

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Bogotá D.C., diez (10) de septiembre de dos mil quince (2015)
Radicación: 250002327000201100270 01 [19993]
Actor: CONSORCIO MINERO UNIDO S.A. C.M.U (NIT.800103090-8)
Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN
Sanción por devolución improcedente – IVA- Bimestre 5 del año gravable 2005
Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia de 4 de octubre de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que negó las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES

El 9 de noviembre de 2005, el CONSORCIO MINERO UNIDO S.A. presentó la declaración de IVA por el bimestre 5 del año gravable 2005 y liquidó un saldo a favor de \$5.868.223.000. Por Resolución 11081 de 23 de noviembre de 2005, la DIAN le compensó \$133.613.000 y le devolvió \$5.734.610.000^[1].

Por Liquidación Oficial de Revisión 300642008000085 de 12 de mayo de 2008, la DIAN modificó la declaración privada en mención en el sentido de disminuir el saldo a favor a \$1.303.341.000. Además, impuso una sanción por inexactitud de \$7.303.811.000 y fijó un total saldo a pagar de \$6.000.470.000^[2].

Previo pliego de cargos^[3], mediante Resolución 322412010001207 de 11 de mayo de 2010, la DIAN impuso al CONSORCIO MINERO UNIDO sanción por devolución improcedente, por lo que ordenó el reintegro de \$5.868.223.000, más los intereses de mora, aumentados en un 50%^[4].

Por Resolución 900088 de 27 de mayo de 2011, la DIAN confirmó en reconsideración la sanción impuesta^[5].

DEMANDA

En ejercicio de la acción consagrada en el artículo 85 del C.C.A., CONSORCIO MINERO UNIDO S.A. formuló las siguientes pretensiones:

“**2.1.** Que [...] se anulen los siguientes actos administrativos:

Resolución Sanción Número 322412010001207 del once (11) de mayo de dos mil once (2011) (sic). [...]

Resolución Recurso de Reconsideración Número 900088 de fecha veintisiete (27) de mayo de dos mil once (2011) y notificada a través de edicto desfijado el día veinticuatro (24) de junio de dos mil once (2011). [...]

2.2. Que, como consecuencia, se restablezca a mi representada en la plenitud de sus derechos de conformidad con la acción contenciosa que con esta demanda se interpone y, por tanto, se declare que CMU no está obligada a pagar la sanción por devolución improcedente que la DIAN le ha impuesto.”

Invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículo 29 de la Constitución Política.
- Artículo 485-2 del Estatuto Tributario.
- Artículo 35 del Código Contencioso Administrativo

Como concepto de la violación, la demandante expuso, en síntesis, lo siguiente:
Improcedencia de la sanción porque el saldo a favor que se pidió en devolución es legítimo

Con fundamento en el artículo 485-2 del Estatuto Tributario, en la declaración de IVA del bimestre 5 del año gravable 2005, la actora registró como impuestos descontables, el IVA pagado en la importación de maquinaria. Como el descuento era superior al IVA generado en el periodo se produjo un saldo a favor, que goza de pleno sustento y podía ser devuelto o compensado por la DIAN.

Mediante liquidación oficial de revisión, la DIAN desconoció el saldo a favor, pues impuso unos requisitos que no están previstos en el artículo 485-2 del Estatuto Tributario.

Por lo anterior, la actora pidió la nulidad de los actos de determinación oficial del tributo y aunque el Tribunal no ha dictado sentencia, en un proceso en el que se discutía el mismo asunto por el bimestre 4 de 2005, el Tribunal anuló los actos de determinación oficial del tributo.

En consecuencia, los actos con base en los cuales se determinó la improcedencia de la devolución son nulos, por lo cual la sanción impuesta carece de fundamento.

La DIAN no podía imponer la sanción por devolución improcedente porque no se ha resuelto definitivamente el debate sobre la liquidación del impuesto

La liquidación oficial de revisión con base en la cual se impuso la sanción está cuestionada ante esta jurisdicción. En consecuencia, dicha sanción solo podía imponerse cuando se decida de fondo sobre la legalidad de los actos de determinación oficial del impuesto.

Además, el pliego de cargos está indebidamente motivado porque aun cuando invocó el artículo 670 del Estatuto Tributario como fundamento de la sanción, no la tasó ni fijó los intereses moratorios que pretende cobrar.

La sanción se fundamenta en los actos que modificaron la declaración privada de IVA por el bimestre 5 del año gravable 2005. Como estos actos se hallan demandados ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca (radicado 2009-00218), se solicita que se declare la suspensión del proceso por prejudicialidad y que se profiera sentencia solo cuando se dicte fallo definitivo sobre la nulidad de los actos en mención.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN solicitó negar las pretensiones de la demanda por los argumentos que se resumen a continuación^[6]:

El artículo 670 del Estatuto Tributario, modificado por la Ley 223 de 1995, dispone que las devoluciones o compensaciones efectuadas de acuerdo con las declaraciones de renta o ventas no constituyen un reconocimiento definitivo a favor del contribuyente. Por ello, si la Administración rechaza o modifica el saldo a favor devuelto o compensado, deben reintegrarse las sumas devueltas o compensadas en exceso, más los intereses de mora correspondientes, aumentados en el 50%. Es decir, se configura la sanción prevista en dicha norma.

Para proferir la sanción por devolución improcedente es requisito la notificación previa de la liquidación oficial de revisión que rechace o modifique el saldo a favor determinado en la declaración privada. Por tal

razón, no es impedimento para la Administración iniciar el proceso sancionatorio cuando estén pendientes de decisión el recurso gubernativo o la demanda contra la liquidación oficial de revisión.

El único cuestionamiento de la actora frente a los actos sancionatorios fue que el pliego de cargos está indebidamente motivado porque aparentemente no tasó la sanción. Sin embargo, el artículo 670 del Estatuto Tributario fijó claramente el concepto y el monto de la sanción, que es el reintegro del saldo a favor objeto de devolución, más los intereses de mora, aumentados en un 50%.

En este caso, el pliego de cargos propuso imponer a la demandante la sanción del artículo 670 del Estatuto Tributario. Por ello, propone el reintegro del saldo a favor devuelto o compensado (\$5.868.223.000), más los intereses de mora, aumentados en un 50%, liquidados desde la fecha de la devolución. En consecuencia, el pliego de cargos está debidamente motivado.

La sanción por devolución improcedente es independiente de los actos de modificación del impuesto, pues conforme con el artículo 670 [parágrafo 2] del Estatuto Tributario, la Administración puede imponer la sanción aunque se cuestionen los actos oficiales de liquidación del impuesto. La única limitante es que no puede iniciar proceso de cobro de la sanción hasta tanto se defina la legalidad de dichos actos.

Los actos que modificaron el saldo a favor son legales, pues el beneficio del artículo 485-2 del Estatuto Tributario no es aplicable a los locatarios que, mediante leasing, importen maquinaria industrial. De otra parte, la actora no probó que tenía derecho al beneficio y, además, el descuento solicitado superó ampliamente el impuesto a cargo del periodo, con lo que se demuestra que la solicitud de devolución es totalmente improcedente.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda por las siguientes razones:

En este asunto la actora cuestionó la liquidación oficial de revisión. Sin embargo, dicho cuestionamiento es propio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho contra ese acto de determinación del gravamen, que es previo, independiente y autónomo y, por lo mismo, completamente distinto a la sanción que se impuso en los actos demandados en esta oportunidad.

La DIAN podía imponer la sanción por devolución improcedente aunque esté demandada la liquidación oficial de revisión.

En efecto, el artículo 670 del Estatuto Tributario prevé que las devoluciones y/o compensaciones no constituyen un reconocimiento definitivo a favor del contribuyente, por lo cual mediante liquidación oficial de revisión la Administración puede modificar el saldo a favor declarado.

La determinación de un menor saldo a favor en la liquidación oficial de revisión implica que el contribuyente solo tiene derecho a solicitar la devolución del nuevo saldo. En consecuencia, cualquier exceso que haya sido devuelto o compensado es improcedente y debe ser reintegrado, por lo cual es indiferente el origen de la disminución^[7].

El artículo 670 [parágrafo 2] del Estatuto Tributario consagra explícitamente la independencia de los procedimientos de determinación del impuesto y sancionatorio. La actuación de la Administración para ordenar la devolución es previa e independiente del proceso de determinación del tributo y solo constituye un reconocimiento definitivo cuando se acredite que procede esa devolución como consecuencia de la determinación oficial del impuesto^[8].

A su vez, la Sección Cuarta del Consejo de Estado ha precisado que aunque los procesos de determinación oficial del tributo y sancionatorio son autónomos, el primero tiene efectos en el segundo^[9]. Lo anterior, con fundamento en el artículo 670 [parágrafo 2] del Estatuto Tributario en concordancia con el artículo 829 numeral 2 de la misma normativa, pues si la liquidación oficial de revisión que genera la

imposición de la sanción es demandada, la DIAN no puede iniciar el proceso de cobro hasta tanto esta jurisdicción profiera una decisión definitiva.

Por lo anterior, no asiste razón a la actora, pues a pesar de que la liquidación oficial de revisión que modificó la declaración privada por el periodo en discusión no está en firme, la DIAN podía imponer la sanción. De no ser así, la DIAN tendría que esperar la decisión de la Jurisdicción y podría perder la oportunidad de imponer la sanción dentro del término previsto en el artículo 670 del Estatuto Tributario.

En consecuencia, es indiferente que la liquidación oficial de revisión se anule en primera instancia, pues si se revoca en segunda instancia resulta procedente la sanción y si se confirma, opera el decaimiento. No obstante, la posibilidad de anulación del acto de determinación oficial del tributo, cuya consecuencia es el decaimiento del acto sancionatorio, no es impedimento para continuar con el proceso sancionatorio, que, se insiste, es autónomo e independiente.

No existe indebida motivación del pliego de cargos porque en dicho acto se precisaron las razones de la decisión, es decir, las faltas en que supuestamente incurrió la demandante. Además, la sanción se impuso de acuerdo con dicho pliego¹⁰.

RECURSO DE APELACIÓN

La demandante interpuso recurso de apelación con los argumentos que a continuación se sintetizan¹¹:

La sentencia está indebidamente motivada porque se refirió a otro actor: la DISTRIBUIDORA DE PAPELES S.A.

No hay lugar a la imposición de la sanción porque no se ha dictado sentencia definitiva en el proceso contra la liquidación oficial de revisión que modificó la declaración de IVA por el bimestre 5 del año gravable 2005.

El a quo se equivoca cuando afirma que la liquidación oficial de revisión es obligatoria hasta cuando se decida su legalidad, pues su firmeza está suspendida precisamente hasta que se decida la legalidad de dicho acto administrativo.

Debe tenerse en cuenta que dentro del proceso 2010-00045 01, en el que se discuten los mismos hechos frente al bimestre 4 del año gravable 2005, se pidió la suspensión del proceso por prejudicialidad y el Tribunal la decretó para tener certeza sobre la procedencia de la sanción.

Aunque los procesos de determinación oficial del tributo y sancionatorio son independientes están relacionados íntimamente, pues el resultado del proceso sancionatorio depende de si en el proceso contra la liquidación oficial de revisión se establece que la declaración privada fue presentada correctamente y, por ende, la devolución es procedente, pues, en ese evento, deben anularse los actos sancionatorios.

El Tribunal debió anular los actos demandados por cuanto al momento de dictar la sentencia ya había anulado en primera instancia la liquidación oficial de revisión que modificó la declaración de IVA presentada por la actora por el bimestre 5 de 2005. Por lo anterior, debe revocarse la sentencia apelada y acceder a las pretensiones de la demanda.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante reiteró los argumentos de la demanda y del recurso de apelación¹².

La demandada reiteró los argumentos de la contestación de la demanda¹³.

El Ministerio Público pidió suspender el proceso por prejudicialidad pues es pertinente esperar el fallo que determine si se mantiene la liquidación oficial de revisión, y, por ende, el rechazo del saldo a favor que imputó (sic) la actora. Lo anterior, porque de esta decisión procede mantener o no la sanción.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide sobre la legalidad de los actos por los cuales la DIAN impuso a la actora sanción por devolución improcedente del saldo a favor de la declaración de IVA del bimestre 5 del año gravable 2005.

Sea lo primero precisar que por auto de Sala Unitaria de 5 de junio de 2015, la Sección Cuarta dispuso no suspender por prejudicialidad este proceso. Lo anterior, porque el 5 de febrero de 2015 la Sala dictó sentencia definitiva en el proceso 2009- 00218-01, en el cual se cuestionó la legalidad de los actos por los cuales la DIAN modificó la declaración de IVA presentada por la actora por el bimestre en discusión.

En la sentencia de 5 de febrero de 2015^[14], la Sala confirmó el fallo del Tribunal, que anuló los actos que modificaron oficialmente la declaración privada de IVA por el bimestre 5 de 2005 y, a título de restablecimiento del derecho, dispuso la firmeza de dicha declaración.

Comoquiera que al momento de proferir esta sentencia no existe fundamento para imponer la sanción por devolución improcedente cuya legalidad se cuestiona en este proceso, porque en fallo de 15 de febrero de 2015 la Sala anuló la liquidación oficial de revisión^[15] con base en la cual se impuso a la actora la mencionada sanción, es del caso revocar la sentencia apelada, para acceder a las pretensiones de la demanda, según el siguiente análisis:

El artículo 670 del Estatuto Tributario dispone lo siguiente:

“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”.

De la norma transcrita se advierte que el contribuyente a quien se le haya devuelto una suma en exceso por concepto de saldo a favor, está sujeto a la sanción por devolución y/o compensación improcedente que consiste en^[16]:

1. El reintegro de las sumas devueltas o compensadas en exceso.
2. El pago de los intereses moratorios que correspondan, esto es, los causados sobre los impuestos debidos.
3. El pago de la sanción propiamente dicha, es decir, el incremento de los intereses de mora en un cincuenta por ciento (50%).

Para la imposición de la sanción por devolución y/o compensación improcedente la ley contempla un procedimiento autónomo e independiente del aplicable para la determinación oficial del impuesto. No obstante, la existencia del proceso sancionatorio depende del proceso liquidatorio, ya que para imponer la sanción es requisito sine qua non la notificación previa de la liquidación oficial de revisión que modifica o rechaza el saldo a favor devuelto o compensado^[17].

Sobre este punto, la Sala ha precisado que si la liquidación oficial de revisión sometida a control jurisdiccional es declarada nula, desaparece el supuesto de hecho que sirve de fundamento a la sanción

por devolución y/o compensación improcedente y, en consecuencia, también procede la nulidad de la sanción.

Ello no significa que los dos procesos, el de determinación y el sancionatorio, se confundan, sino que se parte del reconocimiento de los efectos que el primero tiene en el segundo, pues aunque dichos procesos son diferentes y autónomos, se reconoce el efecto que el proceso de determinación del impuesto tiene sobre el sancionatorio y la correspondencia que debe haber entre ambas decisiones^[18].

Así, la anulación definitiva de los actos de determinación oficial del tributo implica que el contribuyente tenía derecho a la devolución del saldo a favor declarado, por lo que desaparece el supuesto de hecho de la sanción.

En el caso en estudio, se encuentran probados los siguientes hechos:

- El 9 de noviembre de 2005, el CONSORCIO MINERO UNIDO S.A. presentó la declaración de IVA por el bimestre 5 del año gravable 2005 y liquidó un saldo a favor de \$5.868.223.000. Por Resolución 11081 de 23 de noviembre de 2005, la DIAN le compensó \$133.613.000 y le devolvió \$5.734.610.000^[19].
- Por Liquidación Oficial de Revisión 300642008000085 de 12 de mayo de 2008, la DIAN modificó la referida declaración de IVA en el sentido de disminuir el saldo a favor a \$1.303.341.000. Además, impuso una sanción por inexactitud de \$7.303.811.000 y fijó un total saldo a pagar de \$6.000.470.000^[20].
- Previo pliego de cargos^[21], mediante Resolución 322412010001207 de 11 de mayo de 2010, la DIAN impuso a la actora sanción por devolución improcedente, por lo que le ordenó el reintegro de \$5.868.223.000, más los intereses de mora, aumentados en un 50%^[22].
- Por Resolución 900088 de 27 de mayo de 2011, la DIAN confirmó en reconsideración la sanción impuesta^[23].
- En sentencia del 18 de agosto de 2011, dictada dentro del proceso 2009-00218-01, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca anuló los actos oficiales que modificaron la declaración privada de IVA del bimestre 5 del año gravable 2005.
- En fallo de 5 de febrero de 2015, proferido dentro del proceso 2009-00218-01, número interno 19158, la Sala confirmó la decisión del Tribunal^[24].

Dado que la sentencia de 15 de febrero de 2015 confirmó la nulidad de los actos de modificación oficial del impuesto y la firmeza de la declaración de IVA del bimestre 5 del año gravable 2005 presentada por la actora, la sanción por devolución improcedente determinada con base en los citados actos carece de fundamento.

Las anteriores razones son suficientes para revocar la sentencia apelada. En su lugar, se anulan los actos sancionatorios y como consecuencia se declara que la demandante no está obligada a pagar la sanción por devolución improcedente determinada por la DIAN en dichos actos.

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

F A L L A

REVÓCASE la sentencia apelada. En su lugar, dispone:

DECLÁRASE la nulidad de las Resoluciones 322412010001207 de 11 de mayo de 2010 y 900088 de 27 de mayo de 2011, por las cuales la DIAN impuso a la actora sanción por devolución improcedente del saldo a favor de la declaración de IVA del bimestre 5 del año gravable 2005.

A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** que la demandante no está obligada a pagar suma alguna por concepto de la sanción a que se refieren los actos que se anulan.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente 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 BÁRCENAS
Presidente

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

[\[1\]](#) Folios 29 y 30 c.a

[\[2\]](#) Folios 4 a 21 c.a.

[\[3\]](#) Folios 50 a 53 c.a.

[\[4\]](#) Folios 111 a 116 c.a.

[\[5\]](#) Folios 157 a 162 c.a.

[\[6\]](#) Folios 70 a 84 c.p.

[\[7\]](#) Oficio DIAN 054184 de 29 de junio de 2006

[\[8\]](#) Ver sentencia del Tribunal de 26 de febrero de 2009, exp 2500023270002008-00052 01

[\[9\]](#) Sentencia de 5 de junio de 2007, exp 16001

[\[10\]](#) Sobre la motivación de los actos, citó el fallo C-371 de 1999 de la Corte Constitucional y las sentencias de la Sección Cuarta de 25 de octubre de 2006, exp 14651 y de 9 de julio de 2009, exp 15846.

[\[11\]](#) Folios 194 a 196 c.p.

[\[12\]](#) Folios 216 a 219 c.p.

[\[13\]](#) Folios 205 a 209 c.p.

[\[14\]](#) Expediente 19158 C.P Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

[\[15\]](#) Al igual que el acto que confirmó dicha liquidación en reconsideración

[\[16\]](#) Sentencia de 13 de septiembre de 2012, Exp. 18001, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

[\[17\]](#) Sentencias de 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 Giraldo.

[\[18\]](#) Sentencias de 19 de julio de 2002, exps. 12866 y 12934, C. P. Ligia López Díaz; DE 28 de abril de 2005, exp.14149 C. P. Juan Ángel Palacio Hincapié; de 28 de junio de 2007, exps. 14763 y 15765 (acumulados), CP. Héctor J. Romero Díaz; y de 24 de septiembre de 2009, exp. 16954.

[\[19\]](#) Folios 29 y 30 c.a

[\[20\]](#) Folios 4 a 21 c.a.

[\[21\]](#) Folios 50 a 53 c.a.

[\[22\]](#) Folios 111 a 117 c.a.

[\[23\]](#) Folios 157 a 162 c.a.

[\[24\]](#) Folios 315 a 325 c.p