Liquidación Oficial De Revisión FU	Mayor Impuesto Discutido	Sanción por inexactitud	Valor pagado (diferencia FU determinado)	Valor a Conciliar
227.797.000	350.256.000	122.459.000	195.934.000	122.459.000	195.934.000
0	0	0	0	0	0

En el mismo documento se planteó el cuadro de conciliación así:

CONCEPTOS RENTA 2001	CO D	VR/ LIQUIDACIÓN PRIVADA	VR/ LIQUIDACIÓN OFICIAL	VALORES ACEPTADOS POR CONTRIB 100 % del mayor valor determinado	VALORES CONCILIADOS (SANCIONES)	LIQUIDACIÓN DEFINITIVA

Total impuesto Gen en op grav	FU	\$227.797.000	350.256.000	122.459.000		350.256.000
Total retenciones	GR	1.295.368.000	1.295.368.000			1.295.368.000
Más: sanciones	VS	9.327.000	205.261.000		195.934.000	9.327.000
Total saldo a favor	HB	1.058.244.000	739.851.000			935.785.000

Dicha propuesta conciliatoria fue aprobada por el Consejo de Estado mediante acta de audiencia de conciliación No. 54, del 18 de octubre de 2007, en los siguientes términos: (folio 300 exp.)

“Sanciones: \$195.934.000

“Intereses: \$131.179.000

“Valor conciliado \$327.113.000

“El Contribuyente pagó el 100% (\$122.459.000) del mayor impuesto en discusión (folio 344) y aportó la declaración de renta de 2005 (folio 348)”.

Contrario a lo afirmado por el *a quo*, el cálculo de la sanción por devolución improcedente no debe partir de los valores determinados en la Liquidación Oficial de Revisión, toda vez que existe un acuerdo conciliatorio respecto a los valores establecidos en esa liquidación.

1. Proceso de determinación objeto de conciliación

Observa la Sala que en la fórmula conciliatoria presentada y aprobada mediante acta del 18 de octubre de 2007 (folio 300 c.p.), el mayor impuesto en discusión fue erróneamente determinado, por las siguientes razones:

Conforme al artículo 54 de la Ley 1111 de 2006, para efectos de conciliar el valor total de las sanciones e intereses, el contribuyente debe acreditar ante el Consejo de Estado el **pago del 100% del mayor impuesto en discusión.**

El mayor impuesto en discusión, en este caso, resulta de restar del total impuesto a cargo determinado en la liquidación privada FU (antes de retenciones y sanciones), el impuesto a cargo (FU) liquidado en el recurso de reconsideración, toda vez que no existe discusión respecto a las retenciones declaradas.

La sociedad demandante presentó la declaración de renta No 9000007428609 el 5 de abril de 2002, correspondiente al año gravable 2001, determinó un saldo a favor de \$1.160.840.000, saldo que fue devuelto mediante la Resolución 01174 del 8 de agosto de 2002, proferida por la División de Recaudación de la Administración Especial de Grandes Contribuyentes de Bogotá. (folio 9 c. de a.)

El 23 de diciembre de 2003 la sociedad presentó la declaración de corrección No. 90000018485779, determinó un saldo a favor de \$1.058.244.000, que incluye una sanción por corrección de \$9.327.000. No obra el proceso prueba que acredite

que el contribuyente haya devuelto la diferencia del saldo a favor (\$102.596.000), toda vez que la DIAN no se pronunció al respecto.

Sin embargo, es claro que la Administración, en el acuerdo conciliatorio aprobado mediante acta del 18 de octubre de 2007 aceptó como mayor impuesto en discusión \$122.459.000, resultante de la diferencia entre el impuesto a cargo (FU) declarado por el demandante en la corrección presentada (\$227.797.000) y el mismo concepto determinado en la **Liquidación Oficial de Revisión** No. 310642004000125 del 20 de octubre de 2004 (\$350.256.000)

Habida cuenta de que en este proceso se demanda la legalidad de los actos administrativos por medio de los cuales la Administración Tributaria impuso a la demandante sanción por devolución improcedente y que la legalidad de los actos de determinación del impuesto es ajena a la discusión aquí planteada, la Sala partirá de los valores conciliados para determinar la legalidad de los actos sancionatorios acusados.

2. Determinación de la sanción por improcedencia de la devolución

Mediante la Resolución Sanción No. 310642006000032, del 7 de abril de 2006, la Administración Especial de los Grandes Contribuyentes de Bogotá D.C. ordenó a la demandante el reintegro \$277.717.000 más los intereses moratorios aumentados en un 50% por concepto de sanción por devolución improcedente.

Dicha sanción la determinó la Administración a partir de la diferencia entre el saldo a favor declarado por las sociedad demandante en la declaración de corrección (\$1.058.244.000) y el saldo a favor (después de retenciones) determinado en el recurso de reconsideración (\$780.527.000) que incluye las sanciones por corrección e inexactitud por \$182.027.000.

Para efectos de conciliar las sanciones e intereses, conforme al artículo 54 de la Ley 1111 de 2006, en el acuerdo conciliatorio se determinó el mayor impuesto en discusión restando, del total saldo a favor determinado por el contribuyente en la declaración de corrección (\$1.058.244.000), el valor determinado por dicho concepto en la liquidación oficial de revisión, (\$935.785.000), sin incluir la sanción por inexactitud impuesta (195.934.000), para un total de \$122.459.000, razón por la cual no es viable sustraer nuevamente la sanción por inexactitud, por cuanto esta fue precisamente el objeto de la conciliación junto con los intereses correspondientes a la fecha de la suscripción de la respectiva acta. (18 de octubre de 2007).

Anota la Sala que, conforme a los artículo 670 del Estatuto Tributario y 7 del Decreto 344 de 2007 (reglamentario de los artículos 54 y 55 de la Ley 1111 de 2006), cuando exista transacción o conciliación del proceso de determinación del tributo, la sanción por devolución improcedente corresponde al incremento del cincuenta por ciento (50%) de los intereses, calculados sobre el valor aprobado por el comité en la conciliación o terminación en el proceso de determinación del impuesto.”⁴.

⁴ Decreto 344 de 2007. Artículo 7: “Artículo 7°. Pago del valor objeto de la conciliación contenciosa o de la terminación por mutuo acuerdo. [...]

“Parágrafo 1°. Si el contribuyente o responsable ha imputado, compensado u obtenido devolución del saldo a favor liquidado en su declaración privada, para la procedencia de la conciliación o terminación deberá reintegrar a la administración tributaria el valor correspondiente al valor devuelto, imputado o compensado en exceso.

“Parágrafo 2°. Cuando sobre el mismo impuesto y período se encuentre en curso un proceso de determinación oficial del tributo y adicionalmente otro de imposición de sanción por devolución improcedente, el contribuyente podrá dar aplicación a la conciliación o terminación anticipada por separado, en los términos regulados por los artículos 54 y 55 de la Ley 1111 de 2006.

“En este caso el valor de la sanción por devolución improcedente, base para la conciliación o transacción corresponde al incremento del cincuenta por ciento (50%) de los intereses, calculados sobre el valor aprobado por el comité en la conciliación o terminación en el proceso de determinación del impuesto.”

La Sala reitera el criterio expuesto en sentencia del 8 de octubre de 2009 exp. 16608, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, en donde se estudió la legalidad de los parágrafos 1° y 2° del artículo 7° del Decreto 344 de 8 de febrero de 2007, reglamentario de los artículos 54 y 55 de la Ley 1111 de 2006, y se concluyó, respecto a la sanción por devolución improcedente prevista en el artículo 670 del Estatuto Tributario cuando existe transacción o conciliación del proceso de determinación, que la sanción consiste en el incremento del 50% de los intereses, partida que, precisamente por haberse impuesto en un proceso diferente, no pertenece a las sanciones objeto de rebaja al transar o conciliar el proceso de determinación.

En dicha sentencia se precisó:

“Resulta errada nuevamente la posición del demandante cuando concluye que una vez transado el acto oficial de determinación “no habría nada que conciliar o transar, porque la sanción ya no podría ser exigible, al perder los fundamentos de hecho o de derecho...”, dado que si bien al transar la liquidación de revisión la ley exonera al contribuyente de pagar el porcentaje autorizado del mayor impuesto y las sanciones, intereses y actualización resultantes de ese acto administrativo, no es dable ignorar que, como lo ha sostenido la DIAN y lo ha reiterado en diversas oportunidades la jurisprudencia, es cierto que la Resolución que impone la sanción por devolución improcedente exige el reintegro de la suma devuelta o compensada en exceso de la que procedía legalmente, junto con los intereses moratorios que a ella corresponden, aumentados éstos últimos en un cincuenta por ciento (50%)⁵, pero de éstas, la única que constituye sanción es el 50% de incremento de los intereses, partida que, precisamente por haberse impuesto en un proceso diferente, no pertenece a las sanciones objeto de rebaja al transar o conciliar el proceso de determinación.

Coherente con lo anterior, el último inciso demandado expone: “En este caso el valor de la sanción por devolución improcedente, base para la conciliación o transacción corresponde al incremento del cincuenta por ciento (50%) de los intereses, calculados sobre el valor aprobado por el comité en la conciliación o terminación en el proceso de determinación del impuesto.”

Completa este acápite legal la explicación sobre la forma de efectuar el pago para acceder a la transacción o conciliación de la sanción por devolución improcedente, haciendo claridad en que al transar la liquidación oficial, dentro de lo pagado se reintegró lo que había sido devuelto o compensado “en exceso” y se perdonó el pago de los intereses sobre dicha suma.

⁵Artículo 670 E.T. “SANCIÓN POR IMPROCEDENCIA DE LAS DEVOLUCIONES O COMPENSACIONES. [Modificado por el artículo 131 de la Ley 223 de 1995] 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 éstos 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”.

Sin embargo, luego de agotar dicho procedimiento, subsiste la sanción propiamente dicha, o sea, el 50% de los intereses que si bien no se deben pagar, se tienen que calcular teóricamente “sobre el valor aprobado por el comité en la conciliación o terminación en el proceso de determinación del impuesto”, para luego aplicarles el citado 50% y a dicho resultado aplicar el porcentaje establecido por la ley para que mediante su pago quede transado o conciliado el proceso sancionatorio, pues de lo contrario aunque ya no tendría el contribuyente que reintegrar lo devuelto ni pagar intereses, subsistiría la obligación de cancelar la sanción (50% de incremento de intereses) completa.

Por tanto, el párrafo acusado lo que hace es precisar la base de determinación de la sanción, sin desconocer los efectos que el proceso de determinación tiene sobre el de imposición de la sanción por devolución improcedente. Al respecto la Sala ha reiterado que los actos sancionatorios que ordenan el reintegro de sumas devueltas o compensadas, hacen parte de una actuación oficial diferente al proceso de determinación oficial del tributo⁶.

En consecuencia, tratándose de la conciliación o terminación anticipada de actos que imponen sanción por improcedencia de la devolución o compensación, es legal calcular el monto de la misma sobre el valor aprobado por el comité especial en la conciliación o terminación en el proceso de liquidación oficial del mismo tributo y período. (Subraya la Sala)

Toda vez que, en la audiencia celebrada ante el Consejo de Estado el 18 de octubre de 2007 se conciliaron intereses por \$131.179.000, la sociedad demandante deberá pagar por concepto de la sanción por devolución improcedente discutida, el 50% de dicho valor.

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

1º REVÓCASE la sentencia apelada, en su lugar

2º DECLÁRASE la nulidad parcial de las Resoluciones No. 310642006000032 del 7 de abril de 2006 y 0310662006000029 del 28 de diciembre de 2006 por medio

⁶ Sentencias de 19 de julio de 2002, Exp. 12866 y 12934, C.P. Dra. Ligia López Díaz, de 23 de febrero de 1996, Exp. 7463 C.P. Dr. Julio E. Correa R. y de 5 de junio de 2008, Expediente 76001-23-25-000-2000-00754-01(15869), C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié.

de las cuales la DIAN Administración Especial de Grandes Contribuyentes de Bogotá impuso a la sociedad YOUNG & RUBRICAM BRANDS LTDA. sanción por devolución improcedente del saldo a favor del impuesto de renta por el año gravable 2001.

3° A título de restablecimiento del derecho la sociedad demandante deberá pagar por concepto de sanción por devolución improcedente correspondiente al impuesto sobre la renta del año gravable 2001, el 50% de los intereses conciliados.

RECONÓCESE personería a la abogada SANDRA BIBIANA ZORRO RODRÍGUEZ como apoderada de la Nación.

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

Se deja constancia que la anterior providencia fue estudiada y aprobada en la Sala de la sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO