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

**CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

**Bogotá D.C., seis (6) de junio de dos mil diecinueve (2019)**

| | |
|---|---|
| **Referencia:** | NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO |
| **Radicación:** | 08001-23-33-000-2014-00706-01 **(22265)** |
| **Demandante:** | C.I. GREEN LINE S.A.S. |
| **Demandado:** | DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN |
| **Temas:** | Impuesto sobe las ventas - Sanción por devolución improcedente – 4º bimestre año gravable 2008. |

## SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 13 de octubre de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, Sala de Decisión Oral "A", que negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas[1].

## ANTECEDENTES

El 13 de noviembre de 2008, C.I. GREEN LINE S.A.S. presentó la declaración de IVA por el 4º bimestre del año gravable 2008, en la que liquidó un saldo a favor de $139.997.000[2].

El 12 de febrero de 2009, la sociedad presentó solicitud de devolución del saldo a favor, que fue aceptado por la DIAN mediante Resolución 167 del 10 de marzo de 2009[3].

Posteriormente, la DIAN formuló el Requerimiento Especial 022382011000010 del 11 de febrero de 2011, en el que propuso la modificación de la liquidación privada del IVA objeto de devolución, pues

[1] Fls. 309 a 315 C.P.
[2] Referida por la Administración en la Resolución Sanción (Fl. 29 c.a.).
[3] Referida por la Administración en la Liquidación Oficial de Revisión (Fl. 6 c.a.).

desconoció el saldo a favor declarado inicialmente, y propuso un saldo a pagar de $42.598.000[4], producto de operaciones de **compra y venta de chatarra**.

Previa respuesta al requerimiento especial, la Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla, mediante Liquidación Oficial de Revisión 022412011000174 de 12 de septiembre de 2011, modificó la declaración de IVA del 4º bimestre de 2008 en los siguientes términos[5]:

| CONCEPTOS | VALOR PRIVADA | VALOR DETERMINADO |
|---|---|---|
| **INGRESOS BRUTOS POR EXPORTACIONES** | $8.972.544.000 | $8.972.544.000 |
| **COMPRAS Y SERVICIOS GRAVADOS** | $862.788.000 | $423.856.000 |
| **COMPRAS NO GRAVADAS** | $8.109.910.000 | $8.109.910.000 |
| **TOTAL COMPRAS E IMPORTACIONES BRUTAS** | $9.128.645.000 | $8.689.713.000 |
| **TOTAL COMPRAS BRUTAS REALIZADAS DURANTE EL PERIODO** | $9.128.645.000 | $8.689.713.000 |
| **IMPUESTO GENERADO A LA TARIFA DEL 16%** | $5.194.000 | $5.194.000 |
| **IMPUESTOS DESCONTABLES POR OPERACIONES GRAVADAS** | $128.966.000 | $58.737.000 |
| **TOTAL IMPUESTOS DESCONTABLES** | $145.191.000 | $74.962.000 |
| **SALDO A FAVOR DEL PERIODO FISCAL** | $139.997.000 | $69.768.000 |
| **SANCIONES** | $0 | $112.366.000 |
| **TOTAL SALDO A PAGAR** | $0 | $42.598.000 |
| **O TOTAL SALDO A FAVOR** | **$139.997.000** | **$0** |
| **TOTAL SALDO A FAVOR SUSCEPTIBLE SER SOLICITADO EN DEVOL** | **$139.997.000** | **$0** |

Contra la anterior decisión, la contribuyente interpuso recurso de reconsideración, el cual fue resuelto por la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, a través de la Resolución 900.212 de 4 de octubre de 2012, en el sentido de confirmar el acto recurrido[6].

La liquidación de revisión y la resolución confirmatoria fueron demandados mediante el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, fallado en segunda instancia por el Consejo de Estado mediante **sentencia del 31 de mayo de 2018**[7], en el sentido de revocar el fallo de primera instancia *(que negó las pretensiones de la demanda)*, y **declarar la nulidad parcial de los actos demandados**, pero solo en cuanto a la sanción por inexactitud (favorabilidad).

El 7 de noviembre de 2012, la Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla formuló el Pliego de Cargos 022382012000866, en el que propuso a la actora el reintegro de $139.997.000, más los intereses moratorios correspondientes aumentados en un 50%, y la suma de $699.985.000, que corresponde al 500% del monto indebidamente devuelto[8], por utilización de medios fraudulentos.

---

[4] Referido por la Administración en la Liquidación Oficial de Revisión (Fl. 7 c.a.).
[5] Fls. 4 a 15 c.a. (se citan los puntos de diferencia entre la liquidación privada y la oficial).
[6] Fls. 231 a 248 c.a.
[7] Exp. 20813, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, actor C.I. Green Line SAS.
[8] Fl. 179 c.a.

Previa respuesta al pliego de cargos[9], la Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla profirió la Resolución Sanción 022412013000127 de 27 de febrero de 2013, en la que acogió la sanción propuesta[10].

Contra el anterior acto sancionatorio, la contribuyente interpuso recurso de reconsideración[11], que fue decidido mediante la Resolución 900.080 de 18 de marzo de 2014, en el sentido de confirmar el acto recurrido[12].

## DEMANDA

La sociedad C.I. GREEN LINE S.A.S., en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), formuló las siguientes pretensiones[13]:

> «***PRIMERA:*** *Declárese la nulidad de la Resolución Sanción No. 022412013000127 del 27 de febrero de 2013, por medio del cual se impuso sanción por devolución improcedente, acto proferido por el Jefe de División de Gestión de Liquidación de la DIAN.*
>
> ***SEGUNDA:*** *Declárese la nulidad de la Resolución Recurso de Reconsideración que confirma No. 900.080 de 18 de marzo de 2014, por medio de la cual se decide un Recurso de Reconsideración, proferido por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN.*
>
> ***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 4º bimestre de 2008, como tampoco el pago de los intereses moratorios ni de la sanción impuesta».*

La demandante invocó como normas violadas las siguientes:

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

---

[9] Fls. 185 a 189 c.a.
[10] Fls. 194 a 201 c.a.
[11] Fls. 202 a 212 c.a.
[12] Fls. 249 a 265 c.a.
[13] Fls. 1 y 2 c.p.

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

Señaló que la DIAN vulneró el debido proceso, por cuanto no valoró en debida forma las pruebas presentadas durante el proceso de fiscalización que dan cuenta de la realidad de las operaciones económicas desconocidas y, en consecuencia, el derecho a la de la devolución del saldo favor.

Adujo que es improcedente iniciar un proceso sancionatorio cuando no existe certeza de la legalidad del acto administrativo de determinación oficial del tributo, ni de la infracción sancionada, puesto que ese trámite es accesorio y depende de la suerte de las decisiones que modificaron la declaración privada.

Indicó que la sociedad compra productos gravados con IVA a proveedores colombianos, los cuales, al ser exportados tiene la calidad de exentos del tributo y, por tanto, procede la devolución del saldo a favor declarado, conforme con lo establecido por el artículo 481 del ET.

Consideró que la DIAN fundamentó la liquidación oficial de revisión en indicios y no en una prueba directa que desvirtuara la veracidad de las transacciones económicas celebradas entre la actora y sus proveedores.

Resaltó que los cruces de información y verificación con los proveedores son indicios que no cumplen los presupuestos señalados en la ley y la jurisprudencia, ni constituyen plena prueba, toda vez que existen órdenes de compra, relación de pagos, facturas de venta, resoluciones de facturación, declaraciones de exportación y declaraciones cambiarias que acreditan las operaciones realizadas con los terceros.

Destacó que la carga de la prueba corresponde a la demandada, y que al no controvertir la información que soportaba las transacciones económicas de la sociedad, la declaración privada conserva la presunción de veracidad.

Por último afirmó que la imposición de la sanción por devolución improcedente carece de sustento, pues la contribuyente no incurrió en las conductas dispuestas por el artículo 670 del E.T., esto es, el uso de documentos falsos o medios fraudulentos para acceder al beneficio tributario, por el contrario los datos de la declaración son verdaderos y corresponden a la realidad económica, contable y fiscal de la sociedad.

**OPOSICIÓN**

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

Sostuvo que en el presente asunto la Administración ejerció su facultad de fiscalización para imponer la sanción al contribuyente, toda vez que incurrió en el hecho sancionable de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 638 y 684 del ET.

Afirmó que en el proceso de determinación que dio lugar a la Liquidación Oficial de Revisión, se rechazaron los valores solicitados por el contribuyente en la declaración del impuesto sobre las ventas del 4º bimestre de 2008, por cuanto la Administración no tuvo acceso a los proveedores reportador por el contribuyente para constatar la realidad de las operaciones a través de los cruces de información, pues las direcciones reportadas en el RUT son inexistentes.

Resaltó que en el expediente de determinación oficial obran las pruebas por las que se acreditó que las transacciones declaradas por la sociedad demandante corresponden a operaciones simuladas, que conllevaron a declarar su inexistencia.

Indicó que la contribuyente estaba obligada a demostrar las circunstancias que la hacían acreedora a la exención tributaria, en tanto para gozar de ésta no resultaba suficiente conocer solamente la naturaleza del ingreso o del activo, conforme lo establecido por el artículo 788 del E.T.

Destacó que procede la sanción por devolución improcedente impuesta, toda vez que se evidenció la existencia de una cadena de simulación de costos que giró alrededor de los proveedores investigados por la Administración, que soportan la mayoría de las compras reportadas, los cuales no pudieron ser ubicados, no cumplían con las obligaciones formales a su cargo y no presentaron declaraciones tributarias, lo que permitió evidenciar que no hubo soporte de las mercancías adquiridas que daban derecho al saldo a favor solicitado en devolución.

## AUDIENCIA INICIAL

El 17 de septiembre de 2015, se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011[14]. En dicha diligencia se precisó que no se presentaron irregularidades procesales, nulidades y no se propusieron excepciones previas ni se solicitaron medidas cautelares, se decretaron las

[14] Fls. 289 a 291 c.p.

pruebas pertinentes y se escucharon los alegatos de conclusión de las partes. El litigio se concretó en determinar la legalidad de los actos demandados, por medio de los cuales se impuso sanción por devolución improcedente a la sociedad demandante, respecto de la declaración del IVA por el 4º bimestre del año 2008.

## SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Atlántico, Sala de Decisión Oral "A", negó las pretensiones de la demanda, con fundamento en las siguientes consideraciones[15]:

Al efecto señaló que la Administración Tributaria está facultada para ordenar la devolución del saldo a favor solicitado y, posteriormente, iniciar el proceso de fiscalización respecto de la declaración presentada que dio lugar al beneficio tributario, con fundamento en lo dispuesto por el artículo 782 del Estatuto Tributario y la jurisprudencia del Consejo de Estado[16].

Aseguró que tal como lo disponen los artículos 772 a 777 del E.T., los libros de contabilidad constituyen prueba a favor del contribuyente siempre que los mismos se lleven en debida forma, sin embargo, en casos como el de la actora, la DIAN puede ejercer su facultad fiscalizadora para adelantar el respectivo cruce de información con los proveedores informados por el responsable del IVA, con el fin de verificar la existencia o no de operaciones comerciales que sustentan la devolución de los saldos a favor.

Destacó que en el proceso de determinación oficial, la DIAN no pudo verificar la realidad de las operaciones que sirvieron como base para solicitar la devolución del saldo a favor, en tanto no localizó a los proveedores con los que la empresa C.I. GREEN LINE S.A. adelantó la mayoría de las operaciones reportadas durante el periodo gravable en discusión en las direcciones reportadas por esto en el RUT, por lo que se concluyó que eran inexistentes.

Advirtió que, conforme con la inspección contable y las pruebas allegas al proceso, así como las decretadas en vía administrativa, se advirtió la simulación de las operaciones comerciales frente a la inexistencia de los proveedores de la sociedad demandante.

---

[15] Fls. 304 a 315 c. 2
[16] Sentencia de 15 de abril de 2010, Exp. 16571, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

Adujo que para el desconocimiento de las compras y los impuestos descontables, no se exige como obligación legal que, previamente, la Administración haya declarado a los proveedores ficticios.

Finalmente, negó la condena en costas al considerar que *«la demandante no asumió en el proceso una conducta que la hiciera merecedora a esa sanción».*

## RECURSO DE APELACIÓN

La sociedad demandante interpuso recurso de apelación, con base en los motivos de inconformidad que se exponen a continuación[17]:

Afirmó que la legalidad de la sanción por devolución improcedente depende de lo probado en el proceso de determinación, mediante el cual se modificó la declaración privada del impuesto a las ventas del 4º bimestre de 2008.

Insistió en que dentro del proceso determinación se demostró que los proveedores cuestionados por la Administración cumplían con los requisitos exigidos por la ley para adelantar las operaciones realizadas con GREEN LINE S.A.S., tales como la inscripción en el RUT, facturas y resoluciones de facturación, soportes contables, relación de compras y pagos efectuados a los proveedores por el bimestre en discusión, así como el documento de imputación contable del mismo periodo respecto del IVA.

Señaló que la contabilidad de la sociedad fue presentada como prueba a su favor que reflejaba la realidad de las transacciones que dieron lugar al saldo a favor reclamado, y que la DIAN no logró desvirtuar.

Reiteró que para desconocer la realidad las compras que relalizó durante el periodo en discusión, la Administración debió, previamente, declarar a sus proveedores como ficticios.

Expresó que el Tribunal de primera instancia centró su decisión en indicios no probados, en la medida en que, por la misma naturaleza del negocio de **compra y venta de chatarra**, los proveedores no cuentan con establecimientos comerciales fijos y las operaciones económicas se manejan en efectivo.

[17] Fls. 323 a 338 c.p.

Indicó que la entidad demandada no desplegó la actividad de investigación suficiente para ubicar a los proveedores con los que desarrolló las operaciones susceptibles de los impuestos descontables.

Finalmente destacó que, en el proceso de determinación oficial del tributo, aportó las pruebas que soportaban las compras e impuestos descontables liquidados en la declaración objeto de modificación, así como la existencia real de los proveedores informados.

## ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La sociedad **demandante** reiteró los argumentos del recurso de apelación[18].

La **DIAN** reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda[19].

El **Ministerio Público** solicitó que se decretara la suspensión del proceso por prejudicialidad, hasta que se decida la legalidad de la liquidación oficial de revisión que originó la actuación administrativa demandada y, que una vez reanudado el proceso, si es del caso, se confirme la sentencia de primera instancia.

## CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de los actos administrativos que ordenaron a la sociedad C.I. GREEN LINE S.A.S. el reintegro de las sumas devueltas por concepto del saldo a favor del IVA del 4º bimestre de 2008, el pago de los intereses moratorios aumentados en un 50% e impuso sanción del 500% del valor restituido.

En los términos del recurso de apelación, la Sala deberá establecer si es procedente la sanción por devolución improcedente conforme con lo decidido en el proceso de determinación.

### Asunto previo

[18] Fls. 381 a 392 c.p.
[19] Fls. 393 a 401 c.p.

El Ministerio Público solicitó que se decretara la suspensión del proceso por prejudicialidad, teniendo en cuenta que la decisión de este asunto depende directamente del fallo definitivo que se dicte en el proceso en el que se discute la legalidad de los actos que modificaron la declaración privada de la actora por el mismo periodo fiscal que ahora se cuestiona en virtud de la sanción impuesta.

Al respecto, la Sala precisa que deberá ser negada, debido a que el 31 de mayo de 2018[20], esta Corporación profirió sentencia de segunda instancia dentro del proceso donde se resolivó sobre la legalidad de los actos por los cuales la DIAN modificó la declaración del IVA del 4º bimestre de 2008, motivo por el que desapareció el fundamento de la solicitud.

En consecuencia, lo que en dicha providencia se decidió debe tenerse en consideración para fallar este asunto, pues la sanción por devolución improcedente se impuso con base en los actos sobre los que ya se pronunció esta Jurisdicción.

Al respecto, el artículo 670 del ET (vigente para el momento de los hechos) establece que las devoluciones o compensaciones efectuadas con fundamento en las declaraciones del impuesto de renta y del IVA no constituyen un reconocimiento definitivo. De ahí que, si mediante liquidación oficial se rechaza o modifica el saldo a favor objeto de devolución y/o compensación, el contribuyente deberá reintegrar la suma indebidamente compensada o devuelta, más los intereses moratorios incrementados en un 50% y, eventualmente, la sanción del 500% por utilización de medios fraudulentos.

Para ello, el citado artículo dispone que la sanción *«deberá imponerse dentro del término de dos años contados a partir de la fecha en que se notifique la liquidación oficial de revisión».* Precisamente, esta norma establece que los procesos de determinación oficial del tributo y el de imposición de sanción por devolución improcedente son autónomos e independientes, aun cuando la sanción se fundamente en el acto de determinación que modifica la declaración tributaria que generó el saldo a favor objeto de devolución. Aunado a lo anterior, a partir de la notificación de la liquidación oficial de revisión, la Administración tiene competencia para iniciar el procedimiento sancionatorio por devolución improcedente.
En este sentido, la jurisprudencia del Consejo de Estado ha precisado que se trata de dos trámites administrativos distintos que pueden adelantarse

[20] Radicado: 2012 00442 01, Exp. 20813, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, Actor: C.I. GREEN LINE S.A.S.

simultáneamente pero que, en todo caso, son autónomos. El procedimiento sancionatorio propende obtener el reintegro de las sumas devueltas indebidamente, al propio tiempo que ordena el pago de intereses moratorios incrementados en un 50%.

Por su parte, el procedimiento de gestión que culmina con la expedición de la liquidación oficial de revisión, a más de que origina el rechazo del saldo a favor declarado, constituye el fundamento de hecho y de derecho de la sanción prevista en el artículo 670 del ET. Con todo, el legislador previó que la autoridad fiscal obtuviera prontamente el reintegro de los dineros que desde un principio fueron del erario.

Sobre el particular, la jurisprudencia de esta Sección ha insistido en la diferenciación y la autonomía del proceso de imposición de la sanción por devolución improcedente[21].

Sin perjuicio de lo anterior, el mismo artículo 670 señala como requisito necesario para la procedencia de la sanción por devolución y/o compensación improcedente: (i) que la Administración tributaria haya devuelto o compensado un saldo a favor declarado por el contribuyente; y (ii) que dicho saldo a favor haya sido rechazado o modificado total o parcialmente, mediante una liquidación oficial de revisión, notificada al contribuyente[22].

Así, el acto administrativo que establezca de manera oficial el impuesto puede ser demandado ante la jurisdicción y la decisión definitiva que se adopte dentro de ese medio de control, resultará determinante para establecer la procedencia de la sanción impuesta y la base para su cuantificación. Si se niegan las pretensiones de nulidad contra el acto de liquidación oficial de revisión, el acto sancionatorio no perdería sus fundamentos de derecho, en cambio, la eventual anulación del acto de determinación derivaría en un decaimiento de la sanción por desaparición del sustento jurídico.

Los argumentos tendientes a controvertir los actos de determinación deben ser presentados y analizados ante el juez que conozca de su nulidad, y no

---

[21] Entre otras, sentencias del 4 de diciembre de 2014, Exp. 19683, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez; del 23 de abril de 2009, Exp. 16205, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; y del 25 de noviembre de 1995 Exp. 1237, CP: Julio Correa Restrepo.

[22] Sentencias del 4 diciembre de 2014, Exp. 19683, CP: Jorge Octavio Ramírez; y del 16 de noviembre de 2016, Exp. 20600, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

pueden ser estudiados en el proceso en el que se debate la legalidad de la sanción por devolución improcedente, pues, como ya se dijo, se trata de dos procesos independientes y autónomos según términos del artículo 670 del ET y la jurisprudencia de esta Sección.

Vale decir, el análisis de legalidad de los actos aquí demandados tiene un alcance restrictivo, ya que pretende corroborar los presupuestos de legalidad en la imposición de la sanción y no la validez del acto de determinación.

En consecuencia, el resultado final de la discusión jurídica sobre el saldo a favor compensado o pedido en devolución, ya sea por el agotamiento de la vía gubernativa cuando no se demande la nulidad del acto de determinación del tributo o, en vía judicial, cuando se presente dicha demanda y se falle definitivamente, se verá reflejado en el acto sancionatorio, pues el monto de imposición debe informarse en los supuestos definitivos establecidos por la Administración o por la jurisdicción, respecto del acto de determinación del tributo.

**Caso concreto**

A partir de las anteriores consideraciones, la Sala observa que en el expediente están demostrados los siguientes hechos:

- En la declaración del IVA presentada por la sociedad actora por el 4º bimestre del año gravable 2008, se registró un saldo a favor de $139.997.00, que fue devuelto por la DIAN[23].
- La Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla, mediante Liquidación Oficial de Revisión 022412011000174 de 12 de septiembre de 2011, modificó la declaración del impuesto sobre las ventas del 4º bimestre del 2008, en el sentido de desconocer el saldo a favor y determinar un saldo a pagar de $42.598.000[24].
- La referida liquidación oficial y su confirmatoria, la Resolución 900.212 de 4 de octubre de 2012, fueron demandadas ante esta Jurisdicción, que en sentencia de segunda instancia del **31 de mayo de 2018[25]**, revocó la sentencia de primera instancia, para anular parcialmente los actos demandados, pero únicamente en cuanto a la sanción por inexactitud (aplicación del principio de favorabilidad). Lo que arrojó una nueva sanción por inexactitud a cargo de la demandante en la suma de $70.229.000.
- Con ocasión de la modificación del saldo a favor mediante liquidación oficial de revisión, la Administración formuló pliego de cargos y propuso imponer la sanción por devolución y/o compensación improcedente

[23] Referida por la Administración en la Resolución Sanción (Fl. 29 c.a.).
[24] Fls. 4 a 15 c.a.
[25] Radicado: 2012-00442-01, Exp. 20813, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

consistente en el reintegro de $139.997.000 más los intereses moratorios incrementados en un 50%, y la sanción del 500% por utilización de medios fraudulentos, que fue acogido en la Resolución Sanción 022412013000127 de 27 de febrero de 2013[26], confirmada por el acto que resolvió el recurso de reconsideración[27].

En el caso concreto, la Sala constata que la liquidación oficial de revisión que modificó la declaración del IVA del 4º bimestre de 2008 fue demandada ante esta jurisdicción, y mediante la sentencia del 31 de mayo de 2018 (Exp. 20813)[28], esta Sección revocó la decisión de primera instancia y declaró la nulidad parcial de la liquidación oficial de revisión que fundamenta los actos aquí debatidos, pero solo en lo relativo a la sanción por inexactitud.

En consecuencia, la sentencia definitiva en relación con los aspectos censurados contra la liquidación oficial de revisión, determinó la inexistencia de las operaciones económicas que originaron el saldo a favor declarado por la actora de forma improcedente.
En el presente asunto los actos administrativos en discusión mantienen su fundamento jurídico en la liquidación oficial de revisión, por lo que en cumplimiento del fallo anterior resulta ajustado a derecho lo ordenado en la resolución sanción y su confirmatoria, demandadas en este caso.

La Sala advierte que los cargos de nulidad propuestos por la demandante no están llamados a prosperar respecto de la legalidad del acto sancionatorio, puesto que se limitaron a controvertir lo resuelto en la liquidación oficial de revisión, respecto de la cual, se insiste, existe decisión en firme y ejecutoriada de la jurisdicción.

**Aplicación del principio de favorabilidad**

En lo que a la imposición de sanciones administrativas tributarias se refiere, el parágrafo 5° del artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, establece que la sanción se debe imponer aplicando la ley que resulte más favorable al infractor, aun cuando esta sea posterior a la infracción.

En específico, la Sala tendrá en consideración que el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016 modificó el artículo 670 del ET en el sentido de hacer benévola la sanción por devolución improcedente, la cual pasó a ser una multa

[26] Fls. 194 a 201 c.a.
[27] Fls. 249 a 265 c.a.
[28] C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.
[28] Fls. 194 a 201 c.a.

equivalente al 10% de la suma devuelta o compensada improcedentemente si la determinación del saldo a favor es modificada mediante una declaración de corrección; o **al 20% si la modificación del saldo a favor se lleva a cabo mediante liquidación oficial de revisión**; y, **en el caso de que se empleen medios fraudulentos o documentos falsos, una multa igual al 100% del valor devuelto y/o compensado en exceso**.

De conformidad con el principio de favorabilidad y por ser en este caso menos gravosa la sanción, respecto de lo dispuesto por el artículo 670 del Estatuto Tributario *-para la fecha en que se profirieron los actos acusados-*, se procede a reliquidarla, así:

**Sanción IVA 4º Bimestre de 2008**

| DESCRIPCIÓN | **Resolución Sanción** | Sanción por devolución improcedente (50%) | Sanción por uso de medios fraudulentos (500%) | **Consejo de Estado** | Sanción por devolución Improcedente (20%) | Sanción por uso de medios fraudulentos (100 %) |
|---|---|---|---|---|---|---|
| Saldo a Favor declaración 4º bimestre del IVA año gravable 2008 | $139.997.000 | | | $139.997.000 | | |
| Devolución y/o compensación Resolución 0167 de 10/03/2009 | $139.997.000 | | | $139.997.000 | | |
| Saldo a favor calculado Liquidación Oficial de Revisión 02241201100174[29] | $0 | | | $0 | | |
| Valor devolución improcedente a reintegrar | $139.997.000 | | | $139.997.000 | | |
| Valor base para calcular sanción por devolución improcedente | **$139.997.000** | **$139.997.000** | **$699.985.000** | **$139.997.000** | **$29.999.000** | **$139.997.000** |

En consecuencia, la contribuyente deberá: (i) reintegrar $139.997.000, correspondiente a la suma indebidamente devuelta, (ii) más los intereses moratorios correspondientes, (iii) pagar la sanción del 20% del valor devuelto indebidamente y (iv) el 100% de la suma devuelta de $139.997.000, por la utilización de medios fraudulentos.

Por lo tanto, se revocará la sentencia de primera instancia y se declarará la nulidad parcial de los actos acusados.

Finalmente, se observa que, a la luz de los artículos 188 del CPACA y 365 (num.8) del CGP, no procede la condena en costas en esta instancia, por cuanto en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen.

[29] Fls. 66 y 76 c.p.

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**

1. **REVOCAR** la sentencia del 13 de octubre de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, Sala de Decisión Oral "A", por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia. En su lugar, se dispone:

   **Primero. Declarar** la nulidad parcial de la Resolución Sanción 022412013000127, del 27 de febrero de 2013, y de su confirmatoria, la Resolución 900.080 del 18 de marzo de 2014, mediante las que la DIAN modificó la declaración del IVA presentada por CI Green Line SAS, por el 4º bimestre de 2008.

   **Segundo.** A título de restablecimiento de derecho, la actora deberá reintegrar a la DIAN el valor de $139.997.000, más los intereses moratorios correspondientes, pagar la suma de $29.999.000, equivalente al 20% de la suma a restituir y, el 100% del monto devuelto de $139.997.000, por la utilización de medios fraudulentos.

2. En lo demás, **CONFIRMAR** la sentencia apelada.

3**.** Sin condena en costas en esta instancia.

4. RECONOCER personería a Herman Antonio González Castro**,** para actuar como apoderado de la DIAN, en los términos del poder visible en el folio 415 del c.p.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ** **STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

Presidente de la Sección

**MILTON CHAVES GARCÍA** **JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**