

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejero Ponente: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá, D. C., veinticinco (25) de noviembre de dos mil catorce (2014)

ACCIÓN: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
DEMANDANTE: RICHARDSON ELECTRONICS S.A. DE C.V.
DEMANDADA: U.A.E. DIAN
RADICADO: 250002327000200600333 01
DECISIÓN:
ASUNTO: IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS

FALLO

Se deciden los recursos de apelación interpuestos por las partes demandante y demandada contra la sentencia del 15 de junio de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sub-sección “A”, que declaró la nulidad parcial de los actos demandados. La sentencia dispuso:

*“1. **Anúlense parcialmente** las Liquidaciones Oficiales de Revisión Nos. 300642005000002, 300642005000003, 300642005000004, 300642005000005, 300642005000006, 300642005000007 y 300642005000031, y las Resoluciones Nos. 300662006000004 del 13 de febrero de 2006, 300662005000055 del 5 de septiembre de 2005, 300662005000051 del 31 de agosto de 2005, 300662005000052 del 31 de agosto de 2005, 300662005000053 del 31 de agosto de 2005, 300662005000054 del 31 de agosto de 2005, 300662005000062 del 27 de octubre de 2005, proferidas por la División de Liquidación y la División Jurídica Tributaria de la Administración de Impuestos de las Personas Jurídicas de Bogotá, mediante las cuales modificó la liquidación privada del impuesto sobre las ventas de los períodos 3, 4, 5 y 6 de 2002 y 1, 2 y 3 de 2003, presentadas por la sociedad*

Richardson Electronics S.A. NIT. 830.050.854-8, conforme a lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

2. A título de restablecimiento del derecho, modifícanse los actos administrativos señalados en el numeral anterior, conforme a la liquidación que obra en la parte motiva de esta providencia.

3. No se condena en costas por cuanto no aparecen causadas.

4. En firme esta providencia y hechas las anotaciones anteriores correspondientes, archívese el expediente, previa devolución de los antecedentes administrativos a la oficina de origen, y de gastos del proceso a la parte demandante, si a ello hubiere lugar. Déjense las constancias del caso”.

I) ANTECEDENTES

La sociedad presentó las declaraciones del impuesto sobre las ventas de los períodos 3º, 4º, 5 y 6º del 2002 y, 1º, 2º y 3º del 2003, en las que trasladó el saldo a favor originado en las declaraciones de IVA de los bimestres 5º y 6º del año 2001 y, 1 y 2º del año 2002.

Mediante los Requerimientos Especiales Nos. 300632004000159, 300632004000160, 300632004000161, 300632004000162, 300632004000163, 300632004000164 y 300632004000165 del 28 de julio de 2004, la Administración de Impuestos de las Personas Jurídicas de Bogotá propuso la modificación de las citadas declaraciones, en el sentido de desconocer los saldos a favor registrados de períodos anteriores, e imponer sanción por inexactitud.

El 12 de enero de 2005, la citada Administración profirió las Liquidaciones Oficiales de Revisión Nos. 300642005000002, 300642005000003, 300642005000004, 300642005000005, 300642005000006, 300642005000007 y, el 21 de febrero siguiente, la Liquidación Oficial de

Revisión No. 300642005000031, mediante las cuales modificó la declaraciones del impuesto sobre las ventas de los períodos 3º, 4º, 5 y 6º del 2002 y, 1º, 2º y 3º del 2003 en los términos propuestos en el requerimiento especial.

Contra los anteriores actos administrativos, la sociedad interpuso recursos de reconsideración, que fueron resueltos por las Resoluciones Nos. 300662006000004 del 13 de febrero de 2006, 300662005000055 del 5 de septiembre de 2005, 300662005000051 del 31 de agosto de 2005, 300662005000052 del 31 de agosto de 2005, 300662005000053 del 31 de agosto de 2005, 300662005000054 del 31 de agosto de 2005, 300662005000062 del 27 de octubre de 2005, que confirmaron los actos recurridos.

II) DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, Richardson Electronics S.A. de C.V., solicitó:

“PRIMERO: Que son nulos los siguientes actos administrativos:

i) La Liquidación Oficial de Revisión No. 300642005000003 del 12 de enero de 2005, proferida por la División de Liquidación de la Administración Especial de Impuestos de las Personas Jurídicas de Bogotá, por medio de la cual se modificó la declaración del impuesto sobre las ventas presentada por la sociedad Richardson Electronics S.A. de C.V. correspondiente al cuarto (4º) período del año 2002;

ii) La Liquidación Oficial de Revisión No. 300642005000004 del 12 de enero de 2005, proferida por la División de Liquidación de la Administración Especial de Impuestos de las Personas Jurídicas de Bogotá, por medio de la cual se modificó la declaración del impuesto sobre las ventas presentada por la sociedad Richardson Electronics S.A. de C.V. correspondiente al quinto (5º) período del año 2002;

iii) La Liquidación Oficial de Revisión No. 300642005000005 del 12 de enero de 2005, proferida por la División de Liquidación de la Administración Especial de Impuestos de las Personas Jurídicas de Bogotá, por medio de la cual se modificó la declaración del impuesto sobre las ventas presentada por la sociedad Richardson Electronics S.A. de C.V. correspondiente al sexto (6º) período del año 2002;

- iv) La Liquidación Oficial de Revisión No. 300642005000006 del 12 de enero de 2005, proferida por la División de Liquidación de la Administración Especial de Impuestos de las Personas Jurídicas de Bogotá, por medio de la cual se modificó la declaración del impuesto sobre las ventas presentada por la sociedad Richardson Electronics S.A. de C.V. correspondiente al primer (1º) período del año 2003;*
- v) La Liquidación Oficial de Revisión No. 300642005000007 del 12 de enero de 2005, proferida por la División de Liquidación de la Administración Especial de Impuestos de las Personas Jurídicas de Bogotá, por medio de la cual se modificó la declaración del impuesto sobre las ventas presentada por la sociedad Richardson Electronics S.A. de C.V. correspondiente al segundo (2º) período del año 2003;*
- vi) La Liquidación Oficial de Revisión No. 300642005000031 del 21 de febrero de 2005, proferida por la División de Liquidación de la Administración Especial de Impuestos de las Personas Jurídicas de Bogotá, por medio de la cual se modificó la declaración del impuesto sobre las ventas presentada por la sociedad Richardson Electronics S.A. de C.V. correspondiente al tercer (3º) período del año 2003;*
- vii) La Resolución No. 300662005000055 del 5 de septiembre de 2005, proferida por la División Jurídica Tributaria de la Administración Especial de Impuestos de las Personas Jurídicas de Bogotá, por medio de la cual se confirmó la Liquidación Oficial de Revisión No. 300642005000003, por medio de la cual se modificó la declaración del impuesto sobre las ventas presentada por la sociedad Richardson Electronics S.A. de C.V. correspondiente al cuarto (4º) período del año 2002;*
- viii) La Resolución No. 300662005000051 del 31 de agosto de 2005, proferida por la División Jurídica Tributaria de la Administración Especial de Impuestos de las Personas Jurídicas de Bogotá, por medio de la cual se confirmó la Liquidación Oficial de Revisión No. 300642005000004, por medio de la cual se modificó la declaración del impuesto sobre las ventas presentada por la sociedad Richardson Electronics S.A. de C.V. correspondiente al quinto (5º) período del año 2002;*
- ix) La Resolución No. 300662005000052 del 31 de agosto de 2005, proferida por la División Jurídica Tributaria de la Administración Especial de Impuestos de las Personas Jurídicas de Bogotá, por medio de la cual se confirmó la Liquidación Oficial de Revisión No. 300642005000005, por medio de la cual se modificó la declaración del impuesto sobre las ventas presentada por la sociedad Richardson Electronics S.A. de C.V. correspondiente al sexto (6º) período del año 2002;*
- x) La Resolución No. 300662005000053 del 31 de agosto de 2005, proferida por la División Jurídica Tributaria de la Administración Especial de Impuestos de las Personas Jurídicas de Bogotá, por medio de la cual se confirmó la Liquidación Oficial de Revisión No. 300642005000006, por medio de la cual se modificó la declaración del impuesto sobre las ventas presentada por la sociedad Richardson Electronics S.A. de C.V. correspondiente al primer (1º) período del año 2003;*
- xi) La Resolución No. 300662005000054 del 31 de agosto de 2005, proferida por la División Jurídica Tributaria de la Administración Especial de Impuestos de las Personas Jurídicas de Bogotá, por medio de la cual se confirmó la Liquidación Oficial de Revisión No. 300642005000007, por medio de la cual se modificó la*

declaración del impuesto sobre las ventas presentada por la sociedad Richardson Electronics S.A. de C.V. correspondiente al segundo (2º) período del año 2003;

xii) La Resolución No. 300662005000062 del 27 de octubre de 2005, proferida por la División Jurídica Tributaria de la Administración Especial de Impuestos de las Personas Jurídicas de Bogotá, por medio de la cual se confirmó la Liquidación Oficial de Revisión No. 300642005000031, por medio de la cual se modificó la declaración del impuesto sobre las ventas presentada por la sociedad Richardson Electronics S.A. de C.V. correspondiente al tercer (3º) período del año 2003;

xiii) La Liquidación Oficial de Revisión No. 300642005000002 del 12 de enero de 2005, proferida por la División de Liquidación de la Administración Especial de Impuestos de las Personas Jurídicas de Bogotá, por medio de la cual se modificó la declaración del impuesto sobre las ventas presentada por la sociedad Richardson Electronics S.A. de C.V. correspondiente al tercer (3º) período del año 2002;

xiv) La Resolución No. 300662005000004 del 13 de febrero de 2006, proferida por la División Jurídica Tributaria de la Administración Especial de Impuestos de las Personas Jurídicas de Bogotá, por medio de la cual se confirmó la Liquidación Oficial de Revisión No. 300642005000002, por medio de la cual se modificó la declaración del impuesto sobre las ventas presentada por la sociedad Richardson Electronics S.A. de C.V. correspondiente al tercer (3º) período del año 2002.

SEGUNDO. Que como consecuencia de lo anterior se restablezca en su derecho a la parte actora, mediante la declaración de que las liquidaciones privadas presentadas por la sociedad Richardson Electronics S.A. de C.V. del impuesto sobre las ventas correspondientes a los períodos 3, 4, 5 y 6 del año 2002 y 1, 2 y 3 del año 2003 han quedado en firme, sin que haya lugar al pago de impuestos, intereses o sanciones de índole alguna”.

Respecto de las normas violadas y el concepto de la violación, dijo:

Falta de aplicación del parágrafo del artículo 13 del Decreto 1000 de 1997, y de los artículos 29 de la Constitución Política y, 35, 59, 73 y 84 del Código Contencioso Administrativo

La DIAN dejó sin efectos legales las declaraciones de los bimestres V y VI de 2001 y I y II de 2002, bajo la consideración de que la sociedad no era responsable del impuesto sobre las ventas porque no tenía una sucursal en Colombia. Esa decisión fue demandada ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, dado que no existe una norma tributaria que supedite la condición de responsable del IVA a ese hecho.

Las mencionadas declaraciones arrojaron un saldo a favor en cuantía de \$161.578.000, el cual fue arrastrado a la declaración del 3º bimestre del año 2002 hasta el 3º del año 2003.

La Administración, ante la imposibilidad de controvertir las declaraciones que originaron el saldo a favor, por haberlas dejado sin efectos, procedió a modificar las liquidaciones privadas a las que se imputó el saldo a favor, lo que condujo que se discutiera siete veces el mismo saldo a favor y, que por el mismo concepto se impusiera la sanción por inexactitud.

Lo anterior evidencia una violación al debido proceso y al derecho que tiene toda persona a no ser juzgada más de una vez por el mismo hecho. Además, de conformidad con el parágrafo del artículo 13 del Decreto 1000 de 1997, tratándose de saldos a favor, solo pueden ser objeto de modificación las liquidaciones en las cuales el mismo hubiere sido determinado.

La regulación contenida en el parágrafo del artículo 13 del Decreto 1000 de 1997, limita el debate jurídico tributario entre el contribuyente y la Administración al período en el cual se determinó o realizó el hecho económico objeto de discusión (saldo a favor), dado que es respecto de ese período en que se pueden establecer los fundamentos de hecho y de derecho que llevaron al contribuyente a declarar el saldo a favor objeto de discusión.

La sociedad tuvo la calidad de responsable de IVA durante los períodos 5º y 6º de 2001 y, 1º y 2º de 2002, en tanto se encontraba ejecutando un contrato de obra que estaba gravado con el impuesto y, por ello, las imputaciones del saldo a favor proveniente de las declaraciones presentadas en esos

períodos, que se reflejaron en las liquidaciones privadas objeto de debate, son procedentes.

Hasta tanto la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo no profiera sentencia definitiva que declare ineficaces las declaraciones del impuesto sobre las ventas en las que se originó el saldo a favor, las mismas surten plenos efectos legales y, por tanto, su imputación en los períodos siguientes es válida.

En consecuencia, la Administración no tenía competencia para modificar las liquidaciones privadas discutidas, puesto que para recuperar el saldo a favor que fue solicitado en devolución por la sociedad, primero debía revocar el acto que ordenó su devolución.

La Administración, en las liquidaciones oficiales de revisión, no se pronunció respecto de los argumentos en que centró su defensa la sociedad. Por tanto, incurrió en falta de motivación.

La sanción por inexactitud es improcedente en tanto solo puede imponerse respecto de la declaración en la que se originó el saldo a favor y porque la imputación de saldos a favor no se encuentra tipificada en el artículo 647 del Estatuto Tributario como constitutiva de sanción, ni el contribuyente incurrió en maniobras fraudulentas. Además, se presenta una diferencia de criterios entre el contribuyente y la Administración, en cuanto a las normas que regulan la calidad de responsable del IVA.

III) CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La parte demandada se opuso a las pretensiones de la actora, con los siguientes argumentos:

Las modificaciones de las declaraciones tributarias no fueron realizadas por la Administración de manera arbitraria sino con fundamento en el procedimiento establecido en los artículos 702, 703 y siguientes del Estatuto Tributario. Por consiguiente, el debido proceso fue observado en la actuación administrativa demandada.

No se trata de cobrar siete veces el mismo saldo a favor, como lo pretende hacer ver el actor, por cuanto en los actos demandados solo se ordenó la “*desacumulación*” del saldo a favor improcedente, y solo se liquidó la sanción por inexactitud en el período 3º del año 2002.

Si bien es cierto que el literal a) del artículo 815 del Estatuto Tributario permite que los contribuyentes que liquiden saldos a favor en sus declaraciones los imputen en la liquidación privada del período siguiente, no lo es menos que, para que proceda esa imputación, debe existir un saldo a favor real del período inmediatamente anterior.

En este caso, como las declaraciones en las que se originó el saldo a favor fueron declaradas no válidas, por sustracción de materia dicho saldo dejó de existir. Por tanto, no podía imputarse en los períodos siguientes.

Las liquidaciones oficiales se encuentran debidamente motivadas, como se observa en los anexos explicativos de las mismas; en igual sentido, se prohirieron las resoluciones que desataron los recursos de reconsideración, en las cuales fueron debatidos los argumentos de inconformidad expuestos por el contribuyente.

IV) LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sub-sección “A”, mediante providencia del 15 de junio de 2011, declaró la nulidad parcial de los actos demandados, con fundamento en las siguientes consideraciones:

La Administración observó el debido proceso, toda vez que frente a cada declaración del impuesto sobre las ventas, en que se registró el saldo a favor considerado por ésta inexistente, se profirió una liquidación oficial de revisión, de conformidad con lo previsto en los artículos 702 a 712 del Estatuto Tributario.

Los actos administrativos demandados fueron debidamente motivados por cuanto explicaron las razones por las cuales se desconoció el saldo a favor declarado y abordaron el análisis de los argumentos expuestos por el contribuyente.

Teniendo en cuenta que en el proceso radicado con el No. 2004-1694, se determinó que, la hoy actora, para la época en que se presentaron las declaraciones de los períodos 5º y 6º del año 2001 y 1º y 2º del año 2002, no era responsable del impuesto a la ventas, las imputaciones del saldo a favor originado en las mismas no resultan procedentes.

En el presente caso se encuentra demostrada la diferencia de criterios entre la sociedad y la Administración, toda vez que la procedencia del saldo a favor imputado en las declaraciones objeto de discusión, se encontraba supeditado

a que se estableciera la calidad de responsable del impuesto sobre las ventas, situación que sólo se determinó en sede judicial.

V) LOS RECURSOS DE APELACIÓN

Las partes demandante y demandada apelaron la sentencia de primera instancia, con fundamento en lo siguiente:

Parte demandante

La Administración no tenía competencia para expedir las liquidaciones oficiales que son objeto de este proceso, con la finalidad de recuperar el saldo a favor que fue solicitado en devolución por la sociedad.

El procedimiento viable para recuperar esas sumas, habría sido la acción de lesividad contra los actos que decretaron la devolución, la cual ya caducó, o la revocatoria del acto que concedió la devolución del saldo a favor, previa autorización de la sociedad.

La Administración aplicó un procedimiento que no era viable, para efectos de desconocer que dejó vencer los términos que le otorgaba la ley para recuperar el saldo a favor objeto de devolución.

De conformidad con el párrafo del artículo 13 del Decreto 1000 de 1997, cuando se presenten saldos a favor arrastrados en las declaraciones de IVA, el único período que puede ser modificado, mediante liquidación oficial, es aquél en el que se originó el saldo a favor. Sin embargo, en este caso, la Administración modificó las declaraciones en las que se imputó el saldo a favor.

Cada uno de los procesos de determinación demandados tiene por objeto el mismo saldo a favor, lo que vulnera el principio *non bis in ídem* consagrado en el artículo 29 de la Constitución Política.

La Administración, en los actos liquidatorios, no se pronunció sobre los argumentos de defensa presentados por la sociedad.

Parte demandada

Procede la sanción por inexactitud por haberse imputado unos saldos a favor sin fundamento legal alguno, en tanto fueron determinados por el contribuyente en desconocimiento de las disposiciones que reglamentan el impuesto sobre las ventas. Por tal razón, no se presenta una diferencia de criterios, sino la inclusión de conceptos contrarios a las disposiciones tributarias.

VI) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante reiteró los argumentos expuestos en la demanda y en el recurso de apelación.

La demandada reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación.

El **Ministerio Público** no rindió concepto.

VII) CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se deciden los recursos de apelación interpuestos por las partes demandante y demandada contra la sentencia del 15 de junio de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sub sección “A”, que declaró la nulidad parcial de los actos administrativos que modificaron las declaraciones del impuesto sobre las ventas de los períodos 3º, 4º, 5 y 6º del 2002 y, 1º, 2º y 3º del 2003, presentadas por la sociedad Richardson Electronics S.A. de C.V.

1. PROBLEMA JURÍDICO

En el *sub examine* le corresponde a la Sala establecer i) si las liquidaciones oficiales de revisión demandadas se encuentran viciadas de falta de motivación y, ii) si es procedente el procedimiento utilizado por la Administración para desconocer el saldo a favor de períodos anteriores imputado por el contribuyente en las mencionadas declaraciones tributarias.

2. FALTA DE MOTIVACIÓN

2.1. Según la parte demandante, las liquidaciones oficiales de revisión, objeto del presente proceso, no se pronunciaron sobre los argumentos de defensa expuestos por el contribuyente

2.2. Al respecto, se debe precisar que la causa o motivo es aquel elemento del acto administrativo que se estructura en razón del conocimiento, consideración y valoración que la Administración realiza de hechos y

fundamentos de derecho, que la inducen a la expedición de un acto administrativo¹.

En ese sentido, la motivación del acto administrativo deberá comprender todas aquellas situaciones que dan origen a la actuación, que se presentan durante ella y sobre las cuales necesariamente habrá de pronunciarse².

2.3. En el caso concreto, la Sala considera que no hay ausencia de motivación, pues en los actos liquidatorios se encuentran plasmadas las razones que llevaron a la Administración a proferir esos actos, esto es, la improcedencia del saldo a favor de períodos anteriores imputado por el contribuyente en las declaraciones tributarias, por haberse originado en unas liquidaciones privadas que fueron declaradas sin efectos legales³.

A su vez, los argumentos expuestos por el contribuyente en la respuesta del requerimiento especial, que se concretaron principalmente en la procedencia del saldo a favor de períodos anteriores y en la improcedencia de la modificación de las declaraciones en que se imputó el saldo a favor y de la sanción por inexactitud⁴, fueron resueltos por los actos liquidatorios mediante un suficiente y adecuado análisis de los elementos fácticos, jurídicos y probatorios, con fundamento en los cuales concluyó que el saldo a favor imputado en las declaraciones discutidas no era válido porque el contribuyente, para la época en que lo determinó, no tenía la calidad de

¹ Jaime Orlando Santofimio Gamboa, Tratado de Derecho Administrativo, Acto Administrativo, Teoría de los vicios invalidantes, Pag. 397-398, Universidad Externado de Colombia, 2007.

²*Ibídem*.

³ Fls 46-76 y 413-417 c.p.

⁴ Fls 158-176 c.a. 1, 158-176 c.a. 2, 159-177 c.a.3, 159-177 c.a.4, 158-176 c.a. 5, 204-222 c.a. 6, y 241-259 c.a. 8.

responsable de IVA y que, por tal razón, procedía la modificación de la imputación en las referidas liquidaciones, así como la imposición de la sanción por inexactitud⁵.

2.4. Estas condiciones permitieron a la sociedad interponer el recurso de reconsideración y defenderse ante la jurisdicción, presentando objeciones concretas contra las consideraciones de hecho y de derecho expuestas por la entidad en el acto demandado. En consecuencia, no está llamado a prosperar el cargo de falta de motivación.

3. IMPUTACIÓN DE SALDOS A FAVOR DE PERÍODOS ANTERIORES

3.1. El demandante sostiene que la DIAN no tenía competencia para modificar las liquidaciones privadas en las que la sociedad imputó el saldo a favor de períodos anteriores, puesto que el procedimiento que debió aplicar para desconocer ese saldo era la modificación de las declaraciones en que el mismo se originó, o la revocatoria, o la acción de lesividad contra el acto administrativo que ordenó la devolución del saldo.

Según la Administración, la modificación del saldo a favor imputado en las liquidaciones privadas no fue realizada de forma arbitraria, sino con fundamento en las facultades contempladas en los artículos 702, 703 y siguientes del Estatuto Tributario.

3.2. Para efectos del presente análisis, resulta importante precisar las actuaciones tributarias que se han surtido en relación con el saldo a favor modificado por la actuación administrativa demandada:

⁵ Fls 46-76 y 413-417 c.p.

3.2.1. Declaraciones en que se originó el saldo a favor. La sociedad presentó las declaraciones del impuesto sobre las ventas por los períodos 5 y 6 del año 2001 y, 1 y 2 del año 2002, en las que registró los siguientes saldos a favor⁶:

Año	Período	Saldo a favor por el período fiscal	Saldo a favor período fiscal anterior	Saldo a favor por este período
2001	5	31.989.000	0	31.829.000
2001	6	128.918.000	31.829.000	160.587.000
2002	1	1.311.000	160.587.000	161.738.000
2002	2	0	161.738.000	161.578.000

3.2.2. Desconocimiento del saldo a favor. Las citadas declaraciones fueron declaradas sin efecto legal por la Administración mediante los Autos de Archivo Nos. 300632003005366, 300632003005371, 300632003005373 y 300632003005376 del 28 de noviembre de 2003.

Esa actuación administrativa fue demandada ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, correspondiéndole el número de expediente 2004-1694. Mediante sentencia del 11 de noviembre de 2009, ésta Corporación⁷ confirmó la decisión del Tribunal de denegar la nulidad de los autos aludidos, con fundamento en que Richardson Electronics S.A. DE C.V. no estaba obligado a declarar porque no tenía la calidad de responsable de IVA por tratarse de una sociedad extranjera sin sucursal en Colombia.

3.2.3. Declaraciones en que se arrastró el saldo a favor. Antes de que la DIAN dejara sin efectos las declaraciones de IVA antes citadas, el 23 de

⁶ Fls 10-13 c.a.7.

⁷ C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia

mayo de 2002 la sociedad creó una sucursal en el país⁸. De esta forma, en calidad de responsable de IVA presentó las declaraciones de IVA por los períodos 3, 4, 5 y 6 del año 2002 y, 1, 2 y 3 de 2003, en las que arrastró el saldo del período anterior, esto es, del bimestre 2 del año 2002⁹:

Año	Período	Saldo a favor por el período fiscal	Saldo a favor período fiscal anterior	Saldo a favor por este período
2002	3	0	161.578.000	135.104.000
2002	4	0	135.104.000	134.944.000
2002	5	0	134.944.000	134.784.000
2002	6	0	134.784.000	120.347.000
2003	1	362.000	120.347.000	120.709.000
2003	2	0	120.709.000	120.709.000
2003	3	0	120.709.000	115.921.000

3.2.4. **Devolución del saldo a favor.** El 8 de septiembre de 2003, la sociedad solicitó la devolución del saldo a favor registrado en la **declaración de IVA del período 3 del año 2003**. Es decir, de la última liquidación privada en que arrastró el saldo a favor.

Mediante la Resolución No. 8363 del 15 de septiembre de 2003, se resolvió la solicitud en el sentido de ordenar devolver la suma de **\$115.921.000** correspondiente a la declaración de IVA período 3 año 2003¹⁰.

3.2.5. **Actuación demandada – Modificación del saldo a favor de períodos anteriores.** Mediante las Liquidaciones Oficiales de Revisión Nos. 300642005000002, 300642005000003, 300642005000004, 300642005000005, 300642005000006, 300642005000007 del 12 de enero

⁸ Fl 59 c.p.

⁹ Fls 2-9 c.a.7.

¹⁰ Fls 246-247 c.p.

de 2005 y la Liquidación Oficial de Revisión No. 300642005000031 del 12 de febrero de 2005, la Administración desconoció¹¹ de las declaraciones de IVA por los períodos 3, 4, 5 y 6 del año 2002 y, 1, 2 y 3 de 2003, los siguientes renglones:

Año	Período	Saldo a favor por período fiscal	Saldo a favor período fiscal anterior	Saldo a favor por este período	Saldo a pagar
2002	3	0	0	0	284.999.000
2002	4	0	0	0	160.000
2002	5	0	0	0	160.000
2002	6	0	0	0	14.437.000
2003	1	362.000	0	362.000	0
2003	2	0	362.000	362.000	0
2003	3	0	362.000	362.000	4.426.000

Debe precisarse que la Administración no modificó los renglones que determinaron el impuesto sobre las ventas, sino únicamente el saldo a favor que la actora arrastró de la declaración de IVA del período 2 del año 2002¹², por cuanto esa declaración fue declarada sin efecto legal.

3.2.6. Proceso sancionatorio. Mediante la Resolución Sanción No. 300642005000094 del 25 de noviembre de 2005, la Administración impuso sanción por devolución improcedente a la sociedad¹³. Esto con fundamento en que mediante la Liquidación Oficial de Revisión No. 300642005000031 del 2005 – acto demandado en el proceso analizado -, se desconoció el saldo a

¹¹ Esas liquidaciones fueron confirmadas mediante las Resoluciones Nos. 300662006000004 del 13 de febrero de 2006, 300662005000055 del 5 de septiembre de 2005, 300662005000051 del 31 de agosto de 2005, 300662005000052 del 31 de agosto de 2005, 300662005000053 del 31 de agosto de 2005, 300662005000054 del 31 de agosto de 2005, 300662005000062 del 27 de octubre de 2005.

¹² Fls 46-201 c.p.

¹³ Fls 274-279 c.p.

favor registrado en la declaración de IVA del período 3 año 2003, último denuncia en que se arrastró el saldo a favor del 2º bimestre de 2002.

Ese acto administrativo fue demandado ante los Juzgados Administrativos de Bogotá, correspondiéndole el número de proceso 2007-00035 y, fue resuelto en segunda instancia por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca¹⁴, que mediante sentencia del 13 de febrero de 2014, confirmó la decisión apelada en el sentido de negar las súplicas de la demanda.

3.3. Con fundamento en lo expuesto, se puede concluir que el saldo a favor imputado en las declaraciones objeto de los actos demandados se originó en unas liquidaciones privadas que no surten efectos legales.

3.4. La imputación es uno de los mecanismos que tiene el contribuyente para disponer de los saldos a favor, mediante el cual, en virtud del principio de independencia de los períodos, cuando el contribuyente opta por esta vía, utiliza o aplica el saldo a favor para pagar el impuesto del período gravable inmediatamente siguiente o para generar un nuevo saldo a favor susceptible de devolución, compensación o imputación posterior¹⁵.

¹⁴ M.P. Dra. Nelly Yolanda Villamizar

¹⁵ Estatuto Tributario. **Artículo 815.** Compensación con saldos a favor. **Los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias podrán:**

- a) Imputarlos dentro de su liquidación privada del mismo impuesto, correspondiente al siguiente período gravable;
- b) Solicitar su compensación con deudas por concepto de impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones que figuren a su cargo.

3.5. El Decreto 1000 de 1997, norma vigente para la época de los hechos¹⁶, reglamentó el procedimiento de devoluciones y compensaciones, y sobre las imputaciones de saldos a favor, señaló:

“Artículo 13. Imputación de los saldos a favor. Los saldos a favor originados en las declaraciones de renta y ventas, se podrán imputar en la declaración tributaria del período siguiente por su valor total, aún cuando con tal imputación se genere un nuevo saldo a favor.

(...)

Parágrafo 1. Cuando se encuentre improcedente un saldo a favor que hubiere sido imputado en períodos subsiguientes, las modificaciones a la liquidación privada se harán con respecto al período en el cual el contribuyente o responsable se determinó dicho saldo a favor, liquidando las sanciones a que hubiere lugar. En tal caso, la Administración exigirá el reintegro de los saldos a favor imputados en forma improcedente incrementados en los respectivos intereses moratorios, cuando haya lugar.

(...).”

Esta disposición regula el procedimiento para modificar el saldo a favor improcedente que hubiere sido imputado en períodos subsiguientes, en el sentido de que las modificaciones se harían respecto de la declaración tributaria del período en el cual se determinó ese saldo a favor.

Luego entonces, cuando la DIAN verifica la improcedencia del saldo a favor, la modificación por aspectos de fondo, debe hacerla mediante la revisión de la declaración en la que este se originó y, no en las demás en que se hubiera imputado.

Dicha distinción encuentra justificación en el hecho de que el saldo a favor resulta de hechos económicos declarados en el período en que el contribuyente los liquida y, es por eso que debe discutirse dentro del término de firmeza de esa liquidación privada.

¹⁶ Esa regulación fue derogada por el artículo 27 del Decreto 2277 de 2012, por el cual se reglamenta parcialmente el procedimiento de gestión de las devoluciones y compensaciones.

3.6. Ese presupuesto legal –verificación de la declaración en la que se originó el saldo a favor- fue cumplido por la DIAN, cuando mediante acto administrativo declaró sin efectos legales las declaraciones de IVA en las que se originó el saldo a favor - períodos 5 y 6 del año 2001 y, 1 y 2 del 2002-, decisión que fue encontrada ajustada a derecho por esta jurisdicción.

3.7. De esta forma, las declaraciones en que se originó el saldo a favor no surten los efectos dispuestos en la legislación tributaria y, por ello, resulta improcedente la imputación que hizo el contribuyente hasta la declaración de IVA del período 3 del año 2003, así como la devolución de esas sumas que solicitó con fundamento en aquella liquidación¹⁷.

3.8. A esa misma conclusión llegó la DIAN cuando verificó la realidad jurídica y fiscal de la liquidación privada que servía de sustento de la solicitud, encontrando que el saldo a favor registrado en la misma, provenía de una imputación de períodos anteriores, que se había originado en unas declaraciones que no tienen efectos legales.

Es por eso que, en esa oportunidad legal, la Administración con fundamento en las facultades de fiscalización podía verificar la existencia del saldo a favor solicitado en devolución¹⁸ y, modificar su indebida imputación en las declaraciones tributarias¹⁹.

¹⁷ Fls 246-247 c.p.

¹⁸ Estatuto Tributario. Artículo 856. Verificación de las devoluciones. La Administración seleccionará de las solicitudes de devolución que presenten los contribuyentes o responsables, aquellas que deban ser objeto de verificación, la cual se llevará a cabo dentro del término previsto para devolver.

¹⁹ **Artículo 684 del Estatuto Tributario.** La administración tributaria tiene amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales. Para el efecto podrá:

3.9. Precisamente, el hecho de que el contribuyente le diera efectos tributarios a un saldo a favor inexistente, mediante la imputación en períodos posteriores, para luego obtener su devolución, condujo a que la DIAN modificara las liquidaciones privadas en que se arrastró ese saldo a fin de desvirtuar el sustento de la solicitud de devolución.

3.10. Bajo los anteriores argumentos, no se puede considerar que la Administración hubiere vulnerado el debido proceso de la sociedad contribuyente, puesto que no puede perderse de vista que el desconocimiento del saldo a favor se hizo respecto de las declaraciones en que se originó ese saldo a favor, y la modificación de la imputación de esas sumas en períodos posteriores, tuvo por finalidad corregir los efectos tributarios que le dio el contribuyente cuando solicitó en devolución un saldo a favor inexistente que arrastró de períodos anteriores.

3.11. Ahora bien, en cuanto al argumento de la parte demandante en el cual sostiene que la Administración debió revocar o interponer una acción de lesividad contra la resolución que ordenó la devolución del saldo a favor, se considera:

Si bien, el 8 de septiembre de 2003, la sociedad solicitó ante la Administración la devolución del saldo a favor determinado en la declaración

-
- a) Verificar la exactitud de las declaraciones u otros informes, cuando lo considere necesario;
 - b) Adelantar las investigaciones que estime convenientes para establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias, no declarados;
 - (...)
 - f) En general, efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos, facilitando al contribuyente la aclaración de toda duda u omisión que conduzca a una correcta determinación.

del 3er bimestre del año 2003²⁰, aquí demandada y, que la misma fue aceptada por medio de la Resolución No. 8363 del 15 de septiembre de 2003²¹, se debe precisar que esa decisión no constituye un reconocimiento definitivo a favor del contribuyente, como lo dispone el artículo 670 del Estatuto Tributario y, por tanto, la existencia de ese acto administrativo no impide que la Administración ejerza sus amplias facultades de fiscalización y proceda a modificar las declaraciones tributarias a las cuales se imputó el saldo ordenado en devolución. En ese sentido, no le correspondía a la Administración revocar ni demandar ese acto administrativo.

3.12. En consecuencia, no prospera el cargo.

4. SANCIÓN POR INEXACTITUD

4.1. Según la parte demandada, debe mantenerse la sanción por inexactitud por cuanto no se presenta una diferencia de criterios, sino la imputación de saldos a favor que desconocen las disposiciones que reglamentan el impuesto sobre las ventas.

4.2. En cuanto a la sanción por inexactitud, de acuerdo con el artículo 647 del Estatuto Tributario, ésta se aplica por la omisión de ingresos y/o impuestos generados por las operaciones gravadas, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes y, **en general, la utilización en las declaraciones tributarias, de datos o factores falsos, equivocados,**

²⁰ FI 4 c.p.6

²¹ FI 65 c.p. 6

incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar o un mayor saldo a favor para el contribuyente.

Dicha disposición también señala que no hay lugar a imponer la sanción por inexactitud, cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias, **provenga de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable.**

4.4. En el caso bajo análisis, el traslado de saldos a favor de períodos anteriores, que realizó la sociedad en las declaraciones de IVA, no se derivó del desconocimiento de las normas que regulan el impuesto sobre las ventas, sino de su alcance e interpretación, en particular, de las que establecen la calidad de responsable de ese tributo.

Con fundamento en la interpretación de esas normas, la sociedad solicitó ante la DIAN la expedición del RUT, se inscribió como responsable de IVA en el régimen común, y procedió a presentar las declaraciones del impuesto sobre las ventas por los períodos 5º y 6º del año 2001 y 1º y 2º del año 2002, por considerar que al haber realizado “actividades gravadas en Colombia” tenía la calidad de sujeto pasivo del impuesto²². En esas declaraciones determinó el saldo a favor que, posteriormente, fue imputado en las declaraciones objeto de los actos demandados.

4.5. Si bien, el hecho de que la sociedad era responsable de IVA por los períodos 5º y 6º del año 2001 y 1º y 2º del año 2002, fue objeto de discusión

²² Estos hechos constan en la sentencia del 11 de noviembre de 2009, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, expediente 16372, por medio de la cual se declaró la legalidad de los actos administrativos que dejaron sin efectos las declaraciones de IVA de los períodos 5º y 6º del año 2001 y, 1º y 2º del año 2002.

por parte de la Administración, ésta mantuvo su posición, por lo que la actora acudió ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, para que determinara esa situación.

4.6. De lo expuesto, se concluye que la interpretación del derecho aplicable que realizó la sociedad, la llevó al convencimiento de que tenía a su cargo una obligación tributaria, como responsable del impuesto a las ventas, tanto así que realizó las formalidades dispuestas en la ley para esos contribuyentes. Estas circunstancias permiten suponer que la demandante actuó bajo la convicción de obrar conforme con la ley.

4.7. En ese sentido, no se puede considerar que la indebida imputación de saldos a favor que realizó la demandante se hubiere derivado del desconocimiento de las normas tributarias, sino de su equivocada interpretación, que la llevó a asumir una carga tributaria que no tenía con el Estado, y bajo ese convencimiento realizó la actuación tributaria aquí demandada.

Por tanto, para la Sala, en este caso se presentó una diferencia de criterios derivada de la interpretación que la demandante hizo de las normas aplicables.

En consecuencia, fue acertada la decisión del *a quo* de levantar la sanción por inexactitud.

De conformidad con lo expuesto, se confirmará la sentencia de primera instancia.

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,

FALLA

CONFÍRMASE la sentencia del 15 de junio de 2011 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sub sección “A”.

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

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

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Presidente

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS