

SANCION POR DEVOLUCION IMPROCEDENTE - Término para imponerla / LIQUIDACION OFICIAL DE REVISION - A partir de su notificación empieza el correr el término para imponer la sanción por devolución improcedente / PROCESO SANCIONATORIO - Es autónomo al de determinación del impuesto / EXTEMPORANEIDAD DE LA SANCION - Es causal de nulidad del acto administrativo

En cuanto al término para sancionar, el mismo artículo es preclusivo cuando establece que “ésta sanción deberá imponerse dentro del término de dos años contados a partir de la fecha en que se notifique la liquidación oficial de revisión”. Como se desprende de la misma normativa analizada y lo ha reiterado en diversas oportunidades la Sala, para la imposición de la sanción por devolución y/o compensación improcedente la ley contempla un procedimiento autónomo e independiente del que corresponde a la determinación del impuesto. Teniendo en cuenta dicha premisa, es claro que, mientras el término con que cuenta la administración tributaria para expedir la liquidación oficial que modifica el gravamen declarado, puede ser suspendido, y en consecuencia prorrogado, por diversas circunstancias legales como la inspección tributaria, la notificación de emplazamiento para corregir etc. No sucede lo mismo con la imposición de la sanción por devolución o compensación improcedente, para la cual existe un término único e improrrogable de dos años contados a partir de la notificación de la liquidación oficial de revisión, contenido en el artículo 670 E.T. En este caso, como la liquidación de revisión fue notificada el 3 de junio de 2003, el término máximo para sancionar era el 3 de junio de 2005, luego, al notificar la Resolución Sanción el 28 de julio de 2005, había transcurrido un mes y veinticinco días posteriores a la fecha en que debió efectuarse dicha notificación. Es innegable entonces, que la Resolución Sanción es extemporánea, y por ende, está incurso en la causal de nulidad establecida en el numeral 3° del artículo 730 E.T, tal como lo declaró el a quo.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 670 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 730 NUMERAL 3

ARGUMENTO NUEVO - No vulneran el derecho de defensa / CAUSALES NULIDAD - Término para interponerlas

La demandada al apelar, centra su argumento en el artículo 731 ibídem que fija como término para alegar las nulidades, el de la interposición del recurso o la adición al mismo. Ahora, la actora interpuso el recurso de reconsideración contra la Resolución Sanción el 21 de septiembre de 2005, dentro de la oportunidad legal, y si bien no solicitó la nulidad por haberse notificado fuera de término la sanción, insistió en la extemporaneidad de la liquidación oficial de revisión. La Sala manifiesta su acuerdo con el argumento expuesto por el Ministerio Público respecto a que el cargo sobre la extemporaneidad de la Resolución Sanción no constituye un hecho nuevo, sino una argumentación jurídica diferente respecto de la violación de los principios constitucionales, circunstancia que fue alegada desde el inicio del proceso ya que la demandante tanto en vía gubernativa como en la jurisdiccional ha cuestionado la legalidad de la sanción discutida, y ante la jurisdicción solo esgrime un nuevo argumento de derecho, que no obstaculiza la aplicación de la normativa que corresponde, y que fue vulnerada en su oportunidad por la administración tributaria, lo que hace procedente que se confirme la sentencia apelada.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá D.C, dieciséis (16) de marzo de dos mil once (2011)

Radicación número: 76001-23-31-000-2007-00030-01(18173)

Actor: COLOMBINA S.A.

**Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -
UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL**

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la actora contra la sentencia del 14 de septiembre de 2009, Proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, Sala de decisión N° 8, estimatoria de las súplicas de la demanda, así:

*“Artículo Primero: Declarar la NULIDAD de los siguientes actos: **Resolución Sanción N° 210642005000003 del 25 de julio de 2005 y la Resolución Recurso de Reconsideración N° 210012006000001 del 9 de agosto de 2006**, proferidas por la Administración Local de Impuestos Nacionales de Tuluá, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.*

Artículo Segundo: Como consecuencia de la anterior declaración y a manera de restablecimiento del derecho, se dispone que la actora, sociedad COLOMBINA S.A, con NIT: 890.301.884-5, no está obligada a pagar suma alguna por concepto de los valores consignados en los actos cuya nulidad se declara en ésta providencia.

Artículo Tercero: NEGAR las demás pretensiones de la demanda.”

I- ANTECEDENTES

1- LA DEMANDA.

HECHOS: El 12 de abril de 2000, la actora presentó la declaración de renta y complementarios por el año gravable 1999, en la cual liquidó un saldo a favor de \$2.821.229.000, que le fue reconocido y compensado mediante Resolución N° 050 del 25 de julio de 2000¹.

¹ Folio 17 c.a.

El 3 de junio de 2003, previo requerimiento especial del 3 de septiembre de 2002, la Administración Local de Impuestos Nacionales de Tuluá profirió la Liquidación Oficial de Revisión N° 210642003000003². Contra este acto interpuso el recurso de reconsideración, el cual fue decidido por Resolución N° 210012004000001 el 28 de junio de 2004 en la que se determinó un valor a pagar de \$302.295.000³.

Contra los anteriores actos se interpuso demanda de nulidad y restablecimiento del derecho el 12 de noviembre de 2004⁴.

El 12 de enero de 2005, la Administración profirió a la sociedad el Pliego de Cargos N° 210632005000001, en el que propuso la sanción por devolución y/o compensación improcedente, sanción impuesta el 25 de julio de 2005 mediante Resolución N° 210642005000003⁵, que ordenó reintegrar la cantidad de \$2.821.229.000 más los intereses que correspondan incrementados en un 50%. Este acto fue objeto de recurso de reconsideración, decidido mediante Resolución N° 210012006000001 del 9 de agosto de 2006⁶ confirmatoria del acto impugnado.

1.2 - PRETENSIONES: La actora solicitó declarar la nulidad de la Resolución Sanción por Devolución y/o Compensación improcedente por impuesto sobre la renta del año 1999 y la Resolución que decidió, para confirmar, el recurso de reconsideración.

1.3 - NORMAS VIOLADAS Y CONCEPTO DE LA VIOLACIÓN: Como normas violadas invocó los artículos 2, 29 y 209 de la Constitución Política, y 670, 683 y 730 del Estatuto Tributario.

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

1.3.1. Prejudicialidad: El demandante solicita inicialmente la suspensión del proceso sancionatorio, hasta tanto sea resuelta definitivamente la acción contencioso administrativa incoada contra los actos de determinación del impuesto de renta por el año gravable 1999, la cual fue admitida por el Tribunal del Valle del Cauca el 8 de marzo de 2005, de conformidad con lo dispuesto por el numeral 2° del artículo 170 del C.P.C.

² Folios 15, 16 y 17 c.a.

³ Folios 18 y 19 c.a.

⁴ Folios 24 a 74 c.a.

⁵ Folios 192 a 198 c.a.

⁶ Folios 204 a 210 c.a.

Argumenta que *“La DIAN únicamente puede ejercer la acción de cobro respecto de la sanción por devolución improcedente, cuando quede ejecutoriada la sentencia que profiera la justicia Contenciosa Administrativa respecto de los actos administrativos que modifican la liquidación privada, siempre y cuando, el fallo sea desfavorable al contribuyente”*.

1.3.2. Extemporaneidad de la Notificación de la Resolución Sanción.

Señaló que los incisos 3° y 6° del artículo 670 E.T. disponen que la sanción por devolución y/o compensación improcedente deberá imponerse *“dentro del término de dos años contados a partir de la fecha en que se notifique la liquidación oficial de revisión”*

En el presente caso, la liquidación oficial fue notificada el 3 de junio de 2003, de manera extemporánea por cuanto el plazo para modificar la liquidación privada precluyó el 12 de abril de 2003, y el término máximo para sancionar vencía el 3 de junio de 2005, mientras el acto sancionatorio se notificó el 28 de julio de 2005, fuera del término para sancionar, lo que genera la nulidad establecida por numeral 3° del artículo 730 E.T.

1.3.3. La estructura de la imposición de sanción por devolución improcedente está condicionada a la validez y legalidad del requerimiento especial y de la Liquidación de Revisión.

El actor reitera en este acápite el tema de la prejudicialidad, y para ello incluye en la demanda lo que él denomina un “traslado de cargos”, en el que transcribe el texto completo de la demanda instaurada contra los actos de determinación del tributo por la anualidad discutida.

2- LA CONTESTACIÓN.

La DIAN argumenta su oposición, haciendo inicialmente referencia al cumplimiento del artículo 29 de la Constitución Política por parte de la entidad tributaria, toda vez que los actos administrativos se profirieron mediante hechos probados y dando cumplimiento al artículo 670 E.T, en cuanto a la notificación de la liquidación oficial de revisión.

Además, el artículo 683 E.T. pregona el espíritu de justicia con el cual se profieren los actos de la administración, y el 730 *ibídem* contempla las causales de nulidad, de obligatoria aplicación.

II- LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca aceptó las pretensiones de la demanda.

El *a quo* realiza un análisis detallado del artículo 670 E.T. para precisar que el acto de imposición de la sanción es independiente del proceso de liquidación oficial, pues la Administración es libre de imponerla dentro de los dos años siguientes a la notificación de éste último acto. Cosa diferente es que solo se pueda hacer efectivo el cobro de la sanción una vez definida la situación de la liquidación oficial por el juez administrativo.

Sobre la extemporaneidad en la imposición de la sanción discutida, agrega que, dicho acto administrativo fue notificado fuera de la oportunidad para hacerlo, toda vez que, de acuerdo con la norma citada en el párrafo anterior, únicamente se puede sancionar por devolución y/o compensación improcedente dentro del término de dos años contados a partir de la fecha en que se notifique la liquidación oficial.

En el presente caso, la liquidación de revisión fue notificada el 3 de junio de 2003, por lo que la Administración contaba con un plazo de dos (2) años desde la citada fecha para imponer la sanción a que se refiere el artículo 670 E.T. Luego, al haber sido notificada la Resolución que la contiene, el 28 de julio de 2005, puede colegirse que su expedición fue extemporánea.

Por configurar la extemporaneidad un vicio de ilegalidad de los actos impugnados, procede declarar su nulidad y abstenerse de emitir un pronunciamiento sobre los demás cargos argumentados.

III- EL RECURSO DE APELACIÓN

3.1. SUSTENTACIÓN: La DIAN sustentó el recurso con los siguientes argumentos:

El artículo 730 E.T. estipula las causales de nulidad de los actos de liquidación de impuestos y resolución de recursos. Así mismo el artículo 731 *ib.* ordena que “*Dentro del término señalado para interponer el recurso, deberán alegarse las nulidades del acto impugnado, en el escrito de interposición del recurso o mediante adición del mismo*”.

Manifiesta que, el término para alegar las nulidades procesales es el señalado para recurrir, otorgando la facultad adicional de ampliarlo cuando exista adición del mismo. Por tanto, no puede efectuarse en término diferente.

El contribuyente tuvo la oportunidad de interponer el recurso dentro de los términos que la ley otorga, como en efecto lo hizo. Sin embargo al expresar los motivos de inconformidad, se refiere a la extemporaneidad de la liquidación de revisión, y no al de la Resolución Sanción que se demanda.

El actor no agotó esta inconformidad en la vía gubernativa pudiendo hacerlo, faltando con ello al principio de lealtad procesal, pues no dio oportunidad a la administración de revocar su propio acto, sino que solo alegó dicho vicio en la vía contenciosa. Se trata de un hecho nuevo, el cual no ha sido objeto de controversia entre las partes, y solicitó revocar la sentencia proferida por el *a quo*.

3.2. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN.

La **demandada** reitera que para intentar la demanda ante la jurisdicción, es requisito previo haber agotado la vía gubernativa, lo cual implica la existencia de una discusión previa que el peticionario haya planteado contra el acto administrativo de carácter particular y concreto, por eso, al no haberse discutido la extemporaneidad de la sanción, no ha existido una discusión y, por tal razón, no hay agotamiento de la vía gubernativa.

Además reitera el cumplimiento del término que contempla al artículo 731 E.T. para solicitar la nulidad, con el fin de que la administración tenga la oportunidad de pronunciarse sobre ella.

La demandante no alegó de conclusión en ésta instancia.

IV - CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Procurador Delegado solicita confirmar la sentencia de primera instancia.

Luego de transcribir el artículo 670 E.T, observa que la Sanción por Devolución Improcedente se determina a partir de la existencia de una Liquidación de Revisión y deberá ser impuesta dentro del término de dos años contados a partir del día en que ésta se notifique.

Además, la Administración no podrá iniciar proceso de cobro, hasta tanto no quede ejecutoriada la sentencia definitiva que resuelva el proceso contra los actos de determinación.

Al encontrarse probado que la Liquidación Oficial se notificó el 3 de junio de 2003, y que la Resolución sanción por devolución improcedente fue notificada el 28 de julio de 2005, es evidente la violación del artículo 670 E.T. porque la Administración no dio cumplimiento a las exigencias contempladas en dicha disposición, pues notificó la sanción después de transcurridos dos años contados a partir de la primera.

Considera que la demanda ante la jurisdicción de lo Contencioso Administrativa posibilita que se presenten todos los cargos frente a las irregularidades sustanciales y procedimentales del acto administrativo cuestionado.

El cargo de extemporaneidad del acto sancionatorio no es un hecho nuevo o distinto del alegado ante la Administración, se trata solo de una argumentación jurídica respecto de la violación de los principios constitucionales que rigen la función administrativa, circunstancia que fue alegada desde el inicio del proceso de determinación del tributo. La demandante tanto en la vía gubernativa como en la jurisdiccional ha cuestionado la legalidad de la sanción, y ante la jurisdicción solo presenta un nuevo argumento que también constituye causal de nulidad conforme al artículo 730 E.T. el cual se concreta en extender el debate de extemporaneidad a la notificación de la Resolución Sanción, siempre con la finalidad de obtener la nulidad de los actos acusados.

V- CONSIDERACIONES DE LA SALA

Debe la Sala decidir sobre la legalidad de las Resoluciones por las cuales la DIAN impuso a COLOMBINA S.A. sanción por devolución improcedente del impuesto sobre la renta por el año gravable 1999.

En los términos del recurso de apelación instaurado por la demandada, se debe precisar si es procedente confirmar la sentencia de primera instancia, o dar curso positivo a los argumentos de la apelación y mantener la sanción por devolución y/o compensación improcedente.

Como se evidencia en los antecedentes del proceso, la actora, en la declaración de renta por el año 1999, determinó un saldo a favor de \$2.821.229.000 que le fue compensado en su totalidad el 25 de julio de 2000. El 3 de junio de 2003 se profirió y notificó, la Liquidación Oficial que determinó por dicha anualidad un valor a pagar de \$4.714.185.000, y, con base en esta liquidación, se sancionó por devolución y/o compensación improcedente mediante Resolución del 25 de julio de 2005, notificada el 28 del mismo mes y año, en la cual se ordenó reintegrar la suma compensada, adicionada con los intereses que le correspondan incrementados en un 50%, como lo ordena el artículo 670 E.T.⁷

Ahora, en cuanto al término para sancionar, el mismo artículo es preclusivo cuando establece que ***“ésta sanción deberá imponerse dentro del término de dos años contados a partir de la fecha en que se notifique la liquidación oficial de revisión”***.

Como se desprende de la misma normativa analizada y lo ha reiterado en diversas oportunidades la Sala⁸, para la imposición de la sanción por devolución y/o

⁷ **Artículo 670 E.T. “Sanción por improcedencia de las devoluciones o compensaciones:** Las devoluciones o compensaciones efectuadas de acuerdo con las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios y sobre las ventas, presentadas por los contribuyentes o responsables, no constituyen un reconocimiento definitivo a su favor. Si la Administración Tributaria dentro del proceso de determinación, mediante liquidación oficial rechaza o modifica el saldo a favor objeto de devolución o compensación, deberán reintegrarse las sumas devueltas o compensadas en exceso, más los intereses moratorios que correspondan, aumentados estos últimos en un cincuenta por ciento (50%). **Esta sanción deberá imponerse dentro del término de dos años contados a partir de la fecha en que se notifique la liquidación oficial de revisión.** [...] Para efectos de lo dispuesto en el presente artículo, se dará traslado del pliego de cargos por el término de un mes para responder”

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

compensación improcedente la ley contempla un procedimiento autónomo e independiente del que corresponde a la determinación del impuesto.

Teniendo en cuenta dicha premisa, es claro que, mientras el término con que cuenta la administración tributaria para expedir la liquidación oficial que modifica el gravamen declarado, puede ser suspendido, y en consecuencia prorrogado, por diversas circunstancias legales como la inspección tributaria, la notificación de emplazamiento para corregir etc. No sucede lo mismo con la imposición de la sanción por devolución o compensación improcedente, para la cual existe un término único e improrrogable de dos años contados a partir de la notificación de la liquidación oficial de revisión, contenido en el artículo 670 E.T. En este caso, como la liquidación de revisión fue notificada el 3 de junio de 2003, el término máximo para sancionar era el 3 de junio de 2005, luego, al notificar la Resolución Sanción el 28 de julio de 2005, había transcurrido un mes y veinticinco días posteriores a la fecha en que debió efectuarse dicha notificación.

Es innegable entonces, que la Resolución Sanción es extemporánea, y por ende, está incurso en la causal de nulidad establecida en el numeral 3° del artículo 730 E.T⁹, tal como lo declaró el *a quo*.

La demandada al apelar, centra su argumento en el artículo 731 *ibídem*¹⁰ que fija como término para alegar las nulidades, el de la interposición del recurso o la adición al mismo.

Ahora, la actora interpuso el recurso de reconsideración contra la Resolución Sanción el 21 de septiembre de 2005, dentro de la oportunidad legal, y si bien no solicitó la nulidad por haberse notificado fuera de término la sanción, insistió en la extemporaneidad de la liquidación oficial de revisión.

La Sala manifiesta su acuerdo con el argumento expuesto por el Ministerio Público respecto a que el cargo sobre la extemporaneidad de la Resolución Sanción no constituye un hecho nuevo, sino una argumentación jurídica diferente respecto de la violación de los principios constitucionales, circunstancia que fue alegada desde

⁹ **Artículo 730 E.T. "Causales de Nulidad:** *Los actos de liquidación de impuestos y resolución de recursos proferidos por la Administración Tributaria, son nulos: 3. Cuando no se notifiquen dentro del término legal."*

¹⁰ **Artículo 731 E.T. "Término para alegarlas:** *Dentro del término señalado para interponer el recurso, deberán alegarse las nulidades del acto impugnado, en el escrito de interposición del recurso o mediante adición del mismo"*

el inicio del proceso ya que la demandante tanto en vía gubernativa como en la jurisdiccional ha cuestionado la legalidad de la sanción discutida, y ante la jurisdicción solo esgrime un nuevo argumento de derecho, que no obstaculiza la aplicación de la normativa que corresponde, y que fue vulnerada en su oportunidad por la administración tributaria, lo que hace procedente que se confirme la sentencia apelada.

La decisión anterior exonera a la Sala de avocar el conocimiento de las restantes peticiones consignadas en la demanda.

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

F A L L A:

CONFÍRMASE la sentencia del 14 de septiembre de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que aceptó las pretensiones de la demanda instaurada por COLOMBINA S.A. contra la Resolución Sanción por devolución y/o compensación improcedente correspondiente al impuesto sobre la renta y complementarios año gravable 1999, y la Resolución que la confirmó al decidir el recurso de reconsideración.

RECONÓCESE personería para actuar a nombre de la DIAN al doctor SEBASTIÁN PINILLA MOGOLLÓN, en los términos del poder que obra en el expediente.

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS
Presidenta de la Sección

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ