



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

Bogotá, D.C., veinticinco (25) de julio de dos mil dieciséis (2016)

Radicación: 250002327000201000133-01
No. Interno: 19982
Asunto: Acción de nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante: Bavaria S.A.
Demandado: U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por las partes contra la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, del 10 de octubre de 2012, que resolvió:

“PRIMERO. DECLÁRASE la nulidad parcial de los siguientes actos administrativos emanados por la DIAN:

- *Resolución Sanción No. 900034 del 11 de diciembre de 2008.*



- *Resolución Recurso de Reconsideración No. 900001 de 4 de enero de 2010, mediante la cual se confirmó el acto anterior.*

SEGUNDO. *En consecuencia, y como restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** que la sociedad BAVARIA S.A. está obligada a reintegrar la suma de \$4.457.230.000 más los intereses moratorios, incrementados en un 50%.*

TERCERO. *Devuélvanse los antecedentes administrativos a la oficina de origen.*

CUARTO. *Archívese el expediente, una vez ejecutoriada esta providencia, previas las desanotaciones de rigor.”*

1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

- El 14 de abril de 2005, Bavaria S.A. (en adelante Bavaria) presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2004, en la que liquidó un saldo a favor por valor de \$53.236.176.000.
- El 27 de abril de 2005, Bavaria presentó solicitud de devolución del saldo a favor, que fue reconocido por la DIAN el 10 de mayo de 2005, mediante Resolución No. 608-0524.
- El 9 de agosto de 2006, Bavaria presentó corrección a la declaración privada, sin modificar el saldo a favor determinado.

- El 20 de abril de 2007, la DIAN profirió el Requerimiento Especial No. 310632007000074, notificado por correo el 23 de abril de 2007.
- El 23 de julio de 2007, Bavaria presentó respuesta al Requerimiento Especial.
- El 9 de enero de 2008, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión No. 3106420080000003, en la que estableció un mayor valor del impuesto a cargo por \$4.457.230.000, se determinó un saldo a favor de \$41.647.378.000 y se impuso una sanción por inexactitud de \$7.131.568.000.
- El 11 de marzo de 2008, Bavaria presentó recurso de reconsideración, resuelto en forma negativa el 3 de febrero de 2009, mediante Resolución No. 900012.
- El 11 de mayo de 2008, la DIAN expidió el pliego de cargos No. 3106320080000111, mediante el que propuso a Bavaria la imposición de la sanción por devolución improcedente.
- El 16 de diciembre de 2008, la DIAN profirió la Resolución Sanción No. 900034, mediante la que confirmó el pliego de cargos del 11 de mayo de 2008, e impuso una sanción por devolución improcedente en cuantía de \$11.588.798.000 más los intereses moratorios aumentados en un 50%.
- El 16 de febrero de 2009, Bavaria presentó recurso de reconsideración contra la resolución sanción, resuelto el 4 de enero de 2010, mediante resolución No. 90001, en forma negativa.



2. ANTECEDENTES PROCESALES

2.1. LA DEMANDA

La demandante formuló las siguientes pretensiones:

“PRIMERA

Que se declare la nulidad de las Resoluciones No. 900034 del 11 de diciembre de 2008, notificada por correo el 16 de diciembre de 2008, y la Resolución No. 900001 del 4 de enero de 2010, notificada personalmente el 13 de enero de 2010, por medio de la cual fue resuelto un recurso de reconsideración, por medio de las cuales se impuso una sanción por devolución improcedente a Bavaria S.A.

SEGUNDA

*Que como consecuencia de la declaratoria anterior, y a título de restablecimiento del derecho, se levante la sanción por devolución improcedente impuesta a la sociedad **BAVARIA S.A.**”*

2.1.1. NORMAS VIOLADAS

La demandante invocó como violadas las siguientes disposiciones:

- Artículo 29 de la Constitución Política
- Artículos 62 y 63 del Código Contencioso Administrativo (Decreto 01 de 1984).
- Artículos 634, 647, 670 y 866 del Estatuto Tributario.

2.1.2. Concepto de la Violación



Bavaria propuso los cargos de la siguiente manera:

- a. Violación de los artículos 29 de la C.P., 62 y 63 del Decreto 01 de 1984 y 670 del ET, por imponer la sanción sin estar en firme la liquidación oficial**

Bavaria dijo que durante la vigencia fiscal de 2004, el ejercicio de la actividad privada desarrollada por Bavaria arrojó un saldo a favor de \$53.236.176.000. Que luego del reconocimiento y devolución del saldo a favor, la Administración desconoció las pérdidas ocasionadas por la suscripción de contratos forward de cobertura de riesgos cambiarios, pues, consideró que para las empresas con situación superavitaria en divisas como Bavaria resulta innecesario suscribir contratos de forward porque, con los excedentes en moneda extranjera obtenidos en el ejercicio, era posible soportar la exposición del riesgo cambiario sin que fuera necesario sobrellevar una actividad de riesgo financiero, como la que se presenta con la suscripción de contratos de ese tipo.

Adujo que el desconocimiento de las deducciones se efectuó sobre el valor de \$11.577.220.000, que se reflejaron en un mayor valor del impuesto por \$4.457.230.000 y se impuso sanción por inexactitud por valor



\$7.131.568.000, como lo indicó la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642008000003.

Indicó que el desconocimiento de las deducciones fue objeto de discusión y de recurso en sede gubernativa y luego de demanda ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo. Que, por ende, no se encontraba en firme, circunstancia que constituye una violación del debido proceso.

Sostuvo que el artículo 62 del Decreto 01 de 1984 contiene una regla aplicable para todos los actos administrativos, incluidos los tributarios, al establecer que los actos administrativos adquieren firmeza cuando contra ellos no procede ningún recurso, los recursos hayan sido decididos, cuando no se interponen recursos, se renuncie a ellos, opere el fenómeno de la perención o se acepten los desistimientos. Que, en este caso, el acto administrativo que modificó la liquidación privada del contribuyente no estaba en firme al momento de imponer la sanción por inexactitud, circunstancia que, repitió, vulneraba el debido proceso.

Citó el artículo 63 del Decreto 01 de 1984 y las sentencias 16954¹ y 17456² de 2009, proferidas por esta Sección, así como la sentencia C-075 de 2004 de la Corte Constitucional, para concluir que la Administración debe imponer la sanción por inexactitud una vez esté en firme la Liquidación Oficial de Revisión y los actos confirmatorios.

¹ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 24 de septiembre de 2009. M.P. Héctor J. Romero Díaz.

² Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 5 de noviembre de 2009. M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.



Dijo que el plazo de dos años, contado a partir de la fecha en que es proferida la Liquidación Oficial de Revisión, no es un plazo independiente que permita a la Administración imponer sanciones previas a la firmeza de la liquidación oficial que le sirva de base, pues ello implicaría una abierta violación al debido proceso del contribuyente por desconocer las formas propias establecidas para que los particulares ejerzan su defensa frente a los hechos que se les imputan. Que, por el contrario, el plazo otorgado por la ley a la Administración, para que imponga la sanción por devolución improcedente, permite que se agote la vía gubernativa y que, una vez en firme el acto liquidatorio, sea impuesta dicha sanción.

Dijo que la DIAN desconoció las garantías al debido proceso no sólo al imponer la sanción, sino al confirmarla en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración y respaldó su postura en que el legislador facultó a la Administración para sancionar por devolución improcedente una vez proferida la liquidación oficial de revisión, sin importar que esta última adquiriera firmeza y con apoyo en el límite temporal de dos años, pues, a su juicio, ese es un tiempo muy corto para esperar un pronunciamiento de la jurisdicción de lo contencioso administrativo.

Que, en este caso, la demandante no ha pretendido que la Administración espere hasta que se dé una decisión definitiva por parte de la jurisdicción de lo contencioso administrativo para imponer la sanción por devolución improcedente, sino que, al menos, opere la suspensión por prejudicialidad.



Que también pretende que la Administración permita que se desarrollen los postulados del debido proceso e imponga las sanciones una vez los actos que le sirven de base hayan agotado, por lo menos, la vía gubernativa y se encuentren en firme.

Adujo que la postura de la Administración no tiene en cuenta que el agotamiento de la vía gubernativa otorga firmeza a los actos proferidos por la Administración, y que cuando se decide acudir ante la jurisdicción, si bien los actos están en firme como consecuencia del agotamiento de los recursos en sede gubernativa, dicha firmeza se suspende hasta que exista una decisión judicial definitiva.

Que, en efecto, cuando el contribuyente ejerce la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, el proceso de determinación impositiva sigue vigente, pero las liquidaciones oficiales ven suspendidos sus efectos porque se traslada a la jurisdicción la competencia para definir la situación tributaria, circunstancia que integra a la autoridad tributaria como parte del proceso.

Que una vez la jurisdicción defina la firmeza de los actos de la Administración y se avale la actuación de la misma, es que los actos administrativos de determinación impositiva se constituyen en títulos ejecutivos del impuesto.

Sostuvo que conforme con el párrafo 2 del artículo 670 del ET, la Administración no podrá iniciar el proceso de cobro hasta que no quede ejecutoriada la resolución que falle negativamente la demanda o recurso. Que, en consonancia con lo anterior, el artículo 829 [numeral 4] del ET dice



que los actos administrativos que sirven de fundamento al cobro coactivo se entienden ejecutoriados *“cuando los recursos interpuestos en la vía gubernativa o la acción de restablecimiento del derecho o de revisión de impuestos se hayan decidido en forma definitiva, según el caso”*.

Dijo que la postura expuesta es respaldada por la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, en el Concepto 1835 del 9 de agosto de 2007, con ponencia del magistrado Luis Fernando Álvarez Jaramillo, del que transcribió apartes.

Finalmente, dijo que para que se configure la sanción por devolución improcedente prevista en el artículo 670 del ET, es necesario que se cumplan dos requisitos, a saber: (i) que el contribuyente haya solicitado en devolución o compensación un saldo a favor y (ii) que dicho saldo haya sido modificado o rechazado mediante liquidación oficial de revisión emitida por parte de la Administración de Impuestos, que sea definitiva o ejecutoriada.

Que, en esta oportunidad, pese a que la DIAN emitió la liquidación oficial de revisión, la resolución sanción está viciada de nulidad, pues el acto administrativo de determinación oficial en el que se basó el acto sancionatorio, a la fecha de su expedición, estaba recurrido y aún no era definitivo.

Que, por lo anterior, la calificación de improcedente dada a la devolución de un saldo a favor depende de una cuestión previa que no ha sido definida, y,



en consecuencia, no existe aún ningún hecho sancionable en cabeza de la contribuyente.

b. Violación de los artículos 29 de la CP, 634, 647 y 866 del ET por cuantificación indebida de la sanción impuesta

La demandante sostuvo que la DIAN sancionó a Bavaria en un monto excesivo, pues lo calculó por el mayor impuesto determinado en la liquidación oficial y la sanción por inexactitud, que, a su criterio, debería soportar la contribuyente, adición que desborda el alcance de la norma y conduce a la nulidad de la Resolución Sanción, pues vulneró el principio del *non bis in ídem* establecido en el artículo 29 de la CP.

Que la violación se causó en tanto la norma que autorizó el cobro de la sanción por devolución improcedente indicó que el contribuyente deberá reintegrar las sumas devueltas en exceso por la Administración, junto con los intereses moratorios aumentados en un 50%. Adujo que la Administración pretende aplicar la regla no sólo sobre el mayor valor del impuesto, sino que incluyó la sanción por inexactitud y, sobre ese valor, los intereses moratorios referidos.

Manifestó que la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642008000003 del 9 de enero de 2008, al desconocer unas deducciones por valor de \$11.577.220.000,00, realizadas por la pérdida arrojada luego de la suscripción de contratos forward, establece como mayor valor del impuesto sobre la renta a cargo de Bavaria S.A. para la vigencia fiscal de 2004, la



suma de \$4.457.230.000, y calculó como sanción por inexactitud la suma de \$7.131.568.000. Que al efectuar la operación matemática de adición del mayor valor de impuesto, y la sanción por inexactitud, resulta la suma de \$11.588.798.000, que corresponde al valor pretendido por la Administración para su devolución.

Presentó el siguiente anexo explicativo:

Concepto	Valor reflejado en la declaración privada	Valor determinado por la administración en la LOR No. 310642008000003
Otras deducciones (servicios públicos, fletes, seguros, imp, etc.	\$735.608.512.000	\$724.031.292.000
Deducción desconocida por la administración		\$11.577.220.000
Total imp a cargo/imp generado por operaciones gravadas	\$40.412.639.000	\$44.869.869.000
Total mayor valor del impuesto a cargo de Bavaria S.A.		\$4.457.230.000
Sanción por inexactitud		\$7.131.568.000
Mayor valor del impuesto + sanción por inexactitud		\$11.588.798.000

Adujo que en la liquidación demandada el mayor valor del impuesto, que eventualmente sería la suma objeto de devolución, corresponde a \$4.457.230.000, razón por la que es improcedente que se pretenda la inclusión dentro de la sanción, a título de restitución, la suma de \$7.131.568.000. Que esa actuación impondría doble sanción sobre un mismo hecho económico.

Que, además, sólo la parte correspondiente al reintegro del impuesto puede generar intereses de mora que a manera de sanción exige el artículo 670 del ET. Que, sobre la suma que se reintegra para efectos de pagar la sanción



por inexactitud no se podrán exigir intereses normales o incrementados, por la imposibilidad jurídica de aplicar intereses sobre las sanciones. Citó el artículo 634 del ET para concluir que la sanción establecida en la norma es altamente onerosa y que sobre ella no es procedente la causación de los intereses.

Dijo que al modificar la base para liquidar la sanción por devolución improcedente, con la inclusión del monto de la sanción por inexactitud, se obtiene como resultado un mayor valor a pagar por concepto de sanción, estimado sobre otra sanción, lo que implica doble sanción por un mismo hecho. Que lo anterior se agrava al constatar que la sanción por inexactitud que se pretende tomar como definitiva se discute en otro proceso, lo que conlleva a la sanción de una conducta sobre la que no existe certeza de su legalidad. Citó las sentencias C-214 de 1994, proferida por la Corte Constitucional, y del 12 de octubre de 2006, proferida por el Consejo de Estado en el expediente No. 15014, para sustentar su dicho.

Finalmente, dijo que se presentó un ejercicio indebido de las funciones asignadas por la Constitución y la Ley a la Administración de Impuestos, al tener como fundamento de la sanción un acto administrativo cuya legalidad se encuentra cuestionada, circunstancia que vulnera el debido proceso y la defensa, al dotar de los efectos propios de una sentencia judicial al acto administrativo previo que contiene una sanción por inexactitud que ha sido discutida por el inculpado.



Por todo lo anterior, pidió que se accediera a las pretensiones de la demanda.

2.2.CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

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

Dijo que la compensación o devolución de un saldo a favor no constituye un reconocimiento definitivo a favor del contribuyente. Que, en consecuencia, el reconocimiento, devolución y compensación efectuados mediante la Resolución 608-524 del 10 de mayo de 2005, respecto del saldo a favor registrado en la declaración de renta y complementarios del año gravable 2004, tiene efecto de no constituir un reconocimiento definitivo a favor de Bavaria, pues 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.

Adujo que, en este caso, de la devolución efectuada por un total de \$53.236.176.000, es procedente la devolución de \$11.588.798.000, pues se practicó la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642009000003 del 9 de enero de 2008, notificada el 11 de enero de 2008, que modificó la declaración privada del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2004, al reducir el total del saldo a favor de \$53.236.176.000 a \$41.647.378.000.



Sostuvo que la sanción por improcedencia de la devolución o compensación debe imponerse dentro de los dos años siguientes a la fecha en que se notifique la liquidación oficial y que previa imposición de la misma, debe darse traslado del pliego de cargos por el término de un año.

Indicó que iniciado el procedimiento especial para imponer la sanción por devolución improcedente, se dio traslado al pliego de cargos No. 310632008000111 del 12 de junio de 2008, notificado el 16 de julio del mismo año, respondido en la misma fecha. Que, mediante resolución No. 900034 del 11 de diciembre de 2008, se impuso la sanción por devolución improcedente.

Manifestó que la resolución que impuso la sanción por devolución improcedente tiene existencia y validez a la luz de las normas que la regulan, pero no afecta el proceso de cobro hasta que se decida la legalidad de la liquidación oficial en que se fundamentó, si se tiene en cuenta que dicho acto administrativo fue confirmado mediante la Resolución No. 900012 del 3 de febrero de 2009.

Que sí se garantizó el debido proceso y la defensa de la demandante, en los términos del artículo 670 del ET.

Adujo que en el presente caso la demandante interpuso el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión, que fue decidido, razón por la que la vía gubernativa fue agotada y los actos acusados adquirieron firmeza.



Que, en consecuencia, pese a que el acto administrativo de determinación del tributo está demandado, lo cierto es que no ha sido anulado o suspendido por la jurisdicción de lo contencioso administrativo. Citó la sentencia del 14 de septiembre de 2001, dictada por la Sección Cuarta del Consejo de Estado en el expediente No. 1874, con ponencia del magistrado Germán Ayala Mantilla, para respaldar su argumento.

Dijo que conforme con el artículo 670 del ET, las devoluciones y/o compensaciones de los saldos a favor originados en las declaraciones tributarias no constituyen un reconocimiento definitivo a favor del contribuyente o responsable, pues si la Administración, mediante liquidación oficial de revisión, modifica o rechaza el saldo a favor compensado o devuelto, aquél debe reintegrar las sumas compensadas o devueltas en exceso, más los intereses moratorios que correspondan, aumentados en un 50%, sanción que debe imponerse dentro del término de dos años, contados a partir de la fecha de notificación de la liquidación de revisión.

Sostuvo que la sanción por devolución improcedente corresponde a un procedimiento autónomo, que por disposición legal del artículo 670 del ET, no necesita esperar a que se dilucide la legalidad del acto de determinación del tributo por parte de la jurisdicción de lo contencioso administrativo, toda vez que el acto sancionatorio no sólo tiene por objeto el reintegro de las sumas devueltas y/o compensadas improcedentemente junto con los intereses moratorios a que haya lugar, sino también en el incremento de estos últimos en un 50% a título de sanción, razón por la que el



pronunciamiento de la jurisdicción únicamente incide en el proceso de cobro, en la medida en que no puede iniciarse hasta que no quede ejecutoriada la providencia que decida negativamente la demanda contra la liquidación de revisión. Que así lo dispone el parágrafo del artículo 670 del ET. Citó la sentencia del 6 marzo de 2003, dictada por esta Sección en el expediente No. 12940, con ponencia de la magistrada María Inés Ortiz Barbosa, para complementar el argumento.

Advirtió que no es procedente fraccionar la suma debidamente devuelta (el mayor impuesto a cargo más la sanción por inexactitud), pues dicha suma es una sola. Que ese hecho no fue cuestionado por la demandante cuando se efectuó la devolución de la misma y que, en consecuencia, los intereses deben liquidarse sobre el total devuelto en forma improcedente, y luego incrementados en un 50% como lo ordena el artículo 670 ibídem. Que lo contrario sería desconocer la existencia de la sanción por inexactitud del artículo 647 del ET.

Finalmente, pidió que se denegaran las pretensiones de la demanda, por carecer de fundamento.

2.3. LA SENTENCIA APELADA



Las razones que adujo el Tribunal Administrativo de Cundinamarca para soportar la decisión objeto de apelación, fueron las siguientes:

Luego de hacer un recuento de la normativa que rige la sanción por devolución improcedente, consideró que es procedente que de manera paralela se adelanten tanto el proceso de determinación del impuesto, como el de imposición de la sanción, pues, según el Estatuto Tributario, la Administración está habilitada para adelantar el proceso sancionatorio aún cuando estuviese en trámite el proceso judicial en el que se discute la legalidad de la liquidación oficial que rechazó o modificó el saldo a favor. Citó la Sentencia C-075 de 2004³, proferida por la Corte Constitucional para sustentar su argumento.

Dijo que la Administración no vulneró el debido proceso de la contribuyente, por cuanto permitió que esta diera respuesta a los actos administrativos dictados en el proceso administrativo sancionatorio. Que, además, la demandante tuvo la oportunidad de interponer los recursos pertinentes dentro de la actuación, mecanismos de los que hizo uso la actora, con el fin de controvertir las decisiones adoptadas por el ente fiscalizador.

Citó el artículo 64 del Decreto 01 de 1984 para exponer que la condición de exigibilidad se origina en el carácter ejecutorio innato a los actos administrativos, referido a su capacidad de producir efectos jurídicos y de hacerse eficaces mediante los poderes de ejecución que el ordenamiento

³ M.P. Jaime Córdoba Triviño.



jurídico le reconoce a la Administración, tanto para darlos a conocer, como para hacerlos efectivos unilateralmente en procedimientos operativos coherentes con lo que disponga.

Aludió a los artículos 62 y 63 del Decreto 01 de 1984, 720 del ET, y a la Sentencia T-142 de 1995⁴, proferida por la Corte Constitucional, para concluir que es improcedente e inoqua la réplica que fundamenta las solicitudes de prejudicialidad y de nulidad, pues la firmeza de la Liquidación Oficial de Revisión No. 900034 se dio cuando se decidió el recurso de reconsideración y, con ello, sobrevino la obligatoriedad, exigibilidad y aplicabilidad de su contenido, así como la presunción de legalidad innata a todas las decisiones administrativas debidamente ejecutoriadas, independientemente de la demanda ante la jurisdicción.

Que, de otro modo, el artículo 66 del Decreto 01 de 1984 no hubiera previsto que *“los actos administrativos serán obligatorios mientras no hayan sido anulados o suspendidos por la jurisdicción de lo contencioso administrativo”*, ni tampoco hubiera incluido la decisión judicial de suspensión provisional en las causales de pérdida de fuerza ejecutoria, con la claridad de que la norma tan sólo ratifica la existencia del tributo de ejecutoriedad desde antes de demandar la legalidad de los actos sobre los que recae.

Concluyó, entonces, que la Administración sí puede adelantar de manera simultánea los procesos de determinación del impuesto y de determinación

⁴ M.P. Carlos Gaviria Díaz.



de la sanción por devolución improcedente, sustentada en las sentencias de esta Sección, del 21 de octubre de 2010⁵ y del 12 de febrero de 2010⁶.

Finalmente, sostuvo que la base de liquidación de la sanción por devolución improcedente no incluye el valor de la sanción por inexactitud, toda vez que la primera está conformada únicamente por (i) la suma a reintegrar, compuesta por la diferencia entre el valor del saldo devuelto y/o compensado y el determinado oficialmente; (ii) los intereses moratorios correspondientes y (iii) el incremento de éstos en el 50%.

Que, en ese orden de ideas, el valor devuelto en exceso corresponde a la suma de \$4.457.230.000 y no de \$11.588.798.000 y que es, sobre aquel, que deben liquidarse los intereses moratorios aumentados en un 50%.

Por lo anterior, declaró la nulidad parcial de los actos administrativos acusados y, en su lugar, declaró que Bavaria estaba obligada a reintegrar el valor de \$4.457.230.000 más los intereses moratorios incrementados en un 50%.

2.4. EL RECURSO DE APELACIÓN

Los apoderados judiciales de las partes presentaron recursos de apelación en los siguientes términos:

⁵ Expediente No. 17925. M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

⁶ También con ponencia de la magistrada Martha Teresa Briceño de Valencia, pero sin expediente de referencia.



2.4.1. Bavaria S.A.

La demandante insistió en que a la expedición del acto sancionatorio no se había resuelto el recurso en la vía gubernativa interpuesto contra la resolución que varía el saldo a favor reclamado. Que, en consecuencia, se violaron los artículos 62 y 63 del Decreto 01 de 1984.

Dijo que la decisión sobre la que se funda la “improcedencia” debe estar ejecutoriada y en firme, por lo menos en la vía gubernativa, al notificarse la resolución que resuelve el recurso. Que, incluso, los pactos internacionales de derechos humanos suscritos por Colombia exigen sentencia judicial e intervención de los jueces nacionales cuando se trata de procesos fiscales o de obligaciones, como en este caso.

Sostuvo que el artículo 64 ibídem establece que sólo la firmeza de los actos administrativos permiten la ejecución por parte de la Administración, norma que es concordante con el artículo 829 del ET.

Que, de su lado, el artículo 828 del ET dispone que son títulos ejecutivos las liquidaciones oficiales ejecutoriadas y que el numeral 4 del artículo 829 ibídem establece que se entienden ejecutoriados los actos administrativos que sirven de fundamento al cobro coactivo, cuando las acciones de restablecimiento del derecho o de revisión de impuestos se hayan decidido en forma definitiva.



Indicó que todas esas normas se interrelacionan y que, por esa razón, deben interpretarse armónicamente. Es decir, que mientras los actos no alcancen firmeza por estar pendiente el agotamiento de la vía gubernativa, no son ejecutorios y menos aún ejecutivos, y por ende, tampoco se pueden invocar frente al interesado para pretender su cumplimiento forzado. Para sustentar el argumento, transcribió apartes de dos sentencias dictadas por esta Corporación⁷.

Indicó que si bien la devolución del saldo a favor no constituye un reconocimiento definitivo de derechos, en tanto la declaración puede ser objeto de fiscalización, debe admitirse que cuando el contribuyente solicita el saldo, convencido de la legalidad de su declaración privada, no incurre en un abuso de derecho, ya que para modificar un saldo a favor se requiere de un procedimiento gubernativo y judicial que determine otro saldo distinto.

Que, de su lado, a la Administración le asiste el derecho de revisar y modificar la declaración, pero que, en todo caso, ese acto administrativo, si incluye sanciones, se somete a control jurisdiccional, de manera que no se aplica inmediatamente, por lo menos en materia impositiva. Que así lo reconocen el artículo 8 del Pacto de San José de Costa Rica, la Ley 74 de 1968 –Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y el artículo 14 del DESC.

⁷ Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencias del 24 de septiembre y del 5 de noviembre de 2009. Expedientes No. 16954 y 17456, respectivamente. M.P. Héctor J. Romero Díaz.



Manifestó que la DIAN y el Tribunal se centran en que no existe suspensión ni anulación del acto administrativo en el proceso judicial, pero no caen en cuenta de que la pretendida suspensión del acto administrativo podría ocurrir con posterioridad a la resolución que agota el recurso de reconsideración sobre la liquidación oficial, no antes.

Que, con lo anterior, queda demostrado que al tiempo de expedir la resolución sanción, la liquidación oficial de revisión no había cobrado ejecutoria en virtud del recurso y, por ende, no era posible obtener su suspensión porque no se había agotado la vía gubernativa. Luego, la DIAN aplicó la pena “por si acaso” ganaba el primer caso.

Insistió en que es obligación del juez decretar la suspensión de un proceso, cuando la sentencia dependa de lo que se deba decidir en otro proceso. Que así lo dispone el artículo 170 del CPC, y esa tesis ha sido aceptada por el Consejo de Estado en reiterada jurisprudencia –que citó al pie de página-.

Que todo lo anterior llevaba a la conclusión de que no se debió imponer la sanción antes del agotamiento de la vía gubernativa sobre el monto del saldo a favor y, además, de que si no era próspera la nulidad, al menos debía esperarse a la resolución del otro caso, para la determinación del valor del reintegro.

Por lo expuesto, pidió que se accediera a la totalidad de las pretensiones de la demanda, o que, en su lugar, se suspendiera el proceso por prejudicialidad.

2.4.2. DIAN



El apoderado judicial de la DIAN coincidió en que, para resolver este asunto, se debía tener en cuenta la decisión del proceso radicado con el No. 2009-00132, cuya decisión no era definitiva, pues estaba en curso la apelación de la sentencia ante el Consejo de Estado.

Dijo que en este caso era evidente y, además, concordaba con el análisis de la sentencia, que para hallar el valor devuelto improcedentemente se deba restar el saldo a favor devuelto, esto es, \$53.236.176.000, del saldo a favor liquidado oficialmente, esto es, la suma de \$41.647.000.000, que da una diferencia de \$11.588.798.000, valor que resultó devuelto en forma improcedente, y que, conforme con el artículo 670 del ET, genera los intereses discutidos, que son la base para el cálculo de los intereses. Que no entiende, entonces, cómo el Tribunal redujo la suma a \$4.457.230.000, con un fallo extra petita, al otorgar más de lo pretendido con la demanda.

Que, en este caso, la sanción por inexactitud impuesta en el proceso de determinación del tributo hace parte de la base para el cálculo de la devolución improcedente, máxime si ese valor fue detraído en la liquidación oficial.

Por lo anterior, pidió que se denegaran las pretensiones de la demanda.

2.5. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN



La **demandante** repitió, en su totalidad, lo expuesto en el recurso de apelación.

La **DIAN** insistió en lo expuesto en el recurso de apelación y en la contestación de la demanda.

2.6. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El representante del **Ministerio Público** rindió concepto en los siguientes términos:

Sostuvo que si bien conforme con los artículos 62 y 63 del Decreto 01 de 1984, los actos administrativos quedan ejecutoriados o en firme cuando se deciden los recursos interpuestos, entre otros casos, esa es una regulación general de los actos administrativos, que, para este caso, no impiden la imposición de la sanción que se cuestiona.

Que, en efecto, el artículo 670 del ET regula la situación particular en materia tributaria, norma que no condicionó la expedición de la sanción allí prevista al contenido de las normas de procedimiento administrativo general, por cuanto, para su aplicación, sólo requiere de que se expida y notifique la liquidación oficial.

Que, por lo anterior, si bien puede ocurrir que al resolver el recurso de reconsideración, la propia Administración modifique el saldo a favor determinado en la liquidación oficial, el hecho de imponer la sanción por



devolución improcedente antes de la decisión del recurso de reconsideración, no constituye causal de nulidad.

Adujo que no era necesario dictar sentencia en este asunto, por cuanto debe esperarse la decisión en el proceso de la liquidación oficial del saldo a favor, cuyo rechazo o modificación dependerá de ella. Que así lo autorizan los artículos 170 al 172 del CPC, aplicable por remisión expresa del artículo 267 del CCA.

De la sanción por inexactitud y el valor a reintegrar, dijo que la suma que la contribuyente obtuvo en devolución y que se rechaza en todo o en parte en este caso, es la que debe reintegrar, \$4.457.230.000, si la liquidación oficial se mantiene por sentencia judicial. Que el legislador no dispuso que se reintegrara el saldo a favor determinado oficialmente, pues, de ser así, se incluiría una suma no recibida en devolución conformada por la sanción por inexactitud, que, además de no estar prevista legalmente, incrementa de forma injusta e inequitativa la obligación tributaria con la que la contribuyente debe aportar a las cargas del Estado, en oposición al artículo 95 numeral 9 de la CP.

Por lo anterior, pidió que se suspendiera el proceso por prejudicialidad, hasta tanto se definiera el saldo a reintegrar por parte de la jurisdicción, y que, en caso de mantenerse la orden de reintegro, se excluyera la sanción por inexactitud.

3. CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por los apoderados de las partes, la Sala decide sobre la nulidad de la Resolución Sanción No. 900034 del 11 de diciembre de 2008, 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 improcedente y la Resolución No. 900001 del 4 de enero de 2010, 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 14 de abril de 2005, Bavaria S.A. presentó la declaración de renta y complementarios por el año gravable 2004, en la que liquidó un saldo a favor de \$53.236.176.000⁸.
2. El 27 de abril de 2005, Bavaria S.A. presentó solicitud de devolución del saldo a favor, reconocida el 10 de mayo de 2005, mediante Resolución No. 608-0524⁹.
3. El 23 de septiembre de 2005, la División de Fiscalización Tributaria de la Administración Especial de Grandes Contribuyentes de Bogotá expidió el Auto de Apertura No. 310632005001960, con el objeto de fiscalizar la declaración de renta presentada por la contribuyente, por el año gravable 2004.

⁸ Ver folios 59 a 61 del c.a.

⁹ Folio 62 del c.a.

4. El 9 de agosto de 2006, la contribuyente presentó corrección a la declaración, sin modificar el saldo a favor determinado¹⁰.
5. El 20 de abril de 2007, la División de Fiscalización Tributaria de la Administración Especial de Grandes Contribuyentes de Bogotá profirió el Requerimiento Especial No. 310632007000074, respondido el 23 de julio de 2007¹¹.
6. El 9 de enero de 2008, la División de Liquidación de la Administración de Grandes Contribuyentes de Bogotá, expidió la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642008000003, en la que se rechazaron deducciones por valor de \$11.577.220.000, se determinó un mayor valor del impuesto a cargo de Bavaria por \$4.457.230.000 y se modificó el saldo a favor a \$41.647.378.000¹².
7. El 11 de marzo de 2008, la contribuyente presentó recurso de reconsideración contra la liquidación oficial¹³.
8. El 11 de mayo de 2008, la DIAN profirió el Pliego de Cargos No. 310632008000111, en el que propuso la imposición de una sanción por devolución improcedente.
9. El 11 de diciembre de 2008, la DIAN expidió la Resolución Sanción No. 900034, en la que ordenó a Bavaria S.A. el reintegro de \$11.588.798.000, con los intereses moratorios correspondientes, incrementados en un 50%, conforme con el artículo 670 del ET¹⁴.

¹⁰ Tomado de la demanda.

¹¹ Tomado de la liquidación oficial de revisión.

¹² Folios 11 a 53 del c.a.

¹³ Folios 108 a 138 del c.a.

¹⁴ Folios 168 a 185 del c.a.

10. El 3 de febrero de 2009, mediante Resolución No. 900012, la DIAN resolvió desfavorablemente el recurso de reconsideración presentado contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642008000003¹⁵.
11. El 13 de febrero de 2009, la contribuyente presentó recurso de reconsideración en contra de la resolución sanción¹⁶, resuelto desfavorablemente el 4 de enero de 2010, mediante Resolución No. 900001¹⁷.
12. El 9 de julio de 2009, Bavaria S.A. presentó acción de nulidad y restablecimiento del derecho contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642008000003 del 9 de enero de 2008, y de la Resolución No. 900012 del 3 de febrero de 2009, que la confirmó. Dicha demanda fue resuelta, en segunda instancia, por esta Sección, mediante sentencia del 16 de octubre de 2014, que anuló los actos administrativos demandados.

Con fundamento en los argumentos expuestos en el recurso de apelación y en los hechos probados, la Sala procede a decidir.

De conformidad con el artículo 855 del E. T., la Administración de Impuestos debe devolver, previa las compensaciones a que haya lugar, los saldos a favor originados en los impuestos sobre la renta y complementarios y sobre las ventas, en los treinta días siguientes a la fecha de la solicitud de devolución presentada oportunamente y en debida forma. Este término también se aplica para la devolución de impuestos pagados y no causados o pagados en exceso.

¹⁵ Folios 220 a 254 del c.a.

¹⁶ Folios 186 a 199 del c.a.

¹⁷ Folios 258 a 267 del c.a.



En el caso concreto está probado que la demandante presentó la declaración de renta por el año gravable de 2004, en la que registró un saldo a favor por la suma de \$53.236.176.000. Esa declaración fue objeto de liquidación oficial de revisión por parte de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales y, a su vez, la liquidación oficial y la resolución recurso de reconsideración que la confirmó fueron estudiadas por esta Corporación, cuya decisión culminó con sentencia favorable a las pretensiones de nulidad de esos actos administrativos.

Observa la Sala que el motivo fundamental que tuvo la Administración para exigir, mediante la resolución sanción, cuya legalidad ahora se estudia, el reintegro de la suma de \$11.588.798.000, por concepto del saldo a favor declarado en el denuncia rentístico del año gravable de 2004, fue la práctica de la Liquidación de Revisión No. 3106420080000003 del 9 de enero de 2008, mediante la que se modificó la declaración privada del contribuyente, se fijó como impuesto a cargo la suma de \$44.869.869.000 y se fijó como saldo a favor la suma de \$41.647.378.000.

La liquidación de revisión No. 3106420080000003 del 9 de enero de 2008 y su confirmatoria No. 900012 del 3 de febrero de 2009, como se dijo, fueron estudiadas por esta Sección y anuladas en la sentencia del 16 de octubre de 2014, en la que se estableció la procedencia de la deducciones de gastos generados en los contratos forward de cobertura de riesgo cambiario y se declaró la improcedencia de la sanción por inexactitud impuesta bajo ese supuesto de hecho. En consecuencia, fueron retirados del ordenamiento



jurídico los actos administrativos que fundaron la imposición de la sanción por devolución improcedente, que ahora se discute.

Advierte la Sala, que la inconformidad de los recurrentes con la sentencia del Tribunal, aspecto al que se contrae la litis en la instancia, está referida a la alegada falta de firmeza de la decisión que le sirvió de base al a-quo para acceder a lo pretendido por Bavaria. Sin embargo, ya la declaración se encuentra en firme, lo que hace procedente acceder la pretensión de nulidad de la resolución sanción demandada.

En efecto, como la sanción de reintegro impuesta al demandante se apoyó en actos oficiales que como se acaba de precisar, fueron declarados nulos por esta Corporación, es evidente que desaparece la sanción por devolución improcedente.

En consecuencia, y con fundamento en lo decidido por la Sala en la sentencia del 16 de octubre de 2014, se revocará la sentencia apelada, para, en su lugar, declarar la nulidad de los actos administrativos demandados. A título de restablecimiento del derecho, se declarará que la demandante no debe suma alguna por concepto de sanción por devolución improcedente.

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



F A L L A:

PRIMERO. REVÓCASE los numerales primero y segundo de la sentencia del 10 de octubre de 2012, proferida por la Sección Cuarta, Subsección B del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, en el contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho iniciado por Bavaria S.A. contra la DIAN. En su lugar,

SEGUNDO. DECLÁRASE LA NULIDAD de la Resolución Sanción No. 900034 del 11 de diciembre de 2008 y de la Resolución No. 900001 del 4 de enero de 2010, que la confirmó, por las razones expuestas.

TERCERO. En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** que la demandante no debe suma alguna por concepto de sanción por devolución improcedente.

CUARTO. En lo demás, **CONFÍRMASE** la sentencia apelada.

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

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



MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Presidente de la Sala

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ