

DEVOLUCION – Término para efectuarla / SANCION POR COMPENSACION IMPROCEDENTE – Al modificarse el acto que contenía el saldo a favor la sanción debe disminuirse. procedimiento / INTERESES MORATORIOS EN SANCION POR DEVOLUCION IMPROCEDENTE – Se causan a partir del momento en que se hace exigible la obligación / SANCION POR INEXACTUTUD – No genera intereses de mora por no haberlo previsto la norma / PRINCIPIO DE EQUIDAD – Aplicación a la liquidación de intereses moratorios en la devolución improcedente

De conformidad con el artículo 855 del E. T., la administración de impuestos debe devolver, previa las compensaciones a que haya lugar, los saldos a favor originados en los impuestos sobre la renta y complementarios y sobre las ventas dentro de los treinta días siguientes a la fecha de la solicitud de devolución presentada oportunamente y en debida forma. Este término también se aplica para la devolución de impuestos pagados y no causados o pagados en exceso. Como la sanción por compensación improcedente que se impuso a Carbones del Cerrejón LLC se apoyó en actos oficiales que, como se acaba de precisar, fueron anulados parcialmente por esta Corporación, es evidente que hay razón para reliquidar la sanción, con fundamento en la sentencia proferida por la Sala pues, al modificarse el acto administrativo que disminuyó el saldo a favor, es procedente la práctica de una nueva liquidación de la sanción, por la suma que fue compensada en exceso. Sobre el particular la Sala reitera que, conforme con el artículo 670 del E.T., para que se tipifique la sanción por devolución y/o compensación improcedente, 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. 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. 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 obligación , la Sala considera que por equidad, no es pertinente liquidar 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 compensación. Por lo tanto, los intereses se liquidarán a partir de la fecha de la compensación del exceso del saldo a favor y hasta la fecha en que la actora efectivamente reintegre la suma que le corresponde reintegrar.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 855 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 634

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCION CUARTA

Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

Bogotá, D.C., Dieciocho (18) de agosto de dos mil once (2011)

Radicación número: 25000-23-27-000-2008-00050-01(17599)

Actor: CARBONES DEL CERREJON LLC

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Se decide el Recurso de Apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 4 de diciembre de 2008, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B" que negó las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES PROCESALES

LA DEMANDA

La Sociedad Carbones del Cerrejón LLC, mediante apoderada judicial, en ejercicio de la Acción de Nulidad y Restablecimiento del Derecho, demandó los siguientes actos administrativos:

- Resolución Sanción N° 310642006000191 del 20 de marzo de 2007, proferida por la División de Liquidación, que impuso una sanción por compensación improcedente.
- Resolución N° 310662007000012 del 26 de octubre de 2007, expedida por la División Jurídica Tributaria, que resolvió el Recurso de Reconsideración interpuesto contra la Resolución No. 310642006000191.

A título de restablecimiento del derecho, pidió que se declarara en firme la compensación realizada con el saldo a favor presentado por Carbones del Cerrejón en la declaración de ventas por el quinto bimestre del año gravable 2003.

Que, en caso de que no prosperen las pretensiones de la demanda o de que prosperen parcialmente, se suprima de la base de cálculo del valor que se ordena reintegrar; la suma de \$198.547.000, correspondiente a la sanción por inexactitud determinada en la resolución Recurso de Reconsideración que modificó la resolución N° 310662007000015 del 30 de agosto de 2007 y, así mismo, que se calculen los intereses desde el 4 de septiembre de 2006, fecha en la que se notificó la Liquidación Oficial de Revisión N° 310642006000110 que inicialmente impuso la referida sanción y se limite el monto de los intereses.

La sociedad demandante invocó como normas vulneradas las siguientes:

- Constitución Política: Artículos 3, 29, 95 y 123.
- Estatuto Tributario: Artículo 683, 670.

El concepto de violación lo sustentó de la siguiente manera¹:

La demandante alegó que la DIAN no actuó conforme a lo establecido en el ordenamiento jurídico al expedir los actos demandados, pues éstos desconocieron los artículos 3, 95 y 123 de la Constitución Política, que establecen el principio de legalidad.

Dijo que también se desconoció el debido proceso, en cuanto se impuso una sanción basada en un hecho no cierto, porque Carbones del Cerrejón, en la declaración de ventas del quinto bimestre del 2003, no omitió ingresos gravados ni dejó de causar o declarar IVA alguno.

En cuanto a la forma en que se liquidó la sanción demandada, adujo que es improcedente, toda vez que se calculó con el valor de la sanción por inexactitud, cuya existencia surgió con ocasión de la Liquidación Oficial de Revisión y no antes.

Dijo que, en el evento en que se confirme la sanción impuesta, para determinar la fecha desde la que deben calcularse los intereses moratorios aumentados en un 50% *“debe considerarse el hecho de que en el momento en que solicitó y obtuvo la compensación (31 de marzo de 2004) ella era procedente, pues se basaba en una declaración de ventas que gozaba de presunción de veracidad y que no había sido objeto de ningún cuestionamiento o modificación. Luego no es factible imponer una sanción cuyos efectos se retrotraigan al momento de la devolución, pues la supuesta improcedencia únicamente se habría generado 2 años y 5 meses después, en la fecha en que se notificó la liquidación oficial (4 de septiembre de 2006)”*.

Consideró, por último, que en caso que se confirme la sanción, el acto debe disponer que el interés moratorio incrementado en el 50% está limitado al interés máximo de usura vigente en el momento del pago.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN**, mediante apoderada judicial, contestó la demanda² en los siguientes términos:

Sostuvo que contrario a lo indicado por la demandante, el Ente Fiscal aplicó correctamente la norma señalada como violada.

Que los actos administrativos demandados fueron expedidos al amparo del artículo 670 del E.T.

Que, por consiguiente, no se puede afirmar que se violaron normas de carácter constitucional o legal, toda vez que la misma Constitución avaló la aplicación de la legislación tributaria.

¹ Fls. 8 a 10.

² Fls. 97 a 105.

Indicó que el legislador en el artículo 670 del Estatuto Tributario estableció claramente el supuesto de hecho que da lugar a la improcedencia de la sanción por inexactitud y sostuvo que dicha sanción sólo se encontraba sujeta a que se hubiera practicado la Liquidación Oficial de Revisión y no a que ésta última se encontrara en firme.

Manifestó que la demanda ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo contra el acto que impuso la sanción y la resolución que la confirmó, no limita al funcionario para expedir los actos de imposición de la sanción en el término previamente determinado.

Aseguró que existe independencia de los procesos, pues, mientras uno trata sobre la determinación del gravamen, el otro se refiere a la imposición de una sanción por devolución y/o imputación improcedente. Que si bien se pueden mezclar, coexiste la independencia de los mismos, según la legislación tributaria y la posición jurisprudencial.

Indicó que los hechos que generan cada una de las sanciones son distintos y que, por eso, no es cierto, como lo afirmó la parte actora, que se le impuso doble sanción por el mismo hecho.

Transcribió apartes de jurisprudencia de la Corte Constitucional³ y concluyó que el reintegro de las sumas devueltas, compensadas o imputadas indebidamente es legítimo. Que, de lo contrario, el contribuyente se beneficiaría a expensas del erario, razón por la que el legislador busca proteger las arcas públicas y sancionar a quien generó una devolución, compensación o imputación improcedente de un saldo a favor.

Dijo que la base tomada en los actos sancionatorios demandados se encuentra totalmente ajustada a lo dispuesto en el procedimiento señalado en el inciso 2° del artículo 670 del Estatuto Tributario.

Adujo, además, que el artículo en mención no exige la firmeza de la liquidación oficial para imponer la sanción por devolución y/o compensación improcedente, como lo considera la apoderada del actor. Que, en consecuencia, la Administración puede exigir el reintegro del valor de la determinación de la sanción de inexactitud, sin que se haya resuelto lo referente a la liquidación oficial ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo.

Respecto de los intereses, manifestó que se generan a partir del momento en que la Administración devolvió el valor del saldo a favor que declaró el contribuyente.

Finalmente, solicitó que se denieguen las súplicas de la demanda y se mantengan los actos demandados sin modificación alguna, toda vez que fueron expedidos con base en las normas tributarias, lo que indica que no se incurrió en la violación que invoca el actor.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, en sentencia del 04 de diciembre de 2008, negó las pretensiones de la demanda.

El Tribunal fundamentó su decisión en las siguientes consideraciones:

³ Corte Constitucional. Sentencia C-075 del 3 de Febrero De 2004. M.P. doctor Jaime Córdoba Triviño

La Administración Especial de Grandes Contribuyentes de Bogotá estaba facultada para imponer la sanción por devolución y/o compensación improcedente mientras se encuentra vigente la discusión ante la Jurisdicción Contencioso Administrativa de la Liquidación Oficial de Revisión que modificó el saldo a favor cuyo reintegro se exige, ya que, en el preciso momento en que se resolvió el Recurso de Reconsideración, sobrevino con ello la obligatoriedad, exigibilidad y la aplicación de su contenido.

Se refirió a la independencia que existe entre el proceso sancionatorio y el relacionado con la determinación oficial de impuesto y, afirmó que lo único que sujeta el inicio del proceso correspondiente a la imposición de sanción por devolución y/o compensación improcedente es la notificación de la liquidación oficial de impuesto.

Señaló, además, que la base tomada por la Administración para imponer la sanción corresponde a la prevista por la ley, toda vez que, como lo estableció la Dirección de Impuestos, los intereses se causan sobre el valor (\$322.639.000) que resulta de la diferencia entre la suma (\$3.643.497.000) liquidada como saldo a favor en el denuncia privado y la suma determinada como saldo a favor (\$3.320.858.000) en la resolución del Recurso de Reconsideración contra la Liquidación Oficial de Revisión.

En relación con la fecha en que se causan los intereses moratorios, sostuvo que se deben causar desde la fecha en que la compensación surtió efectos, es decir, desde que las deudas coexistieron por reunir los requisitos para la compensación hasta la fecha de su reintegro y no desde la fecha en que se notificó la liquidación oficial que modificó el saldo a favor compensado.

En cuanto a los intereses de mora aplicables, dijo que deben ser incrementados en un 50% conforme al artículo 635 del E.T.

Por último, el Tribunal indicó que como no se desvirtuó la legalidad de los actos demandados, debían desestimarse las pretensiones de la demanda.

Salvamento de Voto

El doctor Fabio O. Castiblanco Calixto salvó el voto.

Manifestó que la decisión del presente proceso depende directa e indirectamente de la que se tome en el proceso N° 2007-0257-01 en el que se demandaron en Acción de Nulidad y Restablecimiento del Derecho los actos que modifican la declaración del impuesto sobre las ventas por el 5° bimestre del año gravable 2003.

Adujo, además, que la sentencia debe ser la consecuencia de lo que se decida en el proceso en mención, toda vez que, si aquellos actos se anulan, la consecuencia necesaria es la firmeza de la declaración de ventas y, por consiguiente, lo que se discute en este proceso sería nulo.

Por último, advirtió que la Sala pudo acumular los dos procesos y, así, evitar posibles decisiones contradictorias, pero no lo hizo.

APELACIÓN

La parte demandante interpuso Recurso de Apelación⁴ contra el anterior fallo.

Reiteró los argumentos expuestos en la demanda e hizo alusión a la falta de firmeza de los actos, debido a que los demandó en Acción de Nulidad y Restablecimiento del Derecho, fallo que se encuentra pendiente de resolverse en segunda instancia.

Respecto de la firmeza de los actos atacados, manifestó que, contrario a lo expuesto por el Tribunal, la resolución que desató el Recurso de Reconsideración no le otorgó firmeza a la Liquidación Oficial de Revisión. En sustento de lo anterior, se refirió a la excepción prevista para los artículos 64 y 66 del C.C.A., sobre el momento en que adquieren firmeza los actos administrativos una vez se haya decidido en forma definitiva los Recursos o las acciones de nulidad y restablecimiento del derecho que se interpusieron.

Citó jurisprudencia de la Corporación⁵ y de la Corte Constitucional⁶ y concluyó que los actos demandados sólo quedan en firme una vez se haya proferido decisión definitiva que ponga fin a la Acción de Nulidad y Restablecimiento del Derecho promovida.

Sobre la invalidez de la inclusión de la sanción por inexactitud como parte de la base para determinar la sanción por improcedencia de la devolución y/o compensación, manifestó que las sumas devueltas o compensadas en exceso no son otras que aquellas que al momento de la compensación y/o devolución no eran procedentes.

Dijo que como las sanciones no pueden aplicarse en forma retroactiva si no que nacen con el acto que las impone, no puede decirse válidamente que las mismas existían desde el momento en que se presentó la declaración o desde el momento en que se devolvió o compensó el saldo a favor. Que, en consecuencia, las sumas devueltas o compensadas en exceso de que trata el artículo 670 del ET, sobre las cuales se aplican los intereses moratorios aumentados en un 50%, no son otras que las que corresponden a los mayores impuestos o retenciones determinadas en el acto de liquidación oficial, sin incluir en ningún caso las sanciones conexas.

Insistió en la improcedencia de la inclusión de la sanción por inexactitud como parte de la base de liquidación de la sanción que se discute.

En relación con los límites de los intereses de mora, insistió en que el incremento en el 50% se debe limitar, como máximo, al interés de usura que rija en el momento del pago, de manera que no se genere una carga excesivamente onerosa que sobrepase el máximo permitido legalmente.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La DIAN reiteró los argumentos expuestos en el escrito de contestación y agregó:

⁴ Fls. 165-169.

⁵ Consejo de Estado. Sección Primera. Sentencia del 27 de septiembre de 2001. Expediente No. 6617. Demandante: MAPFRE Seguros Generales de Colombia S.A. C.P. doctor Manuel Santiago Urueta.

⁶ Corte Constitucional. Sentencia del 13 de agosto de 2004. Expediente No T-871534. Demandante: Empresa de Energía del Pacífico M.P. doctor Rodrigo Uprimny Yepes.

Que existe independencia de procesos, pues uno tiene que ver con la liquidación de revisión mediante la que se determinó el saldo a favor y, el otro, muy diferente, con el proceso sancionatorio por devolución y/o compensación improcedente.

Que fue la misma ley la que fijó la sanción y el tipo de interés que el administrado debía pagar y señaló como una de las conductas que dan lugar a la aplicación de la sanción, el proceso de determinación oficial del tributo, mediante el que se modifica o rechaza el saldo a favor imputado por el contribuyente, en cuyo caso se exige el reintegro de las sumas erróneamente solicitadas junto con los intereses moratorios causados, desde la fecha de la resolución que las reconoció y hasta que sean reintegradas en su totalidad.

Resaltó, el inciso tercero del artículo 863 del E.T, que obliga a la Administración Tributaria a cancelar intereses moratorios, a partir del vencimiento del término para devolver los dineros solicitados por los contribuyentes y hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación, lo que implica que el contribuyente deba pagarlos desde la fecha en que recibió el saldo a favor, mediante la compensación o la devolución.

Por último, solicitó que se confirmara la sentencia de primera instancia y se declarara la legalidad de los actos administrativos acusados por el demandante.

El demandante reiteró los argumentos expuestos en la demanda y en la Apelación y, además, insistió en que la sanción por inexactitud no puede ser objeto de la aplicación de los intereses moratorios aumentados de que trata el artículo 670 del ET., no se puede aplicar de manera retroactiva, con posterioridad a la declaración de ventas en la que se liquidó el saldo a favor modificado e, incluso, con posterioridad a la obtención de la devolución o compensación de dicho saldo.

Finalmente, reiteró las pretensiones de la demanda.

El Ministerio Público no rindió concepto en esta instancia.

CONSIDERACIONES

De acuerdo con el Recurso de Apelación de la parte demandante, la Sala debe determinar si la parte actora debe reintegrar la suma de \$330.424.000, suma que le fuera devuelta a la Sociedad Carbones del Cerrejón, por concepto del saldo a favor originado en la declaración privada del impuesto sobre las ventas correspondiente al quinto bimestre del año gravable de 2003. Así mismo, si la parte actora debe pagar intereses moratorios incrementados en un 50%.

Para el efecto, la Sala destaca los siguientes hechos probados:

Que el 11 de noviembre de 2003, Carbones del Cerrejón presentó la declaración del impuesto sobre las ventas por el quinto bimestre del año gravable 2003, en la que determinó un saldo a favor de \$3.643.497.000⁷.

⁷ Folio 4 c.p.

Que el 19 de febrero de 2004, la contribuyente presentó solicitud de devolución o compensación del referido saldo a favor.

Que el saldo a favor pedido fue concedido mediante resolución No. 608-0370 del 31 de marzo de 2004.

Que el 24 de noviembre de 2005, la Administración de impuestos expidió el Requerimiento Especial No. 310632005000148, en el que se propuso:

- Rechazar impuestos descontables por valor de \$48.198.000 porque correspondían a gastos en bienes y servicios que no estaban directamente destinados a la actividad productora de renta.
- Rechazar \$2.994.000 de impuestos descontables originados en operaciones con no domiciliados o no residentes en el país, porque el contrato no se aportó o se aportó por fuera de la vigencia.
- Gravar a la tarifa general del IVA los ingresos obtenidos de Petrobras Internacional S.A., por valor de \$474.340.356, porque eran pagos de regalías, concepto que está gravado con IVA.
- Imponer una sanción por inexactitud por valor de \$203.338.000, correspondiente al 160% del menor saldo a favor determinado de conformidad con las adiciones y rechazos propuestos.

Que, en la oportunidad, la parte actora respondió el Requerimiento Especial expedido por la entidad.

Que el 31 de agosto de 2006, la División de Liquidación de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales notificó a la contribuyente la Liquidación de Revisión No. 310642006000110, en la que confirmó las glosas propuestas en el requerimiento⁸.

Que contra esa liquidación, Carbones del Cerrejón presentó Recurso de Reconsideración.

Que el 30 de agosto de 2007, la División Jurídica resolvió el Recurso de Reconsideración interpuesto, mediante la Resolución No. 310662007000015 que modificó la liquidación recurrida, así:

- Aceptó las objeciones propuestas en relación con la glosa de \$2.994.000, que pretendía el rechazo de impuestos descontables originados en operaciones con no domiciliados o no residentes en el país, así como en relación con la correspondiente sanción por inexactitud.
- Confirmó la glosa relacionada con el rechazo de impuestos descontables por valor de \$48.198.000.
- Confirmó la glosa relacionada por la adición de ingresos gravados por valor de \$474.340.000.
- Confirmó parcialmente la sanción por inexactitud y la determinó en la suma de \$198.547.000.
- El saldo a favor lo reliquidó y lo estableció en \$3.519.405.000

⁸ Folio 5 c.a.

Que, en la oportunidad, la demandante presentó demanda de Nulidad y Restablecimiento del Derecho contra la Liquidación Oficial de Revisión y el Recurso de Reconsideración interpuesto contra esta.

Que con fundamento en ese requerimiento, la Administración expidió el pliego de cargos No. 310632006000140 del 7 de noviembre de 2010, en el que propuso la sanción por compensación o devolución improcedente del saldo a favor de la contribuyente, con fundamento en el artículo 670 del E.T., porque en el proceso de determinación del impuesto se modificó el saldo a favor.

Que el Cerrejón respondió al pliego de cargos. Que en la respuesta manifestó que la sanción por devolución y/o compensación improcedente era impertinente, toda vez que la liquidación oficial aún no se encontraba en firme⁹.

Que el 20 de marzo de 2007, la División de Liquidación de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales expidió la Resolución No. 310642006000191 en la que impuso sanción por compensación y/o devolución improcedente, en la que ordenó el reintegro de la suma de \$330.424.000, más los intereses moratorios aumentados en un 50%¹⁰.

Que el 19 de abril de 2007, Carbones del Cerrejón interpuso Recurso de Reconsideración contra la resolución sanción No. 310642006000191 y, mediante Resolución Recurso de Reconsideración No. 310662007000012, la Administración modificó el acto recurrido y, ordenó el reintegro de la suma de \$322.639.000, más los intereses moratorios aumentados en un 50%¹¹.

Que la contribuyente demandó la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642006000110 y la Resolución N° 310662007000015, acción de la que conoció esta Corporación.

Que mediante sentencia del 5 de mayo de 2011¹², esta Sección resolvió, en segunda instancia, la Acción de Nulidad y Restablecimiento del Derecho incoada contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642006000110 y la Resolución N° 310662007000015, y en la parte resolutive dispuso:

“PRIMERO: REVÓCASE la sentencia apelada. En su lugar, se dispone:

DECLÁRASE la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión N° 310642006000110 del 31 de agosto de 2006 y de la Resolución N° 310662007000015 del 30 de agosto de 2007, mediante las que se modificó la declaración del IVA del quinto bimestre de 2003,

A título de restablecimiento del derecho, se fija como nueva liquidación del impuesto sobre las ventas del quinto bimestre de 2003, la prevista en la parte considerativa de esta sentencia.

SEGUNDO: RECONÓCESE personería al Doctor Antonio Moyano

⁹ Folios 25 a 27 c.a.

¹⁰ Folios 129-138 c.a.

¹¹ Folios 172-186 c.a.

¹² CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Consejera ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ. Bogotá D.C. cinco (5) de mayo de dos mil once (2011). Radicación número: 25000232700020079025701 (17361). Actor: Carbones del Cerrejón LLC. Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES.

Salamanca, como apoderado de la DIAN”.

Conforme con la liquidación que obra en la parte considerativa de la sentencia, el saldo a favor se reliquidó y se estableció en \$3.620.300.000. Se impuso sanción por inexactitud de \$37.115.000, para un total de saldo a favor de \$3.583.185.000.

Conforme con estos hechos probados la Sala procede a decidir:

De conformidad con el artículo 855 del E. T., la administración de impuestos debe devolver, previa las compensaciones a que haya lugar, los saldos a favor originados en los impuestos sobre la renta y complementarios y sobre las ventas dentro de los treinta días siguientes a la fecha de la solicitud de devolución presentada oportunamente y en debida forma. Este término también se aplica para la devolución de impuestos pagados y no causados o pagados en exceso.

En el caso concreto está probado que la demandante presentó la declaración del quinto bimestre del impuesto sobre las ventas por el año gravable de 2003, en la que registró un saldo a favor por la suma de \$3.643.497.000. Esa declaración fue objeto de Liquidación Oficial de Revisión por parte de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales y, a su vez, la liquidación oficial y la resolución que la confirmó fueron estudiadas por esta Corporación, cuya decisión culminó con la nulidad parcial de esos actos administrativos.

Observa la Sala que el motivo fundamental que tuvo la Administración para exigir, mediante la resolución sanción, cuya legalidad ahora se estudia, el reintegro de la suma de \$322'639.000¹³, compensada por concepto del saldo a favor del impuesto a las ventas por el quinto bimestre del año gravable 2003, fue la práctica de la Liquidación de Revisión No. 310642006000110 del 31 de agosto del año 2006 y de la Resolución No. 310662007000015 del 30 de agosto de 2007, mediante las que se modificó la declaración privada de la contribuyente, y se fijó como saldo a favor la suma de \$3.519.405.000. Se impuso sanción por inexactitud de \$198.547.000. Para un total de saldo a favor de \$3.320.858.000

La Liquidación de Revisión No. 310642006000110 del 31 de agosto del año 2006 y la Resolución No. 310662007000015 del 30 de agosto de 2007, como se dijo, fueron declaradas parcialmente nulas por esta Sección en sentencia del 5 de mayo de 2011.

En dicha sentencia se aceptaron impuestos descontables por \$25.001.468 y se levantó la sanción por inexactitud impuesta en relación con dicho valor. Así mismo, se adicionaron a los ingresos brutos por operaciones excluidas la suma de \$474.340.356, suma que se restó de los ingresos brutos por operaciones gravadas de la contribuyente.

En consecuencia, la liquidación privada presentada por la contribuyente y el saldo a favor declarado y efectivamente devuelto, quedó así:

CONCEPTO	R G	DECLAR ACIÓN PRIVAD A	LIQUIDA CIÓN RECURS O DIAN	LIQUIDA CIÓN C. DE E.
-----------------	----------------	--	---	--------------------------------------

¹³ Esa cifra resulta de restar el total saldo a favor liquidado por la parte actora en su denuncia privado (\$3.643.497.000), el total saldo a favor liquidado por la DIAN (3.320.858.000)

INGRESOS BRUTOS POR OPERACIONES EXCLUIDAS Y NO GRAVADAS	49	2.837.21 1.000	2.362.87 1.000	2.837.211 .000
INGRESOS POR OPERACIONES GRAVADAS	50	251.725. 000	726.065. 000	251.725.0 00
IMPUESTO GENERADO POR OPERACIONES GRAVADAS	64	71.332.0 00	147.226. 000	71.332.00 0
TOTAL IMPUESTO DESCONTABLE	67	3.714.82 9.000	3.666.63 1.000	3.691.632 .000
SALDO A FAVOR DEL PERIODO FISCAL	69	3.643.49 7.000	3.519.40 5.000	3.620.300 .000
SANCIONES	72	0	198.547. 000	37.115.00 0
O TOTAL SALDO A FAVOR	74	3.643.49 7.000	3.320.85 8.000	3.583.185 .000

Sanción por inexactitud

Total saldo a favor liq. Privada	3.643.497.000
Menos: saldo a favor C. de Estado	3.620.300.000
Base sanción	23.197.000
Por: porcentaje arto 647 E. T.	160%

**Total sanción por inexactitud
37.115.000**

Como la sanción por compensación improcedente que se impuso a Carbones del Cerrejón LLC se apoyó en actos oficiales que, como se acaba de precisar, fueron anulados parcialmente por esta Corporación, es evidente que hay razón para reliquidar la sanción, con fundamento en la sentencia proferida por la Sala pues, al modificarse el acto administrativo que disminuyó el saldo a favor, es procedente la práctica de una nueva liquidación de la sanción, por la suma que fue compensada en exceso, por la siguiente suma:

Saldo a favor Liquidación Privada	Saldo a favor C. de E.	Monto a reintegrar
\$3.643.497.000	\$3.583.185.000	\$60.312.000

Ahora bien, como pretensión subsidiaria, la parte actora solicitó que se suprima de la base de cálculo del valor que se ordena reintegrar; la suma de \$198.547.000, correspondiente a la sanción por inexactitud determinada en la resolución Recurso de Reconsideración que modificó la resolución N° 310662007000015 del 30 de agosto de 2007 y, así mismo, que se calculen los intereses desde el 4 de septiembre de 2006, fecha en la que se notificó la Liquidación Oficial de Revisión N° 310642006000110 que inicialmente impuso la referida sanción y se limite el monto de los intereses.

Sobre el particular la Sala reitera¹⁴ que, conforme con el artículo 670 del E.T., para que se tipifique la sanción por devolución y/o compensación improcedente, la

¹⁴ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Bogotá, D.C., diez (10) de febrero de dos mil once (2011). Radicación:

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 parte actora, la obligación se hace exigible a partir del 4 de septiembre de 2006, fecha en la que se le notificó la Liquidación Oficial de Revisión N° 10642006000110.

La Sala considera que como el valor a reintegrar se exige para cubrir el mayor valor del impuesto que se determinó mediante la liquidación oficial o mediante la 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 sumas 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 Liquidación Oficial de Revisión, por cuanto, a esa fecha, el contribuyente ya se ha beneficiado de la compensación¹⁵ 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 compensación. De tal manera que, sólo cuando el contribuyente reintegre el monto que la DIAN le compensó 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)

250002327000200500073-01. No Interno: 17909. Demandante: INDUSTRIAS POWER ELECTRIC S.A. EN LIQUIDACIÓN.
Demandado: U.A.E. DIAN.

¹⁵ El saldo a favor pedido fue concedido mediante resolución No. 608-0370 del 31 de marzo de 2004.

De ahí 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 o compensar como saldo a favor de una suma ya devuelta o compensada, 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.

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 Sala¹⁶ también ha dicho que la sanción por devolución improcedente, en estricto sentido, corresponde al **incremento** del 50% de los intereses moratorios que corresponda liquidar. Por eso, 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.

En ese contexto, conforme se precisó anteriormente, en el acervo probatorio obra la sentencia del 5 de mayo de 2011, proferida por la sección, que le reliquidó a la parte actora el denunciado del impuesto sobre las ventas, por el quinto Bimestre de 2003.

Conforme con la liquidación que hizo la Sala, se le determinó a la actora un nuevo saldo a favor de \$3.620.300.000, respecto de los \$3.643.497.000 que se había determinado el actor en la declaración privada. El mayor impuesto, entonces, corresponde la suma de \$23.197.000. 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 obligación¹⁷, la Sala considera que por equidad, no es pertinente liquidar

¹⁶ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN 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: DIRECCIÓN 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)

¹⁷ El Decreto 3258 de 2002 estableció para los responsables del régimen común del impuesto sobre las ventas, como plazo de vencimiento para pagar el impuesto de ventas, por el quinto bimestre del año 2003, según el último dígito del NIT de Carbones del Cerrejón LLC: el 13 de noviembre de 2003.

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 compensación. Por lo tanto, los intereses se liquidarán a partir de la fecha de la compensación del exceso del saldo a favor y hasta la fecha en que la actora efectivamente reintegre la suma que le corresponde reintegrar¹⁸.

Por tanto, la Sala revocará 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,

F A L L A

REVÓCASE la sentencia dictada por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca el 04 de diciembre de 2008 que negó la nulidad de las Resoluciones N° 310642006000191 del 20 de marzo de 2007, proferida por la División de Liquidación, que impuso una sanción por compensación improcedente y N° 310662007000012 del 26 de octubre de 2007, expedida por la División Jurídica Tributaria, que resolvió el Recurso de Reconsideración interpuesto contra la Resolución No. 310642006000191.

En su lugar dispone:

PRIMERO. DECLÁRASE LA NULIDAD PARCIAL de la Resolución No. 310642006000191 del 20 de marzo de 2007 y de la Resolución No. 310662007000012 del 26 de octubre de 2007, proferidas por la Administración Especial de Impuestos Nacionales de los Grandes Contribuyentes de Bogotá.

SEGUNDO. *A título de restablecimiento del derecho se declara que La Empresa Carbones del Cerrejón LLC está obligada a:*

- *Reintegrar la suma de sesenta millones trescientos doce mil pesos moneda legal (\$60.312.000)*
- *Pagar los intereses moratorios que correspondan sobre la diferencia entre el saldo a favor declarado y el saldo a favor liquidado por el Consejo de Estado, sin la sanción por inexactitud.¹⁹ La DIAN deberá liquidar los intereses a partir del 31 de marzo de 2004, fecha en que se efectuó la compensación en exceso del saldo a favor declarado y hasta el día en que reintegre las sumas debidas, a la tasa que corresponda.*
- *Pagar un incremento del 50% de los intereses liquidados conforme las condiciones previstas en la parte considerativa de la sentencia, a título de sanción por devolución improcedente.*

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

¹⁸ El monto a reintegrar asciende a \$60.312.000 que resultan de la diferencia entre el saldo a favor devuelto mediante No. 608-0370 del 31 de marzo de 2004 (\$3.643.497.000) y saldo a favor liquidado en la sentencia del 5 de mayo de 2011 de la Sección 4ª del Consejo de Estado (\$3.583.185.000).

El monto sobre el que se deben liquidar intereses es de \$23.197.000, cifra que resulta de la diferencia entre el saldo a favor devuelto mediante No. 608-0370 del 31 de marzo de 2004 (\$3.643.497.000) y saldo a favor liquidado en la sentencia del 5 de mayo de 2011 de la Sección 4ª del Consejo de Estado, sin la sanción de inexactitud (\$3.620.300.000)

¹⁹ \$23.197.000

CUARTO. RECONÓCESE personería a la doctora Nidia Amparo Pabón Pérez, como apoderada de la U.A.E. DIAN, en los términos del poder conferido.

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

La anterior providencia se discutió y aprobó en la sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ