

ACTO QUE ORDENA LA REVOLUCION O COMPENSACION DE SALDOS A FAVOR - No constituye reconocimiento definitivo a favor de los declarantes / **SALDOS A FAVOR** - Los actos que ordenan la devolución o compensación son provisionales / **SANCION POR DEVOLUCION IMPROCEDENTE** - Debe imponerse dentro de los dos años contados desde la notificación de la liquidación oficial de revisión / **DEMANDA CONTENCIOSA CONTRA EL ACTO QUE ORDENO LA DEVOLUCION** - Su admisión impide que se inicie proceso de cobro coactivo / **PROCESO DE FISCALIZACION** - La DIAN puede modificar los actos mediante los cuales ordenó la devolución

El artículo 670 del Estatuto Tributario dispone que las devoluciones o compensaciones efectuadas de acuerdo con las declaraciones del impuesto sobre la renta y sobre las ventas, no constituyen reconocimiento definitivo a favor de los declarantes. También prevé que si dentro del proceso de determinación, la Administración rechaza o modifica el saldo a favor objeto de devolución o compensación, procede el reintegro de las sumas devueltas o compensadas en exceso más los intereses moratorios que correspondan, aumentados en un 50%. La sanción debe imponerse dentro de los dos años, contados a partir de la fecha en que se notifique la liquidación oficial de revisión. Así mismo, la norma señala que cuando el recurso contra la sanción por devolución improcedente fuere resuelto desfavorablemente, y estuviere pendiente de resolverse en la vía gubernativa o en la jurisdiccional el recurso o la demanda contra la liquidación de revisión en la cual se discuta la improcedencia de la devolución, la Administración no podrá iniciar proceso de cobro hasta tanto quede ejecutoriada la resolución que falle negativamente dicha demanda o recurso [par. 2 ibidem]. Así pues, la devolución de saldos a favor declarados en renta y ventas tiene carácter provisional, dado el proceso de fiscalización que eventualmente puede iniciarse respecto de dichos tributos y dentro del cual es posible que tales saldos se modifiquen o rechacen.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 670

SANCION POR DEVOLUCION IMPROCEDENTE DE SALDO A FAVOR - Es una actuación oficial diferente al proceso de determinación del impuesto

Los actos sancionatorios, como la resolución que ordena el reintegro de sumas devueltas o compensadas, hacen parte de una actuación oficial diferente a la de determinación del impuesto. La actuación administrativa relacionada con el reintegro de la devolución efectuada y la correspondiente al proceso de determinación oficial del tributo, son dos trámites distintos y autónomos aún cuando la orden de reintegro se apoye en la actuación de revisión.

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCION CUARTA

Consejero ponente: HECTOR J. ROMERO DIAZ

Bogotá D. C, cinco (05) de noviembre de dos mil nueve (2009)

Radicación número:25000-23-27-000-2007-00203-01(17456)

Actor: TEXTILES MIRATEX S. A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia de 31 de julio de 2008, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, en el proceso de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos por los cuales la DIAN sancionó a la sociedad TEXTILES MIRATEX S. A., por devolución improcedente.

ANTECEDENTES

El 8 de abril de 2002 TEXTILES MIRATEX S. A. presentó declaración de renta de 2001, en la cual liquidó un saldo a favor de \$ 513.154.000, cuya devolución se ordenó por Resolución 608-00825 de 2 de julio de 2002.

Previo requerimiento especial, la DIAN modificó la declaración anterior mediante Liquidación Oficial de Revisión 310642004000104 de 23 de julio de 2004, en la que disminuyó el saldo a favor a \$333.356.000. TEXTILES MIRATEX S. A. demandó esta decisión ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, en acción de nulidad y restablecimiento del derecho.

El 19 de diciembre de 2005 la Administración libró pliego de cargos contra la demandante por la improcedencia de la devolución, el cual se aclaró mediante Auto 310632006000044 de 16 de febrero de 2006. Y por Resolución 310642006000067 de 5 de junio de 2006 le ordenó, a título de sanción, reintegrar \$179.798.000 y pagar intereses moratorios incrementados en un 50%, a la tasa vigente al momento del pago.

La anterior decisión se confirmó en reconsideración por la Resolución 310662007000047 de 29 de mayo de 2007.

LA DEMANDA

TEXTILES MIRATEX S. A., demandó la nulidad del auto aclaratorio 310632006000044 de 16 de febrero de 2006, y de las Resoluciones 310642006000067 de 5 de junio del mismo año, y 310662007000047 de 29 de mayo de 2007. Como restablecimiento del derecho, pidió que se declare improcedente la sanción impuesta por dichos actos y, en consecuencia, que no está obligada a pagarla.

La actora estimó vulnerados los artículos 29 y 208 de la Constitución Política; 670 y 866 del Estatuto Tributario. El concepto de violación lo desarrolló así:

La sanción por devolución improcedente se impuso con base en una liquidación oficial de revisión que no se encuentra en firme, por cuanto ésta fue demandada y la jurisdicción aún no ha proferido sentencia. La impugnación del acto liquidatorio pone en entredicho su existencia y deja latente la posibilidad de que se declare nulo, con lo cual la mencionada sanción quedaría sin fundamento.

La procedencia del saldo a favor no depende de la facultad administrativa de modificar las declaraciones privadas, sino de la legalidad del acto administrativo sancionatorio. A su vez, la improcedencia de la devolución, compensación o imputación de un saldo a favor depende de la firmeza de la liquidación oficial de revisión, de modo que, si tal presupuesto no se da, tampoco existe hecho sancionable para el contribuyente.

El cobro de la sanción por devolución improcedente de saldo a favor se sujet a la decisión del recurso o la demanda contra el acto que rechaza dicho saldo; antes de ello la improcedencia es incierta.

La actuación demandada violó los principios de economía y eficacia, por cuanto la imposición de sanción por un hecho sujeto a discusión judicial implica un desgaste administrativo ineficiente, dado que impone al particular costas judiciales y de tramitación innecesarias, a sabiendas de que no hay certeza del título para el cobro de la sanción por ausencia de sus presupuestos.

El auto aclaratorio del pliego de cargos es nulo, porque su fin no fue corregir un error aritmético en la cuantificación de la sanción por devolución improcedente, sino incluir la sanción por inexactitud en su base de liquidación. No obstante, según el Concepto DIAN 029418 de 18 de mayo de 2005, la sanción por inexactitud impuesta en un proceso de determinación no hace parte de dicho monto, porque no es objeto de devolución y/o compensación.

El supuesto error que la Administración corrigió a través del auto aclaratorio, condujo a una nueva liquidación que aumentó en \$110.645.000 la sanción inicialmente propuesta.

Al incluirse la sanción por inexactitud en la base de liquidación de la sanción por devolución improcedente, se incrementó el valor de ésta en un 260%, lo cual no corresponde a un error de cálculo susceptible de corregirse por auto de trámite, sino a la

variación del criterio de la DIAN en cuanto a la liquidación. Además, tal proceder violó el principio de non bis in ídem, porque implica sancionar dos veces por el mismo hecho.

La corrección de errores aritméticos no comprende facultad alguna para modificar las cuantías de los actos oficiales por cuestiones de fondo. Por tanto, el auto aclaratorio que modificó la base de liquidación de la sanción por devolución improcedente no es un auto de trámite y, el considerarlo como tal, vulnera la buena fe y la confianza legítima del contribuyente en que las modificaciones sustanciales que lo perjudican no se presenten como simples correcciones de errores de cálculo.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

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

Las devoluciones o compensaciones de saldos a favor originados en las declaraciones tributarias, no constituyen un reconocimiento definitivo a favor del contribuyente o responsable.

De acuerdo con el artículo 670 del Estatuto Tributario, para imponer la sanción por devolución improcedente sólo se requiere que la liquidación oficial de revisión se encuentre debidamente notificada, independientemente de que la legalidad del saldo a favor esté pendiente de definirse en vía gubernativa o judicial, pues, la devolución tiene carácter provisional.

Aunque la liquidación oficial de revisión con base en la cual se devolvió el saldo a favor fue demandada en acción de nulidad y restablecimiento del derecho, lo cierto es que dicha liquidación agotó la vía gubernativa en los términos del parágrafo del artículo 720 del Estatuto Tributario y, en consecuencia, se encuentra en firme. Además, es obligatoria porque no ha sido anulada ni suspendida por la jurisdicción contenciosa, ni respecto de la misma se presenta ninguno de los eventos de pérdida de fuerza ejecutoria del artículo 66 del Código Contencioso Administrativo.

De otra parte, el auto aclaratorio demandado tan sólo enmendó el error formal en la operación aritmética de resta entre el valor compensado y el determinado oficialmente como saldo a favor, sin variar los factores que componen la operación aritmética, ni los fundamentos jurídicos y/o probatorios de la sanción por devolución improcedente.

Conforme al artículo 866 del Estatuto Tributario y al Concepto DIAN 008477 de 1999, la corrección del error aritmético puede efectuarse en el acto que impone la sanción, o antes mediante auto aclaratorio.

La suma devuelta o compensada es una sola, por lo que el monto indebidamente devuelto y que aún permanece en poder del contribuyente, no puede fraccionarse entre lo que se haya establecido como mayor impuesto a cargo y lo que se haya determinado como sanción por inexactitud.

LA SENTENCIA DEL A QUO

El Tribunal señaló que el auto aclaratorio del pliego de cargos no es demandable ante la jurisdicción contenciosa, porque no es un acto definitivo.

Así mismo, negó las pretensiones de la demanda por las siguientes razones:

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

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

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

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

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

EL RECURSO DE APELACIÓN

La demandante apeló la sentencia. Al efecto y en lo esencial, reiteró los argumentos de la demanda y precisó:

No procede la sanción por devolución improcedente porque se impuso con fundamento en un acto de determinación oficial que no es definitivo, comoquiera que no se ha fallado la demanda interpuesta en su contra. El reconocimiento definitivo de dicho saldo sólo compete a la jurisdicción.

El acto de determinación oficial no quedó en firme por el sólo hecho de haberse prescindido del recurso de reconsideración, pues la demanda en su contra implica que lo afecta alguna causal de nulidad. Y, la previsión legal de que el proceso de sanción por devolución improcedente inicia con la notificación de la liquidación oficial de revisión, sugiere que la legalidad de la misma debe estar definida por la Administración y/o las autoridades jurisdiccionales.

En materia tributaria, la ejecución de los actos está suspendida hasta tanto se decidan los recursos gubernativos y se provea sobre su legalidad en la vía jurisdiccional contenciosa. Por tanto, la sanción por devolución improcedente no puede expedirse antes de la ejecutoria de la liquidación oficial de revisión y si se expide es inejecutable por prejudicialidad.

La Administración ejerció indebidamente sus funciones constitucionales y legales, porque sancionó a la actora con fundamento en un acto administrativo cuya legalidad se discute, con lo cual, además, violó el debido proceso y el derecho de defensa en cuanto dotó a dicho acto de los efectos propios de una sentencia judicial.

La demanda de la liquidación oficial de revisión implica que el mayor impuesto y la sanción por inexactitud que determina no sean exigibles en este momento. Dicha sanción no puede incluirse en la base de liquidación de la sanción por devolución improcedente porque implicaría imponer una sanción sobre otra.

Respecto de la sanción por inexactitud no se causan intereses corrientes y sólo la parte correspondiente al reintegro del impuesto genera los intereses de mora del artículo 670 del Estatuto Tributario.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La Administración reiteró los argumentos de la contestación.

La demandante reiteró los argumentos de la demanda.

El Ministerio Público no conceptuó.

CONSIDERACIONES

En los términos del recurso de apelación, corresponde a la Sala establecer la legalidad de la sanción por devolución improcedente impuesta por la DIAN en la suma de \$179.798.000, correspondiente a la diferencia entre el saldo a favor que TEXTILES MIRATEX S. A. liquidó en su declaración de renta de 2001 (\$513.154.000), y el que la Administración determinó en la liquidación oficial de revisión 310642004000104 de 23 de julio de 2004 (\$333.356.000), por la cual modificó dicha declaración.

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

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

Así mismo, la norma señala que cuando el recurso contra la sanción por devolución improcedente fuere resuelto desfavorablemente, y estuviere pendiente de resolverse en la vía gubernativa o en la jurisdiccional el recurso o la demanda contra la liquidación de revisión en la cual se discuta la improcedencia de la devolución, la Administración no podrá iniciar proceso de cobro hasta tanto quede ejecutoriada la resolución que falle negativamente dicha demanda o recurso [par. 2 ibidem].

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

Los actos sancionatorios, como la resolución que ordena el reintegro de sumas devueltas o compensadas, hacen parte de una actuación oficial diferente a la de determinación del impuesto. La actuación administrativa relacionada con el reintegro de la devolución efectuada y la correspondiente al proceso de determinación oficial del tributo, son dos trámites distintos y autónomos aún cuando la orden de reintegro se apoye en la actuación de revisión¹.

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

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

En el procedimiento tributario de determinación de obligaciones fiscales por impuestos y sanciones, el artículo 720 del Estatuto Tributario dispuso que, sin perjuicio de lo dispuesto en normas especiales del mismo estatuto, **contra las liquidaciones oficiales, resoluciones que impongan sanciones u ordenen el reintegro de sumas devueltas** y demás actos producidos en relación con los impuestos administrados por la DIAN, procede el recurso de reconsideración.

Por tanto, como la reconsideración es el único recurso contra la liquidación oficial de revisión, ésta queda en firme y ejecutoriada, en los términos del artículo 64 del Código Contencioso Administrativo, cuando se notifica el acto que resuelve dicho recurso (artículo 62 [2] ibídem) ó, si se demanda directamente de acuerdo con el parágrafo del artículo 720 del Estatuto Tributario³, cuando vence el término para impugnar, sin haberse interpuesto la reconsideración (artículo 62 [3] del Código Contencioso Administrativo). El carácter ejecutorio sólo se pierde en los eventos que enlista el artículo 66 ejusdem.

En el caso concreto la liquidación oficial de revisión 310642004000104 de 23 de julio de 2004, por la cual se aumentó el impuesto de renta a cargo de la declarante y se

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

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

³ “Cuando se hubiere atendido en debida forma el requerimiento especial y no obstante se practique liquidación oficial, el contribuyente podrá prescindir del recurso de reconsideración y acudir directamente ante la jurisdicción contencioso administrativa dentro de los cuatro (4) meses siguientes a la notificación de la liquidación oficial”.

disminuyó el saldo a favor a \$333.356.000, no se recurrió en reconsideración, sino que se demandó directamente en acción de nulidad y restablecimiento del derecho.

En sentencia de 11 de octubre de 2006, el Tribunal de Cundinamarca declaró la nulidad parcial de la mencionada liquidación oficial y, en consecuencia, el saldo a favor de \$333.356.000 aumentó a \$352.045.000. Esta decisión fue confirmada por el Consejo de Estado, en fallo de 26 de enero de 2009, exp. 16322.

La Sala ha señalado que si la liquidación oficial del impuesto ha sido sometida a control jurisdiccional y se anula, desaparece el fundamento de la sanción por devolución improcedente y ésta también debe anularse. No significa lo anterior que se confundan los procesos de determinación y sancionatorio, sino que, aunque son diferentes y autónomos, el primero tiene efectos en el segundo⁴ y debe existir correspondencia entre ambas decisiones⁵.

De ello se infiere que si se declara la nulidad parcial de un acto y se fija un nuevo saldo a favor, la diferencia entre lo efectivamente devuelto según la liquidación privada y el nuevo saldo determinado como consecuencia de la declaratoria de nulidad, debe devolverse a la Administración.

En consecuencia, los actos demandados tienen la misma suerte del acto de determinación oficial en el que se fundamentaron y que fue parcialmente anulado, razón por la cual deben declararse parcialmente nulos y, por consiguiente, ordenarse el reintegro de la diferencia entre el saldo a favor efectivamente devuelto (\$513.154.000) y el que determinó el Tribunal de Cundinamarca en la sentencia confirmada por el Consejo de Estado (\$352.045.000), es decir, la suma de \$161.109.000.

Por lo demás, es claro que la base de liquidación de la sanción por inexactitud la constituye el saldo a favor finalmente determinado. Por tanto, como para liquidar dicho saldo la sentencia mencionada incluyó el valor de la sanción por inexactitud, y ya que tal providencia se encuentra ejecutoriada e hizo tránsito a cosa juzgada, no hay lugar a predicar ilegalidad alguna por la inclusión de tal sanción en la base de liquidación de la sanción por devolución improcedente.

⁴ Ob cit. Nota 2.

⁵ Sentencias de 28 de junio de 2007, exps. 14763 y 15765 (acumulados), CP. Dr. Héctor J. Romero Díaz; 19 de julio de 2002, exps. 12866 y 12934, C. P. Dra. Ligia López Díaz; de 28 de abril de 2005, exp. 14149 C. P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié; y de 24 de septiembre de 2009, exp. 16954, M. P. doctor Héctor J. Romero Díaz.

De otra parte, conforme al artículo 670 del Estatuto Tributario, los intereses moratorios de la sanción por devolución improcedente, aumentados en un 50%, se deben calcular sobre el total del valor a reintegrar. En consecuencia, no hay lugar a descontar del valor a reintegrar la sanción por inexactitud que aceptó la jurisdicción, pues ésta fue producto de los mayores valores declarados por el contribuyente, con base en los cuales liquidó el mayor saldo a favor que se le devolvió. Además, la norma es clara en establecer que los intereses moratorios se deben liquidar sobre la suma de a reintegrar, y no hace distinción alguna.

Así pues, se revocará el numeral primero del fallo apelado y, en su lugar, se anularán parcialmente las resoluciones acusadas, para fijar la sanción en \$161.109.000, más los intereses moratorios correspondientes incrementados en un 50%, los cuales deberán calcularse desde el 2 de julio de 2002, cuando se ordenó la devolución por Resolución 608-00825⁶.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

F A L L A

PRIMERO: REVÓCASE la sentencia de 31 de julio de 2008, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho de TEXTILES MIRATEX S. A., contra la DIAN. En su lugar, dispone:

2. ANÚLANSE PARCIALMENTE las Resoluciones 310642006000067 de 5 de junio de 2006 y 3106620007000047 de 29 de mayo de 2007, que sancionaron a la actora por devolución improcedente.

A título de restablecimiento del derecho, se declara que sólo procede la devolución de \$352.045.000 y que, en consecuencia, la demandante debe reintegrar \$161.109.000, más los intereses moratorios correspondientes, incrementados en un 50%, los cuales deberán calcularse desde el 2 de julio de 2002, conforme a lo explicado en la parte considerativa de esta providencia.

SEGUNDO: Reconócese personería al abogado Antonio Moyano Salamanca como apoderado de la DIAN, en los términos del poder que aparece en el folio 340.

⁶ Folios 140-141, c. 1.

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ

