

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA



CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá D.C., veintitrés (23) de abril de dos mil quince (2015)

Referencia: ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-27-000-2010-00259-01 (19322)
Demandante: PETROBRAS INTERNATIONAL BRASPETRO BV-SUCURSAL COLOMBIA LTDA.
Demandado: UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES-DIAN
Temas: Sanción por devolución improcedente. Independencia del proceso sancionatorio. Base de liquidación.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

Procede la Sección a decidir los recursos de apelación interpuestos por las partes, contra la sentencia del 06 de diciembre de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que accedió parcialmente a las súplicas de la demanda.

ANTECEDENTES

1. Hechos de la demanda

La sociedad Petrobras International presentó la declaración del impuesto a las ventas correspondiente al quinto bimestre del año 2005, con un saldo a favor de setecientos sesenta y seis millones novecientos sesenta y seis mil pesos (\$766.966.000).

El saldo a favor fue reconocido mediante la Resolución No. 608-0076 del 27 de enero de 2006, de acuerdo con la solicitud que en ese sentido realizó la actora.

El 6 de diciembre de 2007, la Dian notificó el Requerimiento Especial No. 310632007000163 del mismo mes y año, en el que propuso modificar la declaración privada del IVA de dicho periodo.

Las glosas planteadas por la administración fueron ratificadas en la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642008000064 del 21 de agosto de 2008 y la Resolución No. 900075 del 18 de septiembre de 2009, que confirmó la primera.

Petrobras presentó demanda contra los anteriores actos administrativos, que fue admitida por el Juzgado 39 Administrativo del Circuito Judicial de Bogotá el 12 de julio de 2010.

En forma paralela al proceso de determinación, la administración adelantó el trámite sancionatorio, que inició con el Pliego de Cargos No.

312382008000013 del 15 de diciembre de 2008, proponiendo la imposición de una sanción por devolución improcedente.

El 05 de junio de 2009, la demandada profirió la Resolución Sanción No. 312412009000009, confirmando la propuesta del pliego de cargos.

Inconforme con la decisión, la actora interpuso recurso de reconsideración, el cual fue resuelto mediante Resolución No. 900003 de 01 de julio de 2010, que confirmó la primera.

2. Pretensiones

Las pretensiones de la demanda son las siguientes:

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

- 1. La Resolución Sanción No. 312412009000009 del 5 de junio de 2009, proferida por la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes.*
 - 2. La Resolución Sanción No. 900003 del 1 de julio de 2010, proferida por la Dirección de Gestión Jurídica de la Subdirección de Gestión de Recursos jurídicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por medio de la cual se resolvió el Recurso de Reconsideración interpuesto por mi representada el 6 de agosto de 2009 contra el acto administrativo determinado en el numeral anterior.*
- B. Que como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho de PETROBRAS, en los siguientes términos:*
- 1. Que se declare que PETROBRAS no debe reintegrar suma alguna a la DIAN por concepto del saldo a favor determinado en su liquidación privada del impuesto sobre las ventas del quinto bimestre de 2005 que obtuvo en devolución, previa solicitud formal, el 19 de diciembre de 2005.*

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 PETROBRAS las costas en que incurra la DIAN con relación a la actuación administrativa, ni las de este proceso.”*

3. Normas violadas y concepto de la violación

3.1.- La sociedad demandante citó como normas violadas los artículos; 29, 95, numeral 9º, 209 inciso 1º y 363 de la Constitución Política, 2, 3, 62, y 64 del Código Contencioso Administrativo y 634, 638, 670, 683 y 746 del Estatuto Tributario.

3.2.- Antes de exponer el concepto de la violación, solicitó la suspensión del proceso por prejudicialidad, a fin de esperar la decisión dentro de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho interpuesta contra la liquidación oficial de revisión, de la cual, -señaló-, depende la procedencia de la sanción.

3.3.- De otra parte, sostuvo que el pliego de cargos que antecedió a la resolución sanción, fue expedido fuera de la oportunidad legal para ello, esto es, la contenida en el artículo 638 del E.T., según el cual, cuando las sanciones se imponen en resolución independiente al acto de determinación, aquel debe ser proferido en un término no superior a dos años, contados a partir de la presentación de la declaración de renta del período durante el cual ocurrió la irregularidad sancionada.

En ese orden de ideas, ya que la declaración de renta del año 2005, fue presentada el 20 de abril de 2006, el plazo para expedir el pliego de cargos

finalizaba el 20 de abril de 2008, no obstante, éste fue proferido el 15 de diciembre de 2008.

3.4.- Indicó que los actos demandados fueron falsamente motivados, como quiera que se fundan en un acto que no se encontraba ejecutoriado al momento de la expedición de aquellos. Así, ya que la liquidación oficial de revisión había sido objeto de recursos en sede administrativa, y que éstos no habían sido resueltos cuando se profirió la resolución sanción, no había certeza de la ocurrencia del hecho sancionado.

De esa manera, -sostiene-, se desconocieron los principios de economía, eficacia, equidad y el espíritu de justicia que informan el sistema tributario colombiano, pues se adelantó un proceso administrativo sancionatorio sin tener certeza sobre la configuración del hecho sancionado, lo que eventualmente representaría un desgaste de la administración y un uso innecesario de sus recursos.

Con esto, además, se vulneró a la demandante el derecho al debido proceso, habida cuenta de que se le impuso una sanción con base en un acto que no estaba en firme.

3.5.- Finalmente expuso que la sanción por devolución improcedente fue calculada erróneamente, debido a que para su determinación se incluyó la sanción por inexactitud, concepto que, en su sentir, no puede tenerse en cuenta, toda vez que *“no corresponde íntegramente a un menor saldo a favor, sino a sanción por inexactitud, que no puede ser base para otra sanción, ..., por cuanto se estaría imponiendo una sanción sobre otra...¹”*

¹ Fl. 20.

4. Oposición

4.1.- La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales contestó la demanda, señalando en su defensa, que de acuerdo con el artículo 670 del E.T., las devoluciones de saldos a favor en el impuesto a las ventas no constituyen un reconocimiento definitivo para el contribuyente; luego, es claro que posteriormente, la Administración puede iniciar un proceso de fiscalización para establecer la procedencia de la devolución.

En ese marco, si con ocasión de dicho proceso se concluye que el contribuyente no tenía derecho a la devolución del tributo, o que el saldo a favor era inferior al solicitado, procede la imposición de la sanción por devolución improcedente, una vez dicte la respectiva liquidación oficial, en la que rechace o modifique dicho saldo.

Al respecto precisó que el único presupuesto para la imposición de la sanción es la expedición previa del acto de determinación, es decir, la liquidación oficial de revisión y a partir de la notificación de ese acto, la Administración tiene un plazo de dos (02) años para proferir la decisión sancionatoria.

Lo anterior excluye como requisito de procedibilidad de la sanción por devolución improcedente, la firmeza de la liquidación oficial de revisión.

En todo caso, aclaró, que a pesar de que se cuestionara la legalidad de la liquidación oficial, bien fuera en sede administrativa o judicial, esta gozaba de la presunción de legalidad propia de los actos administrativos, pues no había sido declarada nula por la jurisdicción contenciosa.

Así mismo, los procesos de determinación y sanción son independientes y autónomos, ya que responden a finalidades distintas. En efecto, mientras en el proceso administrativo de determinación del impuesto se pretende *“modificar las declaraciones privadas presentadas por los contribuyentes cuando a juicio de la administración la determinación realizada no fuere correcta; el fin el proceso sancionatorio se traduce en el reproche por infracciones a la normatividad tributaria, en este caso por faltar al deber de cuidado y diligencia en la liquidación del saldo a favor que no corresponde²”*.

En esa medida, pueden llevarse a cabo en forma paralela, sin que ello implique prejuzgamiento, o vulnere los principios de economía, eficacia, justicia y debido proceso.

4.2.- Dijo también que la sanción se impuso dentro del término que la Ley otorga para tal fin, que según el artículo 670 del E.T., es de dos años, los cuales se computan desde la notificación de la liquidación oficial de revisión. De tal suerte, que si esta última se notificó el 25 de agosto de 2008, y la resolución demandada se profirió el 05 de junio de 2009, es claro que la administración no había perdido competencia.

En ese sentido, aclaró que el artículo 670 ibídem se aplica en forma preferente respecto del artículo 638 del mismo estatuto, pues se trata de una disposición especial, que se refiere en forma específica a la sanción por devolución improcedente.

² Folio 202 cuaderno principal.

4.3.- Sobre la presunta indebida cuantificación de la sanción por la inclusión de la sanción por inexactitud, manifestó:

“...de aceptarse la pretensión del demandante de excluir de la base para el cálculo de los intereses moratorios incrementados en un 50% a título de sanción por devolución y/o compensación improcedente, el valor de la sanción por inexactitud impuesta, se estaría desconociendo el efecto de la doble imposición que implica determinar un menor saldo a favor frente al declarado³”.

En su criterio, ya que la sanción por inexactitud y la que se impone por devolución improcedente, son distintas, no se desconoce la prohibición del artículo 634 del E.T. sobre aplicación de intereses sobre sanciones, pues *“los intereses moratorios de que trata el artículo 634 ET se causan por la no cancelación oportuna de los impuestos, anticipos y retenciones, mientras que el artículo 670 ET, sanciona la devolución y/o compensación indebida del saldo a favor desvirtuado por la Administración Tributaria, caso en el cual la base de liquidación de los intereses, recae en la suma devuelta y/o compensada en exceso⁴”*

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, mediante sentencia del 06 de diciembre de 2011, dispuso:

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

Resolución Sanción No. 312412009000009 de 5 de junio de 2009.

³ Folio 210 cuaderno principal.

⁴ Folio 211 cuaderno principal.

Resolución del Recurso de Reconsideración No. 900003 de 1º de julio de 2010, mediante la cual se confirmó el anterior acto.

SEGUNDO: En consecuencia, y como restablecimiento del derecho, DECLÁRESE que la sociedad PETROBRAS INTERNATIONAL BRASPETRO BV- SUCURSAL COLOMBIA está obligada a reintegrar la suma de \$123.589.000 más los intereses moratorios, incrementados en un 50%”

Para el Tribunal, los procesos de determinación oficial del tributo y el sancionatorio, son independientes, pues no se requiere definición del primero en sede administrativa, para la procedencia del segundo, comoquiera que este solo se encuentra sujeto a la notificación de la liquidación oficial de revisión.

Así mismo, tampoco se presentó la supuesta extemporaneidad en la expedición del pliego de cargos, habida cuenta de que, a voces del artículo 670 del E.T., la administración tenía un término de dos años, contados a partir de la notificación de la liquidación oficial de revisión, para proferir el pliego de cargos y la resolución sanción, como en efecto ocurrió en este caso.

Finalmente, consideró que la inclusión de la sanción por inexactitud en el cálculo de la sanción por devolución improcedente, se traducía en la imposición de “sanción sobre sanción”, esto es, una vulneración del principio según el cual, “nadie puede ser condenado o sancionado dos veces por un mismo hecho o infracción⁵”, razón por la cual, declaró la nulidad parcial de los actos acusados.

⁵ Fl. 387 cuaderno principal.

RECURSO DE APELACIÓN

Inconformes con la decisión de primera instancia, ambas partes interpusieron sendos recursos de apelación, con los siguientes argumentos:

Para la **demandante**, si el Tribunal concluyó que la base para liquidar la sanción por devolución improcedente no debía incluir la sanción por inexactitud, debió anular en su totalidad los actos demandados; luego, no era competente para modular las decisiones enjuiciadas, como lo hizo al modificar el monto de la sanción.

Reiteró su posición sobre la necesidad de que el proceso se suspendiera en espera de la decisión de fondo sobre la legalidad de la liquidación oficial de revisión que modificó el saldo a favor del contribuyente por el IVA del quinto bimestre del año 2005, como quiera que dicho acto es el soporte de la sanción.

Por lo demás, reiteró los argumentos expuestos en la demanda, excepto el relativo a la base de liquidación de la sanción.

Por su parte, la **demandada** presentó recurso de apelación, en el que reiteró la procedencia de la inclusión de la sanción por inexactitud en la base de liquidación de la sanción, pues lo contrario *“implicaría el desconocimiento del efecto de la doble imposición del saldo a favor (devolución y pago de impuesto y sanciones), dejando al Estado la carga de asumir el valor correspondiente a la sanción por inexactitud⁶”*

⁶ Folio 406 cuaderno principal.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN EN SEGUNDA INSTANCIA

La sociedad demandante alegó escrito de conclusión, ratificando lo manifestado en la apelación.

La demandada presentó alegatos de conclusión, en los que reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Ministerio Público no rindió concepto.

CONSIDERACIONES

1. Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación, y de acuerdo con el marco de competencia del *ad quem*, le corresponde a la Sección determinar si los actos administrativos demandados, que impusieron sanción por devolución improcedente del IVA correspondiente al quinto bimestre del año 2005, son o no ajustados a derecho.

Para esto, la Sala deberá establecer si la administración estaba impedida para proferir un acto sancionatorio hasta tanto se definiera la legalidad del acto de determinación, así como la procedencia de la inclusión de la sanción por inexactitud en la base para calcular la sanción por devolución improcedente.

2. Anotación previa.

2.1.- Antes de exponer los cargos que sustentan el recurso de apelación, la parte actora precisó, que *“no le esta[ba] dado al Tribunal modular el acto”* demandado, habida cuenta de que, después de indicar que no se podía incluir la sanción por inexactitud, era su deber anular en su totalidad las decisiones acusadas, por tratarse este de un error no susceptible de corrección.

2.2.- Sobre el particular, se advierte, que si bien en la sentencia apelada se estableció que hubo una irregularidad en la liquidación de la sanción impuesta, lo cierto es que tal circunstancia no desvirtúa *per se* su procedencia, comoquiera que con ello sólo se demostró que el cálculo de la suma a reintegrar incluyó un componente ajeno a los señalados por la disposición que regula la materia, esto es, el artículo 670 del E.T.

En esa medida, correspondía la exclusión de ese elemento (la sanción por inexactitud) y la modificación de los actos demandados a fin de recalcular el valor de la sanción como fórmula de restablecimiento, lo que no es más que una manifestación de las potestades que tiene el juez contencioso en materia de resarcimiento, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 170 del C.C.A., que lo habilita para estatuir disposiciones nuevas en reemplazo de las acusadas, **y modificar o reformar éstas.**

2.3.- No puede perderse de vista, que la discusión planteada por las partes se centró en la posibilidad de analizar la legalidad de los actos sancionatorios sin que existiera un pronunciamiento definitivo sobre los actos de

determinación, y la manera en que la Administración liquidó la sanción; es decir, **que no se debatió la existencia material del derecho a la devolución, en los términos de la declaración privada y la consecuente improcedencia de la sanción**, porque además, esa cuestión era objeto de otro proceso judicial.

Desde esa perspectiva, si la única situación acreditada fue la indebida liquidación de la sanción por devolución improcedente, lo consecuente era corregir el error en el cómputo y reliquidar la sanción, tal como lo hizo el Tribunal.

3.- Solicitud de prejudicialidad.

3.1.- La parte actora reprocha el hecho de que el juez de primera instancia decidiera sobre la legalidad de la resolución sancionatoria, pese a que a la fecha en que fue proferida la sentencia, no existía un pronunciamiento de fondo en la demanda presentada contra la liquidación oficial de revisión correspondiente al periodo objeto de sanción.

3.2.- La Sala ha afirmado que la anulación definitiva de los actos de determinación oficial implica que el contribuyente tenía derecho a la devolución del saldo a favor declarado, por lo que desaparecería el supuesto de hecho de la sanción. Así mismo, que la confirmación o la anulación parcial de la liquidación de revisión muestran que el contribuyente utilizó dineros que pertenecían a la Administración y que debe reintegrarlos, por lo cual procede la sanción del artículo 670 del Estatuto Tributario⁷.

⁷ Cfr. Sentencia de dieciocho (18) de junio de dos mil catorce (2014). Radicación número: 25000-23-27-000-2011-00325-01(19885). C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia

De acuerdo con esa tesis jurisprudencial, que en esta ocasión se reitera, ya que el procedimiento de determinación oficial del impuesto puede implicar una modificación de la sanción, es válido afirmar que existe una relación contingente o eventual entre ambos, razón por la cual, la decisión de aquel puede, se repite, conducir a la variación de la sanción.

De allí que no pueda hablarse propiamente de una prejudicialidad.

3.3.- No puede olvidarse que dicha figura busca evitar decisiones judiciales contradictorias o que afecten la continencia de la causa, lo que no se presenta en este caso.

3.4- Pero independientemente de lo dicho, en el caso objeto de estudio se definió ya la legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642008000064 de agosto 21 de 2008 y la Resolución No. 900075 de septiembre 18 de 2009, que confirmó la primera.

Mediante sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”, del 05 de julio de 2013⁸; se determinó una nueva liquidación, que modificó el saldo a favor y, en consecuencia, la suma que debe restituir la demandante a la DIAN. Por lo tanto, es claro que en este proceso, en el cual se analiza la legalidad del acto sancionatorio, se reconozcan los efectos de esa modificación en el quantum de la sanción, como se verá más adelante.

⁸ Radicado No. 11001-33-31-039-2010-00095-01. M.P. Dr. José Antonio Molina Torres. Esta sentencia confirmó la decisión del Juzgado 39 Administrativo del Circuito de Bogotá, de febrero 13 de 2012, que declaró la nulidad parcial de la liquidación oficial de revisión.

4.- Procesos administrativos de determinación de saldo a favor y sancionatorio, por devolución improcedente.

4.1.- Según la sociedad demandante, debido a que la liquidación oficial de revisión que modificó el IVA del quinto bimestre del año gravable 2005, no estaba en firme cuando la administración inició el proceso sancionatorio por devolución improcedente del IVA de dicho período, la sanción impuesta constituyó una especie de prejuzgamiento, pues si la DIAN no tenía certeza de la procedencia o improcedencia del saldo a favor devuelto, era claro que no contaba con elementos para determinar la necesidad de sancionar.

4.2.- Para la Sala, como se dijo antes, entre el proceso de determinación del tributo y el sancionatorio, existe una relación **contingente**, razón por la cual no puede decirse que aquella enerva indefectiblemente la potestad sancionatoria de la Administración. De manera que esta puede dictar la resolución sanción, incluso si se está decidiendo el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión.

Así se desprende de las disposiciones que regulan la sanción por devolución improcedente, que no establecen como requisito de procedencia la ejecutoria del acto de determinación.

4.3.- La sanción por improcedencia de devolución y/o compensación de saldos a favor, fue regulada por el artículo 670 del E.T. en los siguientes términos:

“Artículo 670. Sanción por improcedencia de las devoluciones o compensaciones. Las devoluciones o compensaciones efectuadas de acuerdo con las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios y sobre las ventas,

presentadas por los contribuyentes o responsables, no constituyen un reconocimiento definitivo a su favor.

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%).

Esta sanción deberá imponerse dentro del término de dos años contados a partir de la fecha en que se notifique la liquidación oficial de revisión.

Cuando en el proceso de determinación del impuesto, se modifiquen o rechacen saldos a favor, que hayan sido imputados por el contribuyente o responsable en sus declaraciones del período siguiente, la Administración exigirá su reintegro, incrementado en los intereses moratorios correspondientes.

Cuando utilizando documentos falsos o mediante fraude, se obtenga una devolución, adicionalmente se impondrá una sanción equivalente al quinientos por ciento (500%) del monto devuelto en forma improcedente.

Para efectos de lo dispuesto en el presente artículo, se dará traslado del pliego de cargos por el término de un mes para responder.

Parágrafo 1. *Cuando la solicitud de devolución se haya presentado con garantía, el recurso contra la resolución que impone la sanción, se debe resolver en el término de un año contado a partir de la fecha de interposición del recurso. En caso de no resolverse en este lapso, operará el silencio administrativo positivo.*

Parágrafo 2. *Cuando el recurso contra la sanción por devolución improcedente fuere resuelto desfavorablemente, y estuviere pendiente de resolver en la vía gubernativa o en la jurisdiccional el recurso o la demanda contra la liquidación de revisión en la cual se discuta la improcedencia de dicha devolución, la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales no podrá iniciar proceso de cobro hasta tanto quede ejecutoriada la resolución que falle negativamente dicha demanda o recurso.”*

De acuerdo con la disposición transcrita, para imponer la sanción por devolución improcedente, la administración tributaria debe determinar previamente, mediante liquidación oficial de revisión, la inexistencia total o parcial del derecho a la devolución del saldo solicitado, y proferir un pliego de cargos, del cual debe dar traslado al contribuyente o responsable por el término de un mes.

A partir de la notificación de la liquidación oficial de revisión, la DIAN debe expedir el acto de sanción en un plazo de dos años.

Esas son las condiciones de procedibilidad que estableció la ley para proferir la resolución sancionatoria por devolución improcedente, las cuales no contemplan la definición de los recursos en sede administrativa.

Por eso, no puede considerarse que la imposición de la sanción durante el término de discusión de la liquidación oficial de revisión carezca de fundamento o sea contraria al debido proceso.

4.4.- En ese orden de ideas, no prospera el cargo.

5.- Término para proferir pliego de cargos previo a la sanción por devolución y/o compensación improcedente: es el contemplado en el artículo 670 del E.T.

5.1.- Según la demandante, la administración profirió el pliego de cargos por fuera del término que el artículo 638 del E.T. concede para tal fin. Por su parte, la demandada⁹ alega que dicho plazo no resulta aplicable a este caso, pues el procedimiento para sancionar por devolución improcedente, está regulado de manera especial en el artículo 670 ibídem y éste dispone que la resolución sanción debe imponerse dentro de los dos años siguientes a la notificación de la liquidación oficial de revisión.

⁹ Tesis que fue acogida por el juez de primera instancia.

5.2.- Al respecto debe decirse que, si bien es cierto el artículo 638 ibídem contempla un plazo de dos años, **contados a partir de la presentación de la declaración de renta del período en el que ocurrió la irregularidad sancionable**, para proferir el pliego de cargos dentro del proceso sancionatorio, no lo es menos que tratándose de la sanción por devolución improcedente, la disposición aplicable es el artículo 670 ibídem, que regula de manera específica el procedimiento para proferir dicha sanción.

Este último, establece un plazo perentorio de dos años dentro del cual la Administración puede dictar resolución sancionatoria, los cuales se contabilizan **desde la notificación de la liquidación oficial de revisión**. En esas condiciones, es claro que el tiempo para proferir el pliego de cargos, se incluye dentro de los dos años a que alude el artículo 670 ib.

5.3.-Se trata, por lo tanto, de normas distintas, incompatibles por demás, que no solo estatuyen tiempos diferentes para la expedición del pliego de cargos, sino para la imposición de la sanción, pues mientras el artículo 670 ib., como ya se vio, alude a un término de dos años, el artículo 638 del mismo Estatuto concede a la Administración un período de seis meses, después del vencimiento del término para dar respuesta al pliego de cargos.

5.4.- En el caso concreto, la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642008000064 fue notificada a la demandante el 25 de agosto de 2008¹⁰. Por su parte, el pliego de cargos No. 312382008000013, de diciembre 15 de 2008, se notificó el 18 del mismo mes y año¹¹ y la Resolución Sanción No. 312412000009 lo fue el 10 de junio de 2009¹².

¹⁰ Ver folios 23 y 24 cuaderno anexo.

¹¹ Ver folio 66 cuaderno anexo.

¹² Ver folio 94 cuaderno anexo.

Como puede verse, una vez se notificó la liquidación oficial de revisión, la administración profirió y notificó el pliego de cargos y la resolución sanción dentro del término de dos años que le brinda la ley para tal efecto. En consecuencia, no prospera el cargo.

**6.- Base de liquidación de la sanción por devolución improcedente.
Principio de legalidad.**

6.1.- La parte actora cuestionó el cálculo de la sanción impuesta en los actos demandados, alegando que la inclusión de la sanción por inexactitud desconocía el principio de *non bis ibídem*, según el cual, no puede determinarse una sanción sobre otra.

6.2.- La sanción por devolución improcedente, corresponde, en estricto sentido, al incremento del 50% de los intereses moratorios, que se **liquidan sobre el mayor impuesto a pagar.**

Acá se debe distinguir que el monto a reintegrar corresponde a la suma que se devolvió o compensó de manera improcedente, pero los intereses de mora se liquidan sobre el mayor impuesto determinado.

Se dice que es respecto de dicho monto, porque en esos términos fue establecido por el Estatuto Tributario, al disponer que “...deberán reintegrarse las sumas devueltas o compensadas en exceso más los intereses moratorios que correspondan, aumentados estos últimos en un cincuenta por ciento (50%)¹³.” (Subrayas fuera del texto).

¹³ Artículo 670 ib.

Norma que a su vez debe armonizarse con el artículo 634 ibídem, según el cual, los intereses de mora se causan sobre **los mayores valores de impuestos determinados por la Dian en los actos oficiales:**

“Artículo 634. Sanción por mora en el pago de impuestos, anticipos y retenciones. (...)

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.
(...)”. (Subrayas fuera del texto).

Al respecto, es criterio unánime de la Sala desde el 2011¹⁴, que como el artículo 634 del E.T. sólo prevé la liquidación y pago de intereses moratorios en el pago de impuestos, anticipos y retenciones a cargo del contribuyente, no deben liquidarse intereses de mora sobre la sanción por inexactitud, pues no lo previó así el artículo 670 ib¹⁵.

6.3.- De manera, pues, que aunque la sanción por inexactitud hace parte del dinero que debe restituirse, lo cierto es que esta no puede incluirse dentro de la base para liquidar la sanción por devolución improcedente, porque no fue esa la intención del legislador.

¹⁴ Ver sentencia del 10 de febrero de 2011. Radicado No. 17909. C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

¹⁵ Cfr. Sentencia de dieciocho (18) de junio de dos mil catorce (2014). Radicación número: 25000-23-27-000-2011-00325-01(19885). C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

Lo anterior no significa que el contribuyente no esté obligado al pago de la sanción por inexactitud, pues es claro que del saldo a su favor se deduce lo correspondiente a ésta, lo que implica que **para efectos de calcular los intereses moratorios**, dicha sanción no se tenga en cuenta.

6.4.- Esas limitantes se explican por el carácter restrictivo propio del sistema sancionatorio tributario, como expresión del principio de legalidad y el consecuente respeto a las normas que establecen las conductas sancionables, las sanciones a imponer y la forma de definir las, que, valga decir, constituye un elemento transversal del Estado Social de Derecho, y en materia tributaria, particularmente, **“permite armonizar la necesidad pública de pronta y completa recaudación de los tributos, con los derechos de defensa, contradicción, (...) etc¹⁶ [de los contribuyentes]”**.

En este caso, la aplicación del principio de legalidad se traduce en la prohibición de variar los mecanismos preestablecidos por el Estatuto Tributario para la fijación de la sanción por devolución y/o compensación improcedente, valiéndose de elementos a los que la norma contentiva de la misma (la sanción) no se refirió.

6.5.- En esas condiciones, toda vez que al liquidar la sanción por devolución improcedente, la DIAN no dedujo el valor correspondiente a la sanción por inexactitud, pues ordenó el pago de intereses moratorios aumentados en un 50%, sobre los \$127.956.000 que constituyeron en su momento, la diferencia entre el saldo de la liquidación privada y el del acto oficial, que incluían la sanción por inexactitud, es claro que el cálculo no se ajusta a las prescripciones de los artículos 634 y 670 del E.T.

¹⁶ Cfr. Corte Constitucional C-571 de julio 14 de 2010. Expediente D-7985. C.P. Dra. María Victoria Calle Correa.

De ahí que los actos demandados, **en lo que respecta a la cuantificación de la sanción por devolución y/o compensación improcedente**, en la medida en que desconocieron las normas que regulaban la materia, son contrarios a derecho, como se declaró en la sentencia de primera instancia.

6.6.- Ahora bien, ya que, como se indicó antes, mediante sentencias del 13 de febrero de 2012 y 05 de julio de 2013¹⁷, se modificó la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642008000064 del 21 de agosto de 2008, reconociéndose a favor de Petrobras un saldo de \$759.870.000, se impone la reliquidación de la sanción, con base en la nueva determinación de dinero a reintegrar, así:

-Liquidación del impuesto realizada por el Tribunal:

CONCEPTOS	COD.	LIQ.PRIVADA	LIQ.DIAN	LIQ.JUZ.ADM.	LIQ.TRIB.
INGRESOS BRUTOS POR EXPORTACIONES	29	23.785.640.000	23.785.640.000	23.785.640.000	23.785.640.000
INGRES.BRUTOS POR OPERAC.EXCLUIDAS Y NO GRAV.	31	6.846.686.000	6.091.313.000	6.846.686.000	6.846.686.000
INGRESOS POR OPERACIONES GRAVADAS	32	0	755.373.000	0	0
TOTAL INGRES.NETOS RECIB. DURANTE EL PERIO.	34	30.632.326.000	30.632.326.000	30.632.326.000	30.632.326.000
COMPRAS Y SERVICIOS GRAVADOS	38	11.767.939.000	11.767.939.000	11.767.939.000	11.767.939.000
COMPRAS NO GRAVADAS	39	1.109.087.000	1.109.087.000	1.109.087.000	1.109.087.000
TOTAL COMP.NETAS REALIZ. DURANTE EL PERIO.	41	12.877.026.000	12.877.026.000	12.877.026.000	12.877.026.000
IMP.GENERADO A LA TARIFA DEL 16%	45	21.981.000	142.841.000	21.981.000	21.981.000
TOTAL IMPUES. GENERADO POR OPERAC.GRAV.	48	21.981.000	142.841.000	21.981.000	21.981.000
IMPUESTO DESCONTABLE POR COMPRAS Y SERVICIOS GRAV.	50	788.947.000	786.218.000	786.218.000	786.218.000
TOTAL IMPUES.DESCONTAB.	52	788.947.000	786.218.000	786.218.000	786.218.000

¹⁷ Proferidas por el Juzgado 39 Administrativo del Circuito de Bogotá y el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B", respectivamente.

SDO. A FAVOR DEL PERIODO FISCAL	54	766.966.000	643.377.000	764.237.000	764.237.000
SANCIONES	57	0	4.367.000	0	4.367.000
SDO.A PAGAR ESTE PERIOD.	58	0	0	0	0
SDO.A FAVOR ESTE PERIOD.	59	766.966.000	639.010.000	764.237.000	759.870.000
TOTAL SDO.A FAVOR SUSCEPTIBLE SER SOLICIT.EN DEVOLUC. O COMPENSAC.	60	766.966.000	0	0	0

REGLON 57: SANCIONES

4.367.000

SANCION POR INEXACTITUD:

Renglón 54: Saldo a favor liquidación privada 766.966.000

Menos: Renglón 54: Saldo a favor presente liquidación 764.237.000

Menor Saldo a Favor 2.729.000

Porcentaje de Sanción por Inexactitud 160%

REGLON 59: SALDO A FAVOR ESTE PERIODO

759.870.000

Renglón 54: Saldo a Favor del periodo fiscal 764.237.000

Menos: Renglón 57: Sanciones 4.367.000

-Liquidación de la sanción:

Suma devuelta:

\$766.966.000

Menos saldo a favor determinado en sede judicial:

\$759.870.000

Diferencia (saldo indebidamente devuelto):

\$7.096.000

Menos sanción por inexactitud:

\$4.367.000

Valor sobre el cual se aplican los intereses moratorios aumentados:

\$2.729.000

De esa forma, la demandante debe restituir la suma de siete millones noventa y seis mil pesos (\$7.096.000) y pagar a manera de sanción, los

intereses moratorios respectivos, aumentados en un 50%, sobre la base de dos millones setecientos veintinueve mil pesos (\$2.729.000).

En atención a las anteriores consideraciones, se confirmará la sentencia impugnada, pero se modificará el numeral segundo de la misma, a fin de que el restablecimiento del derecho se haga en los términos antes indicados; esto es, se ordenará a la demandante el reintegro de \$7.096.000 indebidamente devueltos, más los intereses moratorios aumentados en un 50% sobre la diferencia de los saldos a favor (\$2.729.000), sin tener en cuenta la sanción por inexactitud.

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

1.- Se **CONFIRMA** el numeral 1º de la sentencia de 6 de diciembre de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”, por las razones expuestas en esta providencia.

2.- Se **MODIFICA** el numeral segundo de la sentencia apelada, a fin de establecer como restablecimiento, que la demandante está obligada a reintegrar la suma de siete millones noventa y seis mil pesos (\$7.096.000) y pagar a manera de sanción, los intereses moratorios respectivos, aumentados en un 50%, sobre la base de dos millones setecientos veintinueve mil pesos (\$2.729.000).

3.- DEVUÉLVASE el expediente al Tribunal de origen.

Cópiese, notifíquese y cúmplase.

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

