

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

**Consejero ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas**

Bogotá, D.C., Dieciséis (16) de octubre de dos mil catorce (2014).

**Radicación:** 250002327000200700204-01  
**No. Interno:** 19285  
**Asunto:** Acción de nulidad y restablecimiento del derecho  
**Demandante:** DRUMMOND LTD.  
**Demandado:** U.A.E. DIAN

**FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el apoderado de DRUMMOND LTD. contra la sentencia del 28 de septiembre de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que falló:

*“1. SE DECLARA LA NULIDAD PARCIAL de la Resolución No. 900013 de 22 de noviembre de 2006, por medio de la cual se impone sanción por devolución improcedente por concepto del impuesto sobre las ventas del segundo bimestre de 2003 y de la Resolución No 310662007000076 de 10 de octubre de 2007, que confirma la sanción impuesta a DRUMMOND LTD, en el sentido*

*de que el saldo a reintegrar por parte de la demandante corresponde a la suma de \$256.524.000.*

*2.- Por tanto, la sociedad demandante solo deberá reintegrarle a la DIAN la suma de \$256.524.000, más los intereses moratorios incrementados en un 50%.*

(...)"

## **1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS**

- El 22 de noviembre de 2006, la División de Liquidación de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá profirió la Resolución 900013, mediante la que le impuso a la demandante la sanción por compensación improcedente del saldo a favor de la declaración del IVA del segundo bimestre de 2003, de conformidad con el artículo 670 del Estatuto Tributario. En consecuencia, ordenó reintegrar la suma de \$666.962.000, correspondiente al menor valor del saldo a favor compensado, más el pago de los intereses moratorios correspondientes, liquidados sobre el valor a reintegrar, aumentados en un 50%.
- La resolución que impuso la sanción fue confirmada por la Resolución 310662007000076 del 10 de octubre de 2007, con ocasión del recurso de reconsideración interpuesto por la parte actora.

## **2. ANTECEDENTES PROCESALES**

## 2.1. LA DEMANDA

El apoderado judicial de la sociedad demandante formuló las siguientes pretensiones:

*“A. Que se declare la nulidad total de la actuación Administrativa integrada por los siguientes actos:*

*1. La Resolución Sanción No. 310642006900013 del 22 de noviembre de 2006, proferida por la División de Liquidación de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, y*

*2. La Resolución No. 310662007000076 del 10 de octubre de 2007, proferida por la División Jurídica Tributaria de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, por medio de la cual se resolvió el Recurso de Reconsideración interpuesto por mi representada el 16 de enero de 2007 contra el acto administrativo determinado en el numeral anterior.*

*Dichas resoluciones integran la actuación administrativa por medio de la cual la DIAN impuso sanción por devolución improcedente a mi representada por valor de \$666.962.000, correspondiente al supuesto exceso del saldo a favor determinado en la declaración del IVA del II bimestre de 2003, incluyendo sanción por inexactitud, más los intereses moratorios incrementados en un 50%.*

*B. que como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho de DRUMMOND, en los siguientes términos:*

*1. Que se declare que DRUMMOND no debe reintegrar suma alguna a la DIAN por concepto del saldo a favor determinado en su liquidación privada del IVA del II Bimestre de 2003, y que obtuvo en devolución, previa solicitud formal, el 24 de junio de 2003.*

*2. Que se declare que mi representada no debe pagar a la DIAN los intereses por mora incrementados en el 50%, que dicha entidad reclama en los actos administrativos demandados.*

*3. Que se declare que no son de cargo de DRUMMOND las costas en que incurra la DIAN con relación a la actuación administrativa, ni las de este proceso.”*

### **2.1.1. Normas violadas**

La demandante invocó como violadas las siguientes disposiciones constitucionales y legales:

- Artículos 29, 95 [numeral] 9, 209 [inciso 1] y 363 de la Constitución Política;
- Artículos 2, 3, 62 y 64 del Decreto Ley 01 de 1984 y,
- Artículos 670 y 683 del Estatuto Tributario

### **2.1.2. Concepto de la violación**

**a. Indebida o falsa motivación de los actos administrativos demandados, violación del derecho al debido proceso y violación de las normas en que han debido fundarse los actos administrativos demandados**

La demandante sostuvo que los actos administrativos acusados están indebidamente motivados, pues no tuvieron en cuenta que la Liquidación Oficial de Revisión 310642005000035 del 26 de abril de 2005, por medio de la cual se determinó un menor saldo a favor en la declaración del IVA del segundo bimestre de 2003, y que sirvió de soporte a la sanción cuestionada, fue demandada ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo y se encuentra pendiente de fallo.

Para la parte actora resulta ilegal el hecho de que la DIAN exija el reintegro de un saldo a favor, junto con los intereses moratorios correspondientes, incrementados en un 50%, cuando la procedencia de dicho saldo a favor está siendo discutida. Tampoco estimó aceptable la razón aducida por la DIAN, en cuanto a que las normas vigentes no exigen la suspensión del proceso sancionatorio, sino, únicamente, la suspensión del proceso de cobro.

Indicó que de la ocurrencia de la irregularidad que origina la sanción por compensación improcedente sólo se tiene certeza en el año en que la liquidación oficial de revisión adquiere firmeza, lo que sólo se producirá cuando exista sentencia definitiva sobre su legalidad.

Adujo que si en gracia de discusión se aceptara el mayor impuesto a cargo determinado en la liquidación oficial de revisión, es claro que la DIAN liquidó mal la sanción por devolución improcedente del artículo 670 del Estatuto Tributario, pues incluyó dentro de esta la sanción por inexactitud.

Para la demandante, del valor total que la DIAN le ordenó reintegrar (\$666.962.000), sólo la parte correspondiente al reintegro del impuesto de \$256.524.207 puede generar los intereses de mora que a manera de sanción exige el artículo 670 citado. Sobre la suma que se reintegre, si hay lugar a ello, para efectos de pagar la sanción por inexactitud de \$410.438.731, no se podrán exigir intereses normales o incrementados, por la imposibilidad de liquidar intereses sobre las sanciones, según el artículo 634 del Estatuto Tributario.

## **2.2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

El apoderado judicial de la U.A.E. DIAN contestó la demanda en los siguientes términos:

Precisó que el artículo 670 del Estatuto Tributario fija como presupuestos para imponer la sanción por compensación o devolución de saldos a favor improcedente los siguientes: i) el hecho de que la compensación o devolución hecha no constituya un reconocimiento definitivo a favor del contribuyente; ii) que la sanción se imponga dentro de los dos años siguientes a la fecha en que se notifique la liquidación oficial de revisión, previo traslado del pliego de cargos al contribuyente, por el término de un mes y, iii) que se adelante el procedimiento para imponer la sanción sin importar que esté en discusión la liquidación oficial de revisión, caso en el que sólo se suspende el proceso de cobro de la sanción, según el parágrafo 2 del artículo 670 citado.

En el caso, advirtió que el reconocimiento y la devolución efectuada mediante la Resolución 608-001058 del 6 de agosto de 2003, respecto del saldo a favor registrado en la declaración del IVA del segundo bimestre de 2003, tiene el efecto de no constituir un reconocimiento definitivo a favor de la sociedad actora.

Precisó que si en el proceso de determinación del impuesto se modifican o rechazan saldos a favor, mediante liquidación oficial de revisión, la compensación o devolución del saldo a favor es improcedente. Que de la devolución efectuada por \$10.004.239.000, resulta improcedente la suma de \$666.962.000, como se estableció en la liquidación oficial de revisión 310642005000035 del 2 de mayo de 2005, en la que se redujo el saldo a favor de la demandante pasando de \$10.004.239.000 a \$9.337.277.000.

Indicó que la sanción impuesta en los actos acusados se impuso dentro de los dos años siguientes a la notificación de la liquidación oficial de revisión (2 de mayo de 2005).

Adujo que el concepto de “improcedencia” se sujeta a que se hubiera practicado la liquidación oficial de revisión, de tal forma que la demanda de dicho acto no impide el cumplimiento de la obligación de expedir los actos de imposición de la sanción dentro del término señalado en la ley.

Afirmó que no violó el derecho al debido proceso de la demandante, pues el reintegro de las sumas devueltas o compensadas en exceso y el pago de los

intereses moratorios aumentados, sólo ocurre cuando la declaración adquiere firmeza, esto es, luego de que el proceso administrativo de determinación del impuesto le ha dado la oportunidad al contribuyente de ejercer el debido proceso y el derecho de defensa.

Finalmente, precisó que la sanción prevista en el artículo 670 del Estatuto Tributario la constituye el incremento, en un 50%, de los intereses moratorios causados sobre la suma improcedentemente devuelta o compensada, la que el contribuyente debe reintegrar, no como sanción sino para evitar el beneficio indebido a expensas del erario.

### **2.3. LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca anuló parcialmente los actos administrativos demandados.

En concreto, el Tribunal reiteró su jurisprudencia en el sentido de que los artículos 647 y 670 del Estatuto Tributario coexisten fluidamente, pues ambos precisan los supuestos de hecho y las consecuencias correlativas que dimanan de la sanción por inexactitud y de la sanción por devolución improcedente.

Advirtió que si la Administración, mediante liquidación oficial, rechaza o modifica el saldo a favor objeto de devolución o compensación, dentro de los dos años siguientes contados a partir de la fecha de notificación de esa

liquidación, deberá imponer la sanción pertinente, previo traslado del pliego de cargos, por el término de un mes. Asimismo, que el acto sancionatorio ordenará el reintegro de las sumas devueltas o compensadas en exceso, más los intereses moratorios que correspondan, aumentados en un 50%.

Indicó que conforme con el párrafo segundo del artículo 670 del Estatuto Tributario, la DIAN puede iniciar proceso de cobro coactivo a partir de la fecha de ejecutoria de la resolución o sentencia que decida, ya el recurso, ora el proceso judicial, al mismo tiempo que se cumplen los presupuestos del artículo 829 del Estatuto Tributario sobre la ejecutoria de los actos. Que, por el contrario, si la liquidación oficial es revocada en sede administrativa o es anulada en sede judicial, las devoluciones o compensaciones realizadas constituyen un reconocimiento definitivo a favor del contribuyente o responsable.

Respecto a la viabilidad y al monto de la sanción por improcedencia de la compensación, impuesta a la demandante, recordó que el Consejo de Estado, en sentencia de segunda instancia del 25 de marzo de 2010, anuló parcialmente la liquidación oficial de revisión 3106420050000035 del 26 de abril de 2005. Que como esta sentencia se encuentra ejecutoriada, se debe aplicar al presente caso lo allí decidido y, en consecuencia, la demandante está obligada a reintegrar a la DIAN la suma de \$256.524.000, más los intereses moratorios incrementados en un 50%, de conformidad con el artículo 670 del Estatuto Tributario.

Con base en lo anterior declaró la nulidad parcial de los actos acusados y no condenó en costas por no estar probadas.

#### **2.4. EL RECURSO DE APELACIÓN**

La apoderada de la sociedad actora recurrió la decisión del Tribunal. En concreto, dijo que esta decisión: i) violó el principio de unidad de los actos administrativos demandados, al modificar la sanción impuesta por la DIAN originalmente; ii) desconoció la indebida cuantificación de la sanción que le fue impuesta y, iii) no tuvo en cuenta la falta de ejecutoria de la resolución sanción demandada.

Dijo que aunque comparte la decisión del Tribunal en cuanto ordenó el reintegro de la suma de \$256.524.000 y no de \$666.962.000, estimó que los actos acusados están viciados de nulidad desde su nacimiento, de tal forma que no le está permitido al juez contencioso administrativo subsanar dicha nulidad, ajustando la cifra a reintegrar.

En primer lugar, dijo que la sentencia apelada violó el principio de unidad de los actos acusados al ajustar la sanción impuesta en ellos, sin perjuicio de la ilegalidad que desde su expedición revistieron al calcular la sanción indebidamente, de tal forma que no es posible que el juez la ajuste.

Para la demandante, el Tribunal avaló la indebida cuantificación de la sanción impuesta en los actos acusados, así como la interpretación y aplicación errónea de los artículos 670, 634 y 638 del Estatuto Tributario.

Aclaró que la sentencia que profirió el Consejo de Estado en relación con la liquidación oficial de revisión, consideró que la sanción por inexactitud era improcedente, porque se demostró que la sociedad no incurrió en conductas dirigidas a incluir impuestos descontables inexistentes, falsos o desfigurados, como lo intentó hacer ver la DIAN.

Indicó que el Tribunal omitió referirse a la indebida cuantificación de la sanción que le fue impuesta, en especial sobre el hecho de que no era procedente calcular la sanción por devolución improcedente con la inclusión de la sanción por inexactitud. Agregó que, independientemente de si en un proceso de liquidación oficial se admite la improcedencia de la sanción por inexactitud o su procedencia, en el proceso por devolución y/o compensación improcedente, que por el mismo período se adelanta, no se podrá incluir la sanción por inexactitud en la base para liquidar la sanción del artículo 670 del Estatuto Tributario.

Insistió en que la resolución que le impuso la sanción no estaba ejecutoriada, pues pretendió imponerla sobre actos administrativos que aún no estaban en firme, y cuya legalidad se encontraba en discusión ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo.

Dijo que lo consecuente habría sido esperar a que se hubiera decidido de manera definitiva y, por consiguiente, se hubiera declarado la firmeza de la declaración del IVA del segundo bimestre de 2003, para que la DIAN iniciara el proceso sancionatorio con base en los montos que arrojará el respectivo proceso de determinación oficial del impuesto.

## 2.5. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **DIAN** indicó que la posición de la demandante, con la que pretende que la decisión del Tribunal sea, únicamente, la de declarar la nulidad total de los actos acusados, es “novedosa” y “particular”, pues con esta pretende cercenar al juez la función principal de dictar el derecho conforme con las pruebas que reposan en el expediente y las normas aplicables al caso. Agregó que de atenderse esta tesis, se desnaturalizaría la función pública de administrar justicia y le impondría al juez la condición absurda y contra natura de “fallar a un todo o nada”, como si el ejercicio del derecho y la razón fueran de tal naturaleza.

Indicó, además, que el razonamiento del demandante también se dirige contra el fallo de segunda instancia, proferido por el Consejo de Estado el 25 de marzo de 2010, en la que la Corporación analizó la liquidación oficial de revisión y confirmó el desconocimiento de ciertos impuestos descontables, a pesar de que anuló lo referente a la sanción por inexactitud.

Para la DIAN, la consecuencia lógica de la decisión del Consejo de Estado, respecto de la determinación del impuesto sobre las ventas del segundo

bimestre de 2003, a cargo de la demandante, es su aplicación en el cálculo de la base de la sanción del artículo 670 del Estatuto Tributario.

En cuanto a la indebida cuantificación de la sanción por devolución improcedente, por haberse tomado dentro de la base para su cálculo la sanción por inexactitud, dijo que no es cierto, pues la sentencia que profirió el Consejo de Estado el 25 de marzo de 2010, anuló parcialmente la liquidación oficial de revisión sólo en cuanto a la sanción por inexactitud. De tal forma que el Tribunal sólo tomó como base para liquidar la sanción el mayor valor que se le devolvió a la demandante, que corresponde exclusivamente al valor del impuesto descontable cuya devolución fue improcedente, de tal forma que no incluyó el valor de la sanción por inexactitud.

Sobre la falta de ejecutoriedad de la resolución sanción, advirtió que el proceso de determinación del tributo es independiente al de imposición de la sanción, y tiene claros efectos jurídicos sobre el que atañe a la imposición de la sanción.

Dijo que conforme con el artículo 670 del Estatuto Tributario, la DIAN tiene dos años para imponer la sanción, contados a partir de la fecha en que se notifique la liquidación oficial de revisión. Añadió que, además, no existe ninguna exigencia especial o particular, de carácter legal o reglamentario, que indique que la DIAN no puede expedir el acto sancionatorio.

Aclaró que la suerte del proceso de determinación del impuesto permitirá establecer, con certeza, no sólo el monto de la sanción, sino su existencia, ya que esta puede ser modificada por la jurisdicción o declarada nula.

**DRUMMOND LTD.** insistió en lo dicho en el recurso de apelación.

## **2.6. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO**

El **Ministerio Público** guardó silencio.

## **3. CONSIDERACIONES DE LA SALA**

Le corresponde a la Sala decidir el recurso de apelación interpuesto por el apoderado de **DRUMMOND LTDA.** contra la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca del 28 de septiembre de 2011.

En los términos del recurso de apelación, la Sala decide sobre la nulidad de la Resolución Sanción No. 310642006900013 del 22 de noviembre de 2006, mediante la que la División de Liquidación de la Administración Especial de los Grandes Contribuyentes de Bogotá impuso a la demandante la sanción por devolución y/o compensación improcedente y la Resolución 310662007000076 del 10 de octubre de 2007, expedida por la División Jurídico Tributaria de la Administración Especial de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, que confirmó la resolución sanción.

Para decidir se tienen como relevantes y ciertos los siguientes hechos probados:

1. El 9 de mayo de 2003, la demandante presentó, electrónicamente, la declaración del impuesto sobre las ventas del segundo bimestre de 2003, en la que liquidó un saldo a favor de \$10.004.239.000.
2. El 24 de junio de 2003, la parte actora solicitó la compensación del saldo a favor liquidado en la declaración antes referida, el que fue reconocido por la DIAN mediante la Resolución No. 608-1058 del 6 de agosto de 2003<sup>1</sup>.
3. El 26 de abril de 2005, la DIAN, mediante la Liquidación Oficial del Revisión No. 310642005000035, modificó la declaración privada del impuesto sobre las ventas del segundo bimestre de 2003, y disminuyó el saldo a favor a \$9.337.277.000<sup>2</sup>. Esta liquidación oficial fue confirmada por medio de la Resolución 310662005000057 del 23 de agosto de 2005, con ocasión del recurso de reconsideración interpuesto por la demandante<sup>3</sup>.
4. El 16 de agosto de 2006, la División de Fiscalización Tributaria de la Administración Especial de los Grandes Contribuyente de Bogotá formuló el Pliego de Cargos No. 310632006000088 mediante el que propuso a la

---

<sup>1</sup> Folios 27 al 29 del C.A.

<sup>2</sup> Folios 10 al 29 del C.A.

<sup>3</sup> Folios 77 al 94 del C.A.

- demandante reintegrar \$666.962.000, como menor valor del saldo a favor devuelto, más el pago de los intereses moratorios correspondientes, incrementados en un 50%<sup>4</sup>.
5. El 15 de septiembre de 2006, la demandante respondió el pliego de cargos<sup>5</sup>.
  6. El 22 de noviembre de 2006, la División de Liquidación de la Administración Especial de los Grande Contribuyentes de Bogotá profirió la Resolución Sanción No. 900013, en los términos propuestos en el auto de aclaración del pliego de cargos<sup>6</sup>.
  7. El 16 de enero del 2007, la demandante interpuso recurso de reconsideración contra la resolución antes referida<sup>7</sup>.
  8. El 10 de octubre de 2007, mediante la Resolución No. 310662007000076, la División Jurídica Tributaria de la Administración Especial de los Grandes Contribuyentes de Bogotá confirmó el acto recurrido<sup>8</sup>.
  9. El 3 de julio de 2008, el a quo suspendió el trámite del proceso por prejudicialidad hasta tanto se profiriera decisión definitiva en el proceso No. 250002327000200600173-01, en el que se discutía la legalidad de la liquidación oficial de revisión que modificó la declaración del impuesto sobre las ventas del segundo bimestre de 2003, presentada por la

---

<sup>4</sup> Folios 31 al 35 del C.A.

<sup>5</sup> Folios 36 al 52 del C.A.

<sup>6</sup> Folios 111 al 120 del C.P.

<sup>7</sup> Folios 121 al 138 del C.A.

<sup>8</sup> Folios 150 al 167 del C.P.

demandante, que, como se advirtió, disminuyó el saldo a favor a \$\$9.337.277.000<sup>9</sup>.

10. El 16 de mayo de 2007, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca profirió sentencia en el proceso 250002327000200600173-01, en la que negó la pretensión de nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 310642005000035 del 26 de abril de 2005 y su confirmatoria, Resolución 310662005000057 del 23 de agosto de 2005<sup>10</sup>.

11. El 25 de marzo de 2010, la Sala profirió sentencia en segunda instancia en el proceso 2006173, [No. interno asignado en segunda instancia 16663], en la que se anuló parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión 310642005000035 del 26 de abril de 2005, se levantó la sanción por inexactitud y se fijó el saldo a favor en \$9.747.715.000, según la siguiente liquidación<sup>11</sup>:

CONCEPTO	DECLARACIÓN	LIQUIDACIÓN	LIQUIDACIÓN C.
	PRIVADA	OFICIAL	DE E.
IMPUESTO A CARGO POR OPERACIONES GRAVADAS	36.323.000	36.323.000	36.323.000
TOTAL IMPUESTOS DESCONTABLES	<b>10.040.562.000</b>	<b>9.784.038.000</b>	<b>9.784.038.000</b>
SALDO A FAVOR POR EL PERIODO FISCAL	<b>10.004.239.000</b>	<b>9.747.715.000</b>	<b>9.747.715.000</b>
MAS SANCIONES	<b>0</b>	<b>410.438.000</b>	<b>0</b>
TOTAL SALDO A FAVOR	<b>10.004.239.000</b>	<b>9.337.277.000</b>	<b>9.747.715.000</b>

<sup>9</sup> Folio 188 al 190 del C.P.

<sup>10</sup> Folios 163 a 186 del C.P.

<sup>11</sup> Folios 197 al 207 de C.P.

En primer lugar, en cuanto a la *“falta de ejecutoria de la resolución sanción”*, la Sala parte de reiterar<sup>12</sup> que la DIAN está facultada para iniciar el proceso administrativo sancionatorio por devolución y/o compensación improcedente de saldos a favor de que trata el artículo 670 del Estatuto Tributario, aun cuando esté en discusión la liquidación oficial de revisión, como ocurrió en el presente asunto. De tal forma que no es pertinente el alegato de la demandante.

En cuanto a la indebida liquidación de la sanción por compensación improcedente, la Sala hace las siguientes precisiones:

El artículo 670 del Estatuto Tributario obliga al contribuyente a reintegrar las sumas indebidamente devueltas y/o compensadas, y a pagar los intereses moratorios correspondientes incrementados en un 50%.

La Sala ha precisado que el monto a reintegrar y la base para la liquidación de los intereses de mora son factores que no pueden equipararse<sup>13</sup>. El monto a reintegrar corresponde al monto que se devolvió o compensó de manera improcedente, pero los intereses de mora se liquidan sobre el mayor impuesto determinado. En otras palabras, corresponde al monto que se

---

<sup>12</sup> CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. Auto del 27 de enero de 2011. Consejera ponente MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA. Radicación número: 25000 23 270002007 00081-01. Número interno: 18262. Actor: FORD MOTOR DE COLOMBIA – SUCURSAL. Demandado: U.A.E. DIAN.

<sup>13</sup> CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. Consejera ponente MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA. Bogotá D.C., 28 de febrero de 2013. Radicación: 25000 23 27 000 2009 00241 01. Número interno: 18606. Actor: CERREJÓN ZONA NORTE - CZN S.A. Demandado: U.A.E.-DIAN

devolvió o compensó de manera improcedente, menos la sanción por inexactitud.

Lo anterior por cuanto el artículo 634 del mismo estatuto<sup>14</sup> establece que los intereses de mora se causan por el no pago oportuno de impuestos, anticipos y retenciones. Por lo tanto, es improcedente que los intereses de mora se liquiden sobre las sanciones<sup>15</sup>. Por eso, la Sala ha dicho que, en estricto sentido, la sanción por devolución improcedente corresponde al incremento del 50% de los intereses moratorios correspondientes que se liquiden sobre el mayor impuesto a pagar<sup>16</sup>.

En el caso en examen, y conforme con lo dicho anteriormente, la demandante debe reintegrar la suma de **\$256.524.000**, que corresponde a la

---

<sup>14</sup> **ARTÍCULO 634** (Antes de la derogatoria parcial realizada con la Ley 1066 de 2006). Intereses moratorios en el pago de las obligaciones tributarias. Los contribuyentes o responsables de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, incluidos los agentes de retención, que no cancelen oportunamente los impuestos, anticipos y retenciones a su cargo, deberán liquidar y pagar intereses moratorios, por cada día calendario de retardo en el pago.

Para tal efecto, la totalidad de los intereses de mora se liquidarán con base en la tasa de interés vigente en el momento del respectivo pago, calculada de conformidad con lo previsto en el artículo siguiente. Esta tasa se aplicará por cada mes o fracción de mes calendario de retardo.

Los mayores valores de impuestos, anticipos o retenciones, determinados por la administración de impuestos en las liquidaciones oficiales, causarán intereses de mora, a partir del vencimiento del término en que debieron haberse cancelado por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, de acuerdo con los plazos del respectivo año o período gravable al que se refiera la liquidación oficial".

<sup>15</sup> CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. Consejero ponente HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Bogotá, D.C., 10 de febrero de 2011. Radicación: 25000-23-27-000-2005-00073-01, Número interno: 17909. Actor: INDUSTRIAS POWER ELECTRIC S.A. EN LIQUIDACIÓN. Demandado: U.A.E. DIAN.

<sup>16</sup> CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Consejera ponente (E): MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA. Bogotá, D.C., 15 de abril de 2010. Radicación: 25000-23-27-000-2002-91637-01. Número interno: 16445. Actor: U.A.E. DIAN. Demandado: FIDUCIARIA COLPATRIA S.A.: "Por eso, la norma establece que si la Administración Tributaria dentro del proceso de determinación, mediante liquidación oficial, rechaza o modifica el saldo a favor objeto de devolución o compensación deberán reintegrarse las sumas devueltas o compensadas en exceso más los intereses moratorios que correspondan, aumentados éstos últimos en un cincuenta por ciento (50%). **Este incremento es lo que constituye realmente la sanción por devolución improcedente**, que se impone previo traslado del pliego de cargos por el término de un mes para responder." (resaltados fuera de texto)

diferencia entre el saldo a favor declarado en el denuncia privado (\$10.04.239.000) y el saldo a favor determinado en la sentencia del 25 de marzo de 2010 (\$9.747.715.000)<sup>17</sup>.

Dado que en la sentencia del 25 de marzo de 2010 [expediente 16663] la Sala levantó la sanción por inexactitud, está claro que la base para liquidar los intereses moratorios no incluye esa sanción.

En efecto, habida cuenta de que en el presente caso no se generó un mayor impuesto a pagar, los intereses de mora se deben liquidar sobre **\$256.524.000**, que resultan de la diferencia entre el saldo a favor determinado en el denuncia privado y el saldo a favor determinado en la sentencia del 25 de marzo de 2010.

Adicionalmente, los intereses que resulten se incrementarán en un 50%.

Finalmente, la Sala desestima la alegada violación del “principio de unidad de los actos administrativos”, como consecuencia de la decisión del Tribunal de declarar la nulidad parcial de los actos acusados, pues de conformidad con el artículo 170 del Decreto 01 de 1984, el juez contencioso administrativo, en la sentencia, para restablecer el derecho particular, puede estatuir disposiciones nuevas en reemplazo de las acusadas, y modificar o reformarlas, lo que en el caso en examen se concretó en una nueva liquidación de la sanción que se le impuso a la demandante, teniendo en

---

<sup>17</sup> Expediente 16663.

cuenta que los presupuestos de la conducta sancionada se dieron en este caso.

Por lo expuesto y con fundamento en lo decidido por la Sala en la sentencia del 25 de marzo de 2010 [expediente 16663], se confirmará la sentencia apelada.

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

## **F A L L A**

**PRIMERO: CONFÍRMASE** la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, el día 28 de septiembre de 2011, dentro del contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho iniciado por DRUMMOND LTD. en contra de la DIAN.

**SEGUNDO: RECONÓCESE** personería al abogado Yumer Joel Aguilar Vargas, como apoderado de la UA.E. DIAN, en los términos del poder que le fue otorgado.

Cópiese, notifíquese, comuníquese 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 de la Sala

**HUGO FERNANDO BASTIDAS  
BÁRCENAS**

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE  
VALENCIA**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE  
RODRÍGUEZ**