



**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá, D.C., veinticinco (25) de septiembre de dos mil diecinueve (2019)

Referencia: MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 08001-23-33-000-2014-00551-01 [22273]
Demandante: C.I. GREEN LINE S.A.
Demandado: U.A.E. DIAN
Temas : Sanción por devolución improcedente- principio de favorabilidad

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia de 5 de octubre de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, que negó las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES

El 25 de julio de 2008, C.I. GREEN LINE S.A. presentó declaración de IVA por el bimestre 1º de 2008, en la que liquidó un saldo a favor de \$24.754.000, que fue reconocido y devuelto por la DIAN mediante Resolución 820 de 29 de agosto de 2009.

En desarrollo del programa posdevoluciones, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión 02241201100116 de 15 de abril de 2011, que modificó la declaración de IVA en mención. El acto oficial rechazó el saldo a favor y determinó un saldo a pagar de \$551.648.000¹.

Por Resolución 9000061 de 30 de marzo de 2012, la DIAN confirmó en reconsideración la liquidación oficial de revisión².

Previo pliego de cargos, mediante Resolución 022412013000095 de 19 de febrero de 2013, la DIAN impuso a la demandante sanción por devolución improcedente. Ordenó el reintegro de \$24.754.000, más los intereses moratorios sobre dicho valor, aumentados en un 50% e impuso la sanción por utilización de documentos falsos o fraude, por \$123.770.000, equivalente al 500% del monto devuelto³.

Por Resolución 02236201400004 de 28 de enero de 2014, notificada el 13 de febrero del mismo año, la DIAN confirmó en reconsideración la sanción impuesta⁴.

¹ Folios 43 a 54 c.p.

² Folios 55 a 65 c.p.

³ Folios 31 a 36 c.p.

⁴ Folios 37 a 42 c.p.



DEMANDA

C.I GREEN LINE S.A., en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del CPACA, formuló las siguientes pretensiones⁵:

“PRIMERA: Declárase la nulidad de la Resolución sanción No 02241201300095 del 19 de febrero de 2013, por medio de la cual se impuso sanción por devolución improcedente, acto proferido por el Jefe de División Gestión de Liquidación de la DIAN.

SEGUNDA: Declárase la nulidad de la Resolución Recurso de Reconsideración que Confirma No 02236201400004 de 28 de enero de 2014, por medio de la cual se decide un recurso de reconsideración, proferido por la Jefe de la División de Gestión Jurídica (A) de la Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla.

TERCERA: Como consecuencia de la nulidad de los citados actos administrativos y como restablecimiento del derecho, se declare el no reintegro del saldo a favor liquidado en la declaración de impuesto sobre las ventas del 1º bimestre de 2008, como tampoco el pago de los intereses moratorios ni de la sanción impuesta.

CUARTA: Que se condene a la UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES- DIAN-, a pagar las costas del proceso, agencias en derecho y demás gastos.”.

La demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 2, 29, 83, 209 Y 363 de la Constitución Política.
- Artículos 670, 683, 742, 743, 745, 746, 772, 773, 774, 775, 776 y 777 del Estatuto Tributario.
- Artículos 2, 3, 137 y 138 del CPACA.
- Artículos 11, 14, 164, 176 y 240 a 242 del Código General del Proceso.

El concepto de la violación se sintetiza así:

Violación del debido proceso y de los principios de justicia y equidad

La DIAN violó el debido proceso por las siguientes razones:

No valoró las pruebas aportadas, que acreditan que las cifras de la declaración privada de IVA del bimestre 1º de 2008 corresponden a la realidad económica de la empresa.

No puede iniciarse el proceso sancionatorio cuando no existe certeza de la legalidad del acto de determinación oficial, pues el proceso sancionatorio es accesorio al de determinación y su suerte depende de este. En este caso, la liquidación oficial de

⁵ Folios 1 a 25 c.p.



revisión fue anulada y está en trámite la apelación de la sentencia ante el Consejo de Estado.

El procedimiento sancionatorio es nulo porque se basó en un procedimiento irregular de determinación oficial del impuesto. Así lo precisó el Tribunal Administrativo del Atlántico, en sentencia de 1º de agosto de 2013, que anuló los actos de determinación oficial, pues el acta de inspección contable no podía formar parte de la actuación administrativa ni ser tenida en cuenta en el requerimiento especial, dado que se notificó después del citado requerimiento.

Se causó un perjuicio a la actora porque se impuso una sanción que es ilegal.

Procedencia de los costos y deducciones y, por ende, de las devoluciones solicitadas

La declaración de IVA del bimestre 1º de 2008 de la actora, que es comercializadora internacional, presentó saldo a favor de IVA proveniente de la compra de bienes gravados y la venta a mercados externos de dichos productos. Las citadas operaciones están debidamente soportadas en la contabilidad, que constituye plena prueba a favor de la demandante. Por esta razón, era procedente la devolución solicitada.

Indebida valoración de las pruebas

Los cruces de información con los proveedores fueron tenidos como indicio en contra de la actora. Tales indicios no constituyen plena prueba, pues documentos como el RUT, órdenes de compra, relaciones de pago, facturas de venta con el lleno de requisitos legales, resolución de facturación, etc demuestran la existencia de las operaciones comerciales.

Además, la DIAN no desvirtuó la contabilidad de la actora y esta es la prueba directa de la realidad de las operaciones.

Improcedencia de la sanción por devolución improcedente

La sanción por devolución improcedente no debe imponerse porque la liquidación oficial de revisión fue anulada por el Tribunal en sentencia de 1º de agosto de 2013 y está pendiente de resolverse la apelación del fallo ante el Consejo de Estado.

Además, la sanción del 500% por existir fraude se impuso con base en indicios del supuesto fraude y no en pruebas directas. En este caso, existieron pruebas directas de la realidad de las operaciones de la actora que no fueron desvirtuadas por la DIAN.

La DIAN no demostró que la actora utilizó medios fraudulentos. Lo anterior lleva a concluir que la demandante aportó todos los documentos que exige la ley para solicitar la devolución del IVA.

Debe respetarse el principio de buena fe al igual que la presunción de veracidad de las declaraciones.



CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda por las razones que se sintetizan así:

El procedimiento sancionatorio se realizó conforme a la ley y se respetó el debido proceso. Por tanto, con la expedición de los actos demandados no existe un agravio injustificado a la actora, por cuanto los actos demandados están debidamente motivados y se respaldan en las normas aplicables al caso concreto. Por las mismas razones, no se violó el principio de justicia.

El hecho que se demande la liquidación oficial de revisión no impide que se imponga la sanción por devolución improcedente por cuanto el acto de determinación oficial se presume legal mientras no sea anulado o suspendido por la jurisdicción de lo contencioso administrativo.

No existe expedición irregular de la liquidación oficial de revisión por supuestas irregularidades en el acta de inspección contable. Lo anterior, por cuanto en la anotación del funcionario de la DIAN consta que, de manera malintencionada, la actora dejó constancia de que recibió el acta un día después de habersele notificado el requerimiento especial para restarle valor probatorio a dicha acta.

Por lo demás, está probado que el acta de inspección contable se archivó antes del requerimiento especial, lo que significa que la demandante tuvo oportunidad de conocerla y de advertir las constancias dejadas por la actora y por la DIAN, al igual que de ejercer su derecho de defensa. Asimismo, la falta de firma del acta de inspección contable no afecta el valor probatorio de la diligencia.

Respecto a la procedencia de costos y deducciones, figuran en el expediente suficientes pruebas de que las operaciones realizadas por la actora no fueron reales, pues del cruce de información con los proveedores de la demandante se advirtió la imposibilidad de establecer su domicilio fiscal. Además, se consultó el RUT, el registro único empresarial CIFIN y los proveedores no aparecieron en estos registros.

Además, no existieron los pagos a los supuestos proveedores, pues eran terceras personas las que cobraban los cheques, no se encontró la infraestructura para el cumplimiento de actividades de venta de chatarra, ni se pudo constatar cómo se transportaba esta.

Todos estos indicios probados y concordantes entre sí, demuestran la simulación de las operaciones y, por ende, la improcedencia de las compras y de los impuestos descontables.

Igualmente, al cuestionarse la realidad de las operaciones no resultan aceptables las facturas, pues existe una apariencia de legalidad que queda desvirtuada por otros medios válidos de prueba.

La sanción por devolución improcedente se impuso porque en el procedimiento de determinación oficial del tributo se encontró que debía desconocerse el saldo a favor debido a una cadena de simulación de costos toda vez que las operaciones de la actora con los proveedores no fueron reales. Como nunca se pagó el impuesto que



se obtuvo en devolución se configuró la sanción adicional del 500% de la suma improcedentemente devuelta.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda por las siguientes razones⁶:

En virtud de la facultad de fiscalización de la DIAN, dentro del programa de posdevoluciones, esa entidad profirió auto de inspección contable para verificar la exactitud de la declaración de IVA del bimestre 1º de 2008, presentada por la actora.

De conformidad con los artículos 772 y siguientes del Estatuto Tributario, los libros de contabilidad constituyen prueba a favor del contribuyente, siempre que se lleven en debida forma. Sin embargo, la Administración puede comprobar la veracidad de los hechos económicos y efectuar cruces de información, al igual que practicar otras pruebas.

En este caso, con los medios de prueba que utilizó la DIAN se llegó a la conclusión de que la actora simuló operaciones de compra, pues los proveedores no pudieron ser ubicados. Además, no es necesaria la declaratoria de proveedor ficticio.

No se condena en costas porque la demandante no asumió una conducta temeraria ni actuó con mala fe.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** interpuso recurso de apelación con los argumentos que a continuación se sintetizan⁷:

Prejudicialidad

Es procedente la suspensión del proceso por prejudicialidad, pues el presente asunto depende del proceso contra la liquidación oficial de revisión, que fue fallado a favor de la actora en sentencia de 1º de agosto de 2013, expediente 2012-00114-00. En consecuencia, para evitar fallos contradictorios debe tenerse en cuenta el fallo que se profiera en segunda instancia.

Violación del espíritu de justicia y del debido proceso

En el procedimiento de determinación oficial del tributo las únicas pruebas con real valor probatorio fueron las aportadas por la actora. No obstante, la DIAN desconoció las compras realizadas por la actora y calificó precipitadamente como ficticios a los proveedores de esta.

La DIAN no valoró en debida forma el RUT de los proveedores, las facturas y resoluciones de facturación, los soportes contables, la relación de compras y pagos y las facturas, que son los documentos exigidos por la ley para acreditar las operaciones comerciales.

⁶ Folios 235 a 272 c.p.

⁷ Folios 274 a 285 c.p.



La falta de ubicación de los proveedores no es un argumento contundente para desconocer las compras efectuadas por la actora en el periodo en discusión. Además, este hecho se encontró probado después de la realización de las operaciones (1º bimestre 2008).

Al momento de las compras rechazadas, los proveedores aparecían inscritos en el RUT. Las normas tributarias no exigen al comprador verificar los datos del proveedor que aparecen en el RUT.

Indebida valoración de las pruebas

El Tribunal aceptó la valoración de las pruebas que efectuó la DIAN, a pesar de que fue indebida, pues se basó en indicios que no son contundentes y no tuvo en cuenta las pruebas contables de la actora, que son las que exige la ley tributaria para acreditar las operaciones de compra a proveedores.

En efecto, la DIAN no tuvo en cuenta que en la fase inicial del negocio de compraventa de chatarra aparecen personas como recicladores que no tienen domicilio permanente. Además, al no encontrar los proveedores, la DIAN debió realizar diligencias para buscarlos y no tener una actitud facilista.

Igualmente, por las calidades de los proveedores, estos no tienen cuentas bancarias y usualmente los negocios se pagan en efectivo. La supuesta falta de infraestructura de los proveedores no se probó porque la DIAN no los encontró. Por lo demás, este tipo de proveedores no tiene bodegas y llevan sus mercancías a los centros de acopio.

Todos los indicios que tuvo en cuenta la DIAN para rechazar las compras que efectuó la actora desconocen la contabilidad de esta, que se lleva en debida forma, al igual que el RUT de los proveedores, vigente para la época de los hechos, las facturas y los documentos de exportación y también decisiones favorables de la DIAN en casos idénticos (anexo explicativo liquidación oficial de revisión 022412010000032).

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

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

La **demandada** reiteró los planteamientos de la contestación de la demanda.

El **Ministerio Público** no emitió concepto.

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 1º del año gravable 2008.



De la suspensión del proceso por prejudicialidad

Sea lo primero reiterar que no hay lugar a suspender el proceso por prejudicialidad, como lo solicita la apelante. Esto por cuanto, como se precisó en el auto de 25 de septiembre de 2017, dictado para resolver la solicitud de prejudicialidad formulada por la actora en los alegatos de conclusión de segunda instancia, en el proceso de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos que modificaron la declaración de IVA del bimestre 1º de 2008, se dictó sentencia de segunda instancia⁸.

En efecto, en sentencia de **15 de septiembre de 2016**⁹, esta Sección revocó parcialmente la sentencia de 1º de agosto de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, para negar las pretensiones de la demanda "*respecto de la solicitud de nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 022412011000116 del 15 de abril de 2011 y Resolución Nro. 9000061 del 30 de marzo de 2012, proferidas por la DIAN*".

En consecuencia, debe tenerse en cuenta lo decidido por la Sección en tal oportunidad, como más adelante se precisa.

Asunto de fondo

En el caso en estudio, en esencia, la apelante cuestiona el fallo del Tribunal en la medida en que aceptó la valoración probatoria que realizó la DIAN para modificar, mediante liquidación oficial de revisión, la declaración de IVA del bimestre 1º de 2008, en el sentido de desconocer el saldo a favor declarado por la actora, que fue posteriormente devuelto por la demandada.

En últimas, la apelante se opone a la legalidad de los actos de determinación oficial del impuesto, porque son el fundamento de los actos sancionatorios que se demandan en este proceso. No apela, en realidad, la legalidad de la sanción por devolución improcedente que le impuso la DIAN en los actos demandados.

Así, los cuestionamientos de la apelante son propios del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho contra la liquidación oficial de revisión que ya está concluido.

Como no se debate propiamente la legalidad de la sanción por devolución improcedente, la Sala anticipa que debe mantenerse la sanción, en los términos que más adelante indica, de acuerdo con el siguiente análisis¹⁰:

El artículo 670 del Estatuto Tributario establece que 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. De manera que si mediante liquidación oficial de revisión, la Administración rechaza o modifica el

⁸ Folio 315 c.p.

⁹ Dictada dentro del proceso 080012333000-2012-00114-01 [20555] C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

¹⁰ Entre otras, ver sentencias de 14 de abril de 2016, exp 21656, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y de 13 de julio de 2017, exp 22184, C.P. Milton Chaves García.



saldo a favor objeto de devolución o compensación, procede, igualmente, la imposición de la sanción por devolución improcedente.

Por consiguiente, deben reintegrarse las sumas devueltas o compensadas en exceso, más los intereses moratorios que correspondan, aumentados en un cincuenta por ciento (50%). Esta sanción debe imponerse dentro del término de dos años, contados a partir de la fecha en que se notifique la liquidación oficial de revisión.

La mencionada norma también dispone que cuando la devolución se obtiene utilizando documento falsos o mediante fraude, se impondrá una sanción equivalente al 500% del monto devuelto en forma improcedente.

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 conforme con el artículo 670 del Estatuto Tributario, 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 compensado¹¹.

Al respecto, la Sala ha precisado que si se anula la liquidación oficial de revisión 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 ambos 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 decisiones¹².

Igualmente, si se niegan las pretensiones de nulidad y restablecimiento del derecho frente a los actos de determinación oficial del tributo se mantiene el supuesto de hecho que da lugar a la sanción, pues el contribuyente no tenía derecho a la devolución y/o compensación del saldo a favor declarado, dado que dicho saldo fue rechazado total o parcialmente por la Administración. En consecuencia, el contribuyente debe ser sancionado conforme con el artículo 670 del E.T.

En el caso en estudio, como se advirtió, esta jurisdicción mantuvo la legalidad de la liquidación oficial de revisión, que rechazó el saldo a favor declarado por la actora y posteriormente devuelto a esta. En consecuencia, la demandante no tenía derecho a la devolución del saldo a favor, por lo que al habersele devuelto, debía ser sancionada por devolución improcedente.

¹¹ 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.

¹² 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, 17 de julio de 2014, exp. 19212, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, 4 de diciembre de 2014, exp. 19268, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, 19 de marzo de 2015, exp. 19507, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, 23 de abril de 2015, exp. 19322, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



En sentencia de 15 de septiembre de 2016, esta Sección precisó que la actora “no tenía derecho a solicitar, en la declaración de IVA del primer bimestre del año 2008, los impuestos descontables derivados de las operaciones supuestamente realizadas con los proveedores citados” y por esta razón debía rechazarse el saldo a favor declarado por la actora y determinarse un saldo a pagar, como lo hizo la DIAN.

En la referida sentencia, la Sección Cuarta analizó las pruebas que había en el expediente y que tuvo en cuenta la DIAN para rechazar el saldo a favor de IVA declarado por la actora en el bimestre 1º de 2008. En tal análisis, que es el que pretende revivir la actora en este proceso, esta Sección concluyó lo siguiente:

“3.12. [...] aunque la parte demandante aportó copia de facturas, de cheques y de los comprobantes de cheques, que soportan los datos registrados en su contabilidad, en los que aparecen como beneficiarios los terceros indicados con anterioridad, existen indicios de que la realidad económica contrasta frente a la realidad formal, por lo que, se reitera lo dicho por la Sala en la sentencia del 22 de febrero de 2002, que “[...] no es forzosa para la Administración, en cualquier caso, la aceptación incondicional de la apariencia o formalidad de los actos o contratos de los contribuyentes, cuando quiera que de otras pruebas surja la verdad real o verdadera”¹³, de lo contrario, resultaría ineficaz la acción fiscalizadora¹⁴.

[...]

3.14. Por todo lo expuesto, es claro que la DIAN, en ejercicio de la facultad de fiscalización que le otorga el ordenamiento jurídico, desvirtuó la presunción de veracidad de la que estaba investida la declaración privada presentada por la sociedad C.I. GREEN LINE S.A. por concepto de IVA por el primer bimestre del año gravable 2008, porque probó que las cifras declaradas en la declaración privada, que en un principio se presumieron ciertas, más no indiscutibles, no correspondían a la realidad, porque se estableció que las operaciones presuntamente realizadas con estos proveedores son inexistentes o simuladas.”

Dado que se mantuvo la legalidad de la liquidación oficial de revisión que rechazó totalmente el saldo a favor declarado por la actora y del acto confirmatorio de esta, se impondría confirmar la sentencia apelada, porque se cumple el supuesto de hecho de la sanción. Además, en la apelación, la actora no cuestionó la legalidad de los actos sancionatorios.

No obstante, deben anularse parcialmente los actos demandados por las siguientes razones¹⁵:

El artículo 293 de la Ley 1819 de 2016 modificó el artículo 670 del E.T., así:

“ARTÍCULO 670. SANCIÓN POR IMPROCEDENCIA DE LAS DEVOLUCIONES Y/O COMPENSACIONES. <Artículo modificado por el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> Las devoluciones y/o compensaciones efectuadas de acuerdo con las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios, y del impuesto sobre las ventas, presentadas

¹³ Consejo de Estado, sentencia del 7 de septiembre de 2001, radicado No. 12184, C.P. María Inés Ortiz Barbosa, en la que se reiteró lo expuesto en la sentencia del 11 de febrero de 2000, radicado No. 9743, C.P. Daniel Manrique Guzmán.

¹⁴ Radicado Nro. 12323, C.P. Germán Ayala Mantilla, reiterada en la sentencia del 12 de diciembre de 2014, radicado Nro. 19121, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

¹⁵ Entre otras, ver sentencia de 8 de junio de 2017, exp 19389 C.P (E) doctora Stella Jeannette Carvajal Basto.



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 y/o compensación, o en caso de que el contribuyente o responsable corrija la declaración tributaria disminuyendo el saldo a favor que fue objeto de devolución y/o compensación, tramitada con o sin garantía, deberán reintegrarse las sumas devueltas y/o compensadas en exceso junto con los intereses moratorios que correspondan, los cuales deberán liquidarse sobre el valor devuelto y/o compensado en exceso desde la fecha en que se notificó en debida forma el acto administrativo que reconoció el saldo a favor hasta la fecha del pago. La base para liquidar los intereses moratorios no incluye las sanciones que se lleguen a imponer con ocasión del rechazo o modificación del saldo a favor objeto de devolución y/o compensación.

La devolución y/o compensación de valores improcedentes será sancionada con multa equivalente a:

1. El diez por ciento (10%) del valor devuelto y/o compensado en exceso cuando el saldo a favor es corregido por el contribuyente o responsable, en cuyo caso este deberá liquidar y pagar la sanción.

2. El veinte por ciento (20%) del valor devuelto y/o compensado en exceso cuando la Administración Tributaria rechaza o modifica el saldo a favor.

[...]

Cuando, utilizando documentos falsos o mediante fraude, se obtenga una devolución y/o compensación, adicionalmente se impondrá una sanción equivalente al ciento por ciento (100%) del monto devuelto y/o compensado en forma improcedente.

[...]"

Se advierte que, de una parte, el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016, precisó lo que ya había dicho la Sala, en su oportunidad, en cuanto a que en la base para liquidar los intereses de mora no puede estar incluida la sanción por inexactitud.

Y, de otra, modificó la tarifa y la base de la sanción, pues pasó de ser el 50% de los intereses moratorios al 20% del valor devuelto en exceso, cuando la Administración rechaza o modifica el saldo a favor, o del 10% cuando el saldo a favor es corregido por el contribuyente o responsable. Así mismo, redujo la sanción adicional por utilizar documentos falsos o hacer fraude para obtener la devolución y/o compensación del 500% al 100% del monto devuelto o compensado.

El párrafo 5 del artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, consagró, además, el principio de favorabilidad, en el sentido de precisar que se *"aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior."*

En ese contexto, para el caso concreto, si la sanción se calcula conforme con el artículo 670 Estatuto Tributario, sin la modificación del artículo 293 de la Ley 1819 de 2016, primero deben calcularse los intereses de mora a cargo de la demandante sobre el valor indebidamente devuelto que, para el caso, asciende a \$24.754.000¹⁶ y

¹⁶ Valor devuelto por la DIAN por el desconocimiento de ese monto como impuesto descontable en la liquidación oficial de revisión que está en firme.



sobre esta suma calcular el 50%, que es lo que corresponde, en realidad, a la sanción por devolución improcedente.

En cambio, en el artículo 670 del Estatuto Tributario modificado por el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016, en concordancia con el párrafo 5 del artículo 282 ibídem, la sanción por devolución improcedente equivale al 20% del valor devuelto indebidamente a la demandante (\$24.754.000), esto es, a **\$4.950.800**, cifra que, sin necesidad de hacer la operación aritmética correspondiente, resulta menor que el 50% de los intereses que se han causado durante un período aproximado de ocho (8) años, si se tiene en cuenta que la devolución improcedente tuvo lugar el 29 de agosto de 2008 y la causación de los intereses cesó el 20 de agosto de 2016, esto es, al cabo de dos (2) años de haberse admitido la demanda ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo¹⁷ [artículo 634 párrafo 2 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 278 de la Ley 1819 de 2016].

Además, la sanción por el uso de documentos falsos o mediante fraude, del 500% del monto devuelto en forma improcedente, que corresponde a \$123.770.000, es superior a la prevista en el artículo 670 del E.T. modificado por el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016, que es del 100% del monto devuelto, esto es, \$24.754.000.

Teniendo en cuenta las anteriores consideraciones, procede la nulidad parcial de los actos demandados y, por consiguiente, la actora tiene la obligación de reintegrar a la DIAN la suma indebidamente devuelta y pagar los intereses moratorios y las sanciones correspondientes, como antes quedó establecido.

Condena en costas

Respecto a la condena en costas, la Sala precisa lo siguiente:

De acuerdo con los artículos 188 del CPACA y 361 del Código General del Proceso, las sentencias que deciden los procesos de conocimiento de la jurisdicción de lo contencioso administrativo deben resolver sobre la condena en costas, que están integradas por las expensas y gastos en que incurrió la parte durante el proceso y por las agencias en derecho. Esta regla que no se aplica a los procesos en los que se ventile un interés público.

Por su parte, el artículo 365 del Código General del Proceso (Ley 1564 de 2012), señala las reglas para la determinación de la condena en costas, así:

"[...]

"5. En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas o pronunciar condena parcial, expresando los fundamentos de su decisión.

[...]

8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación".

Una vez revisado el expediente, se advierte que no existen elementos de prueba que demuestren o justifiquen las erogaciones por concepto de costas. Por lo tanto, no procede la condena en costas.

¹⁷ Folio 118 c.p.



Por lo anterior, la Sala revoca la sentencia que negó las pretensiones de la demanda. En su lugar, anula parcialmente los actos acusados y a título de restablecimiento del derecho, declara que la actora debe (i) reintegrar a la DIAN \$24.754.000, que es la suma indebidamente devuelta; (ii) pagar los intereses moratorios a que haya lugar; (iii) pagar la sanción del 20% del valor devuelto indebidamente, esto es, \$4.950.800 y (iv) a título de sanción por el uso de documentos falsos o fraude, pagar la sanción del 100% del valor devuelto indebidamente, que corresponde a \$24.754.000. No se condena en costas.

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,

FALLA

REVOCAR la sentencia apelada. En su lugar, dispone:

PRIMERO: ANULAR parcialmente la Resolución Sanción 022412013000095 de 19 de febrero de 2013 y la Resolución 02236201400004 de 28 de enero de 2014, que confirma la primera, por las cuales la DIAN impuso sanción por devolución improcedente a C.I. GREEN LINE S.A.S.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **DECLARAR** que como consecuencia de la nulidad parcial de los actos administrativos C.I. GREEN LINE S.A.S debe: (i) reintegrar a la DIAN \$24.754.000, que es la suma indebidamente devuelta; (ii) pagar los intereses moratorios a que haya lugar; (iii) pagar la sanción del 20% del valor devuelto indebidamente, esto es, \$4.950.800 y (iv) a título de sanción por el uso de documentos falsos o fraude, pagar la sanción del 100% del valor devuelto indebidamente, que corresponde a \$24.754.000.

TERCERO: NO CONDENAR en costas.

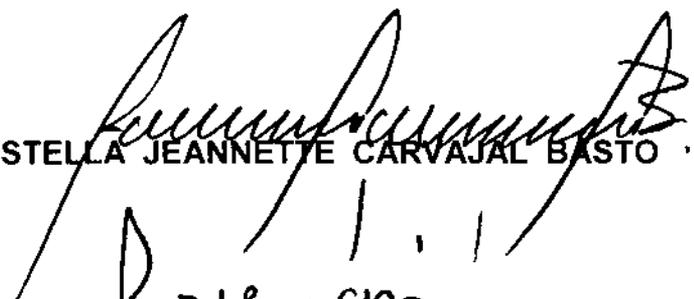
CUARTO: ACEPTAR la renuncia al poder de MARGARITA VILLEGAS PONCE, como apoderada de la DIAN, en los términos del escrito del folio 319 del cuaderno principal y **RECONOCER** como apoderado de la DIAN a HERMAN ANTONIO GONZÁLEZ CASTRO, de acuerdo con el poder que está en el folio 332 del cuaderno principal.

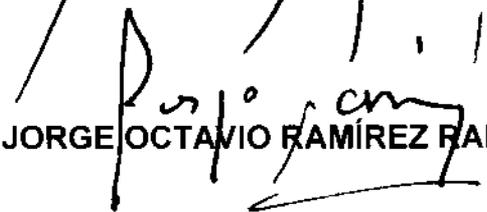
Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

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


JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente


MILTON CHAVES GARCÍA


STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO


JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ