



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá D.C., treinta (30) de agosto de dos mil diecisiete (2017)

Radicación: 540012333000201400186-01 (21981)
Demandante: LILIANA VILLAMIZAR RAMÍREZ
Demandado: UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DIRECCIÓN DE
IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES-DIAN
Referencia: SANCIÓN POR DEVOLUCIÓN IMPROCEDENTE

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

Procede la Sección a decidir el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, contra la sentencia de 14 de mayo de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander, que dispuso:

“PRIMERO: DENIÉGUENSE (sic) las pretensiones de la demanda, de conformidad con lo anteriormente expuesto.

SEGUNDO: CONDÉNESE (sic) **EN COSTAS** a la parte demandante, de acuerdo con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia. Por Secretaria, **EFFECTÚESE** el trámite previsto en el artículo 366 del CGP.

ANTECEDENTES

1. Hechos

1.1. El 26 de abril de 2010, la demandante solicitó devolución del saldo a favor por valor de \$388.039.629, liquidado en la declaración del impuesto sobre las ventas del 6 bimestre de 2008¹.

1.2. El 10 de mayo de 2012 la División de Gestión de Recaudación y Cobranzas, mediante la Resolución No. 282 procedió a devolver la suma de \$381.289.000 y a compensar la suma de \$6.750.000, para un total de \$388.039.000²

¹ Fl. 53, c.a. 6

1.3. El 17 de mayo de 2011, la División de Fiscalización profirió el Requerimiento Especial No. 072382011000030, por medio del cual propuso modificar la declaración del impuesto sobre las ventas del 6 bimestre de 2008, determinando un impuesto a pagar de \$640.687.000, y eliminado el saldo a favor declarado³.

1.4. La División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Cúcuta expidió la Liquidación Oficial Impuesto sobre las Ventas - Revisión No. 072412012000010 de 20 de febrero de 2012, mediante la cual modificó la declaración del impuesto a las ventas del 6 bimestre de 2008, en la forma propuesta en el requerimiento especial.⁴

1.5. El 26 de junio de 2012, la División de Gestión de Fiscalización profirió el Pliego de Cargos No. 072382012000161, proponiendo la imposición de la sanción por devolución improcedente prevista en el artículo 670 del Estatuto Tributario, solicitando el reintegro de \$388.039.000, más los intereses moratorios, el 50% de incremento de los intereses moratorios y adicionalmente el 500% del monto devuelto en forma improcedente, es decir, la suma de \$1.940.195.000.⁵ La demandante dio respuesta al pliego de cargos.⁶

1.6. El 14 de enero de 2013, la División de Gestión de Liquidación profirió la Resolución Sanción No. 072412013000001 por medio de la cual impuso a la demandante sanción por devolución improcedente, con fundamento en lo dispuesto

² Ídem

³ Fls. 69-107, c.a. 4

⁴ Fls. 142-159 c.a. 5

⁵ Fls. 52-57, c.a. 6

⁶ Fls. 61-68, c.a. 6

en el artículo 670 del Estatuto Tributario, en la forma propuesta en el pliego de cargos.⁷

1.7. Contra el anterior acto la demandante interpuso recurso de reconsideración, que fue decidido por la División Jurídica por medio de la Resolución No. 900.026 de 7 de febrero de 2014, confirmando la resolución sanción.⁸

2. Pretensiones

Las pretensiones de la demanda son las siguientes:

“1. Solicito se declare la nulidad de la Resolución Resuelve Recurso Reconsideración No. 900026 del 07 de febrero de 2014 y la Resolución Sanción No. 072412013000001 del 14 de enero de 2013 expedida por la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas Nacionales de Cúcuta.

2. Ordénese a la DIAN, que como consecuencia de las anteriores declaraciones y a título de restablecimiento del derecho se declare procedente la solicitud de devolución de saldos a favor respecto del impuesto sobre las ventas del sexto bimestre de 2008 e improcedente el pago de \$1.940.195.000.”

3. Normas violadas y concepto de la violación

La demandante citó como normas violadas los artículos 670 del Estatuto Tributario y 3 de la Ley 1437 de 2011.

⁷ Fls. 76-89, c.a. 6

⁸ Fls. 117-119, c.a. 6

El concepto de la violación se resume de la siguiente forma:

3.1. Violación al principio de legalidad de las sanciones tributarias

3.1.1. Para la Administración no procedía la devolución ordenada mediante la Resolución No. 282 de 10 de mayo de 2012, por cuanto se cumplieron los requisitos establecidos en el artículo 670 del Estatuto Tributario, esto es, la modificación del saldo a favor de la declaración del impuesto sobre las ventas del 6 bimestre del año gravable 2008.

3.1.2. Los actos que impusieron sanción por improcedencia de las devoluciones o compensaciones fueron cuestionados por medio de recursos, en los que se solicitó su suspensión, por cuanto el acto de determinación que originó el pliego de cargos había sido recurrido y, aún se encontraba pendiente de respuesta por parte de la Administración.

3.2. Violación del artículo 670 del Estatuto Tributario. Sanción por improcedencia de las devoluciones o compensaciones

3.2.1. La sanción contemplada en el artículo 670 inciso 5 del Estatuto Tributario señala que *“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”*. Precisa que con fundamento en esta disposición se le está aplicando una responsabilidad objetiva, porque debe existir un acervo probatorio que demuestre que el contribuyente al

“utilizar documentos falsos o mediante fraude” obtuvo una devolución de impuestos o saldos a favor.

Los actos demandados se fundamentan en la existencia de una liquidación oficial por medio de la cual se modificó el saldo a favor que fue objeto de devolución y/o compensación, lo que automáticamente implicó la imposición de la sanción del 500%, sin que en el expediente obre prueba alguna de la culpabilidad de la demandante, es decir, no se prueba el dolo sino que se presume, lo cual no tiene fundamento legal ni jurisprudencial.

3.2.2. La DIAN en el Oficio 013940 de 2011 dispuso que para aplicar esta sanción se utiliza la responsabilidad objetiva, sin analizar el elemento subjetivo del dolo o la culpa, en cuanto a la utilización de documentos falsos o medios fraudulentos.

La sanción impuesta no acató los principios enunciados en el artículo 3 de la Ley 1437 de 2011, dado que no se puede imponer la sanción del artículo 670 del Estatuto Tributario, de manera objetiva como lo hizo la Administración.

El fraude fiscal y/o falsedad constituyen conductas adicionales de agravación de la sanción establecida en el artículo 670 ib, las cuales requieren de pruebas anexas que reposen en el proceso que contiene la liquidación oficial de revisión. Empero, en el presente proceso las mencionadas conductas no se encuentran probadas.

4. Oposición

4.1.- La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales compareció al proceso y se opuso a las pretensiones de la demanda.

4.2. La potestad sancionadora de la Administración se encuentra limitada al respeto a los principios y garantías que rigen el debido proceso. Los actos proferidos están ajustados a derecho y se fundamentaron en hechos debidamente probados que obran en el expediente y, fueron notificados en debida forma al contribuyente.

El hecho que las actuaciones proferidas resultaren adversas al contribuyente, por no existir prueba alguna que desvirtúe sus planteamientos, no significa que los resultados sean producto de criterios subjetivos del funcionario.

La DIAN profirió debidamente los actos administrativos, en los que se propuso y determinó la sanción pecuniaria por improcedencia de las devoluciones prevista en el artículo 670 del Estatuto Tributario, ordenando el reintegro de \$388.039.000, suma devuelta en forma improcedente, más los intereses moratorios aumentados en un 50% y adicionalmente la sanción del 500% del valor devuelto en cuantía de \$1.940.195.000. A la contribuyente le fue respetado el derecho a conocer las actuaciones, ejercer su derecho de defensa y gozó de todas las garantías establecidas en su beneficio.

4.3. Respecto a la violación del artículo 670 del Estatuto Tributario, manifiesta que no se encuentran en discusión los hechos que ya fueron objeto de investigación por parte de la División de Fiscalización dentro del Expediente DG.-2008-2010-1158, los que dieron origen a la Liquidación Oficial de Ventas – Revisión No. 072412012000010.

Las pruebas fueron recaudadas conforme a las normas vigentes, en desarrollo de las facultades de fiscalización, valoradas en conjunto y, aplicando los artículos 742 y 743 del Estatuto Tributario, lo que permitió modificar la liquidación privada, así como la expedición de la resolución sanción.

Conforme a la investigación adelantada se tiene certeza de la situación fáctica que constituyó un indicio serio de inexistencia de la operación económica, lo que advierte la preeminencia de la realidad económica sobre la formal. Si bien la contabilidad cumple con los requisitos de orden formal, se comprobó que la misma no prestaba credibilidad al ser desvirtuada por otros medios probatorios.

4.4. En cuanto a la sanción del 500% impuesta, señala que a la demandante se le devolvieron unos valores que no eran procedentes, los que debe restituir, porque, de lo contrario, se enriquecería injustificadamente, toda vez que la ley previó una sanción independiente y adicional para estos eventos y el Estado está obligado a aplicarla, como en efecto lo hizo.

Los fundamentos de la sanción determinada en el inciso 5 del artículo 670 del Estatuto Tributario, que fueron plasmados en la liquidación oficial de revisión, dan cuenta de que no se probó la ocurrencia real de las transacciones realizadas entre la demandante y sus proveedores, dadas las características de los proveedores y de las operaciones y, por ende, son inexistentes las supuestas compras e impuestos descontables registrados en la declaración de ventas que originaron un saldo a favor, por valor de \$401.648.000, del cual fue objeto de devolución y compensación la suma de \$388.039.000.

La DIAN utilizó diferentes medios probatorios para constatar la existencia del proveedor, su establecimiento de comercio, su contabilidad, capacidad operativa,

forma de pago de las transacciones, medios de transporte, entre otros, y de la valoración de los mismos concluyó que no existió adquisición de bienes, por cuanto no fue posible comprobar la realización de las transacciones entre la demandante y los proveedores.

En el desarrollo de la investigación quedó demostrado que la contribuyente utilizó documentos y medios que no son idóneos, por lo que consideró que las transacciones fueron simuladas; hecho que no fue desvirtuado por la demandante en su oportunidad procesal, como tampoco en vía judicial.

4.5. Sobre la devolución improcedente se formuló una denuncia penal a la demandante por el presunto fraude procesal y falsedad que cursa en la Fiscalía 14 Especializada de Bogotá.

4.6. No es de recibo lo manifestado por la demandante respecto a que se le está aplicando la responsabilidad objetiva, por cuanto la *“responsabilidad que asume la contribuyente cuando presenta su solicitud de devolución, siendo otorgada con el pleno cumplimiento de los requisitos, uno de ellos es el respaldo que debe tener mediante una póliza de garantía, demostrando con ello que es precisamente ella la que de manera personal y única asume la plena responsabilidad de la actuación ante la Administración”*.

Además la DIAN no agravó la situación de la contribuyente con la sanción del 500%, ello es producto de una valoración de las pruebas que permitieron establecer la verdad y certeza de la sanción impuesta.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Norte de Santander, mediante sentencia de 14 de mayo de 2015, denegó las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la demandante, por las siguientes razones:

La Liquidación Oficial de Impuesto sobre las Ventas No. 072412012000010 de 19 de febrero de 2010 sirvió de sustento para la expedición de los actos que impusieron la sanción por devolución improcedente. Si bien son procedimientos administrativos independientes, guardan relación entre ellos, por cuanto el primero sirve de fundamento al segundo.

No obstante dicha relación de causalidad, la legalidad de los actos administrativos derivados de dicho procedimiento debe ser atacada y discutida en el estadio procesal correspondiente.

Si la actora tenía inconformidades con los actos administrativos resultantes del procedimiento en el que se dispuso verificar y establecer las bases gravables, los hechos gravados y el cumplimiento de las obligaciones formales relacionadas con el impuesto a las ventas del 6 periodo de 2008, debió haber ejercido las acciones judiciales idóneas para el efecto. Empero, no obra prueba alguna, en relación con una eventual demanda contenciosa administrativa contra los actos administrativos de determinación, razón por la cual la liquidación oficial de revisión goza de presunción de legalidad.

Los cargos de violación expuestos en la demanda controvierten los actos que determinaron el impuesto a las ventas, los que debieron ser objeto del medio de control respectivo, cuya sentencia favorable serviría como sustento para las

pretensiones que se persiguen, ya que el proceso sancionatorio, a pesar de ser independiente del de determinación, es consecuencia del mismo.

Al quedar claro en la liquidación oficial de revisión y en el pliego de cargos que el valor de \$388.039.000 fue devuelto en forma improcedente, está ajustado al ordenamiento jurídico la imposición de los intereses moratorios que correspondan aumentados en un 50%, calculados desde la fecha de la devolución y/o compensación.

En relación con la sanción establecida en el inciso 5 artículo 670 del Estatuto Tributario, se sancionó a la demandante por \$1.940.195.000, como consecuencia de las inconsistencias que estableció la DIAN en el proceso de determinación al utilizar medios fraudulentos.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 188 del CPCA, se condenó en costas a la demandante.

RECURSO DE APELACIÓN

Inconforme con la decisión de primera instancia, la parte demandante interpuso recurso de apelación, con los siguientes argumentos:

Se le están imponiendo dos sanciones, la primera exigiéndole el reintegro del dinero devuelto más los intereses incrementados en el 50%, en la cual el único requisito que establece la norma es que haya mediado el rechazo o modificación mediante liquidación oficial de revisión del saldo a favor objeto de devolución y la segunda,

que corresponde al 500% del monto devuelto de manera improcedente si se hubiere obtenido mediante documentos falsos o fraude.

Para la segunda sanción existen requisitos adicionales, documentos falsos o fraude, que la sentencia menciona se encuentran probados con la primera hoja del pliego de cargos, lo que indica que ni la Dian ni el Tribunal pudieron señalar la prueba que consagra la norma como presupuesto fáctico para imponer la sanción.

La Administración siempre estuvo obligada a demostrar el fraude para imponer la sanción, razón por la cual en la demanda se hizo mención a las pruebas que reposan en el expediente DIAN POS-DEVOLUCIONES, que soportaban las decisiones que dieron origen a la Liquidación Oficial de Revisión No. 072412012000010, para establecer la supuesta falsedad, situación que no entendió el Tribunal, al manifestar que no se pronunciaba.

La liquidación oficial no goza de presunción de legalidad porque el acto se encuentra demandado con el radicado 54001233300020130006300, el cual cursa en el Consejo de Estado, es decir, no tiene una situación jurídica consolidada.

El rechazo de los impuestos descontables está basado únicamente en indicios que no están debidamente probados y pueden solo ser imputables a un tercero, lo que constituye un indebido traslado de la responsabilidad personal a un sujeto ajeno a los hechos y omisiones, vulnerando la presunción de inocencia y seguridad jurídica, principios constitucionales.

Como no está determinado por parte de la DIAN, si lo que estableció en la investigación es un fraude o una falsedad y cuáles fueron las circunstancias en que

la demandante participó, ya que solo menciona a los proveedores, se materializa la violación al debido proceso.

Además la única prueba para imponer la sanción del 500% fue la liquidación oficial de revisión, no se probó el fraude o la falsedad como lo exige la ley, adicionalmente, en el proceso post-devolución jamás se calificaron tales hechos como falsos, es decir, que para motivar esta sanción hace más grave su calificativo.

Finalmente dice que no se encuentra probadas las costas que supuestamente se causaron a favor de la demandada, de manera que no procede su reconocimiento.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN EN SEGUNDA INSTANCIA

La demandada presentó alegatos de conclusión, en los que reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

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

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

La liquidación oficial fue proferida por la Administración, previa investigación tributaria en la que se determinó la inexistencia de compras efectuadas por la actora a los proveedores que relacionó, porque a pesar de llevar contabilidad y haberlas registrado, algunos de ellos no existían, o no llevaban contabilidad ni comprobantes

de ingresos y egresos, o carecían de establecimiento de comercio y capacidad económica frente a las transacciones con la actora.

Los anteriores aspectos constituyen el medio fraudulento utilizado por la demandante para obtener la devolución del saldo a favor, acorde con el concepto de la DIAN que define entre otras características del fraude *cuando la realidad o incidencia económica de las operaciones difiere frente a la realidad formal*.

Si bien son dos sanciones independientes y la relacionada con el 500% es adicional a la de improcedencia de la devolución, lo cierto es que ambas se originan en el rechazo del saldo a favor, solo que adicionalmente ésta procede cuanto el contribuyente utiliza documentos falsos o medios fraudulentos para obtener la devolución.

Esa independencia no imponía a la Administración acudir a pruebas adicionales, y bien podía servirse de la investigación tributaria que le permitió advertir la inexistencia de las compras que originaron el saldo a favor, y los hechos constitutivos de medios engañosos para obtener su devolución, esto es, utilizando supuestos proveedores que carecían de tal condición o no existían. Por esa razón, la DIAN no vulneró el derecho de defensa de la actora.

Frente a los alegatos de la demandante relativos a que la liquidación oficial de revisión se encuentra demandada y, de la entidad demandada en cuanto a que en el proceso se decretó la perención, corresponde verificar oficiosamente tales afirmaciones.

CONSIDERACIONES

1. Problema jurídico

1.1. En los términos del recurso de apelación, y de acuerdo con el marco de competencia del *ad quem*, le corresponde a la Sección determinar i) Si es procedente la imposición de la sanción por devolución improcedente y la adicional del 500% por la utilización de documentos falsos o la realización de fraude.

2. Sanción por devolución o compensación improcedente

2.1.- Se discute la procedencia de la sanción por improcedencia de la devolución y/o compensación de saldos a favor, regulada en el artículo 670 del Estatuto Tributario, 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.

(...)." (Subrayas propias).

2.2.- La norma transcrita prevé que las devoluciones o compensaciones de saldos a favor liquidados en las declaraciones de renta e IVA, no constituyen un reconocimiento definitivo, pues si el saldo a favor es rechazado o modificado mediante liquidación oficial de revisión, el contribuyente deberá reintegrar: i) las sumas devueltas o compensadas en exceso y, sobre éstas, ii) liquidar los intereses moratorios a que haya lugar, incrementados en un 50%.

Pero, si la devolución fue obtenida por el contribuyente “**utilizando documentos falsos o mediante fraude**”, **procede una sanción adicional equivalente al 500% del monto devuelto en forma improcedente.**

2.3.- La Corte Constitucional, al resolver sobre la exequibilidad del artículo 670 ibídem, al respecto, expresó⁹:

“... la decisión administrativa de devolver el saldo reportado por el contribuyente tiene sólo carácter provisional pues una decisión definitiva sólo puede tomarse cuando culmine el proceso de determinación del tributo y de eventual imposición de sanciones. Sólo en este momento la administración cuenta con todos los elementos de juicio necesarios para liquidar o no un saldo a favor del contribuyente y para definir si hay lugar a su devolución. De allí que en aquellos casos en que hubo lugar a devoluciones y se acredite luego que en la declaración no existen saldos a favor del contribuyente o responsable, la administración tenga derecho a solicitar el reintegro de las sumas devueltas, a exigir el pago de intereses moratorios y a imponer sanciones.

(...)

5. En ese contexto se entienden las decisiones legislativas contenidas en el artículo 670 del Estatuto Tributario y de acuerdo con las cuales:

a. 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.

Esta regla de derecho es legítima pues, como se indicó, la actuación que promueve la administración para la realización de una devolución,

⁹ Sentencia C-075 del 3 de febrero de 2004, M.P. Jaime Córdoba Triviño.

es previa e independiente del proceso de determinación del tributo. Se trata de una actuación preliminar, en la que se parte de la buena fe del contribuyente o responsable, se adelanta una mínima actividad probatoria y se ordena una devolución que tiene carácter provisional y que sólo constituye un reconocimiento definitivo cuando se acredite que hay lugar a ella tras el proceso de determinación del tributo.

b. 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 estos últimos en un cincuenta por ciento (50%); sanción ésta que debe imponerse dentro del término de dos años contados a partir de la fecha en que se notifique la liquidación oficial de revisión.

(...)

d. 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. En este caso debe darse traslado del pliego de cargos por el término de un mes para responder.

En este evento no solo se demuestra que no existe un saldo a favor del contribuyente sino que, además, se acredita que ello no obedeció a una inexactitud en la declaración sino a la utilización de documentos falsos o fraude. Es decir, no se trata de un supuesto en el que un contribuyente, sin intención fraudulenta alguna, incurre en una inexactitud en su declaración en virtud de la cual reporta un saldo a favor, sino que se trata de un evento en el que el contribuyente, de manera deliberada, utiliza documentos falsos o acude a conductas fraudulentas con el fin de engañar a la administración y generar para sí un saldo a favor y una devolución a los que no había lugar. En este tipo de supuestos, la ley consagra una fuerte sanción económica que equivale al 500% del monto devuelto.

(...)” (Subrayas fuera de texto).

2.4.- Así las cosas la citada disposición establece para la imposición de la sanción por devolución y/o compensación improcedente, un procedimiento autónomo e independiente al de determinación del impuesto.

Una vez verificado el hecho sancionable en la liquidación oficial, la Administración, en el término legal, debe solicitar el reintegro de la devolución o compensación improcedente, cobrar los intereses e imponer la sanción, sin que se requiera un pronunciamiento definitivo respecto del proceso de determinación del tributo, pues la única limitante que consagra el parágrafo 2 del artículo 670 del Estatuto Tributario, es la imposibilidad de iniciar el proceso de cobro coactivo de la sanción hasta tanto exista decisión definitiva sobre los actos que determinaron el tributo y dieron origen a la sanción¹⁰.

2.5. Para efectos de la sanción establecida en el inciso 5 del artículo 670 del Estatuto Tributario, cuando para la obtención de la devolución se utilicen **documentos falsos o mediante fraude:**

2.5.1. La Sala ha entendido **la falsedad**, a la información carente de veracidad y por lo tanto incapaz de reflejar la realidad¹¹.

La utilización de documentos falsos se presenta cuando el contribuyente aporta documentos cuyo texto ha sido alterado después de que fueron expedidos; así

¹⁰ Sentencia del 18 de julio de 2011, exp. 18124, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

¹¹ Sentencia del 17 de julio de 2003, C.P. Dra. Ligia López Díaz, expediente No. 13284.

mismo, cuando la firma ha sido suplantada, esto es, la denominada por la doctrina y la jurisprudencia, “*falsedad material*”¹².

La denominada “*falsedad intelectual o ideológica*”, ocurre cuando siendo materialmente verdadero el documento, se hayan hecho constar en él sucesos no ocurridos en la realidad¹³.

2.5.2. Por su parte, se consideran *fraudulentas* todas aquellas acciones voluntarias, determinadas por uno o varios comportamientos, positivos o negativos, y no por simples hechos involuntarios o accidentales; con el fin de obtener unas sumas de dinero a título de devolución de saldos a favor ilegalmente, por no tener derecho a ellas.

2.6. En esos casos, la Administración, al constatar la inexactitud de los datos, deberá exponer la falsedad del documento o las maniobras fraudulentas, expresando las razones en que se sustenta, de tal forma que el afectado pueda controvertirlas o suministrar las explicaciones pertinentes para demostrar su autenticidad, y en caso de inconformidad, será la jurisdicción contenciosa administrativa quien definirá en última instancia, para estos efectos, la controversia.

Es por lo anterior que si el acto administrativo que determina la improcedencia del saldo a favor por la utilización de documentos falsos o maniobras fraudulentas, es sometido a control jurisdiccional, la sentencia definitiva que se profiera en dicho proceso resulta determinante para establecer si procede o no la sanción impuesta,

¹² Sentencia del 1 de agosto de 2016, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, expediente 2015-0025. Recurso extraordinario de revisión. En esa providencia se precisa lo que se entiende por falsedad material e ideológica de los documentos.

¹³ *Ibidem*.

así como su cuantificación, porque en últimas es la que define si el acto sancionatorio mantiene o no la presunción de legalidad¹⁴.

3. Caso concreto

3.1.- En el caso en estudio, la División de Gestión de Liquidación expidió la Resolución Sanción No. 072412013000001 del 14 de enero de 2013, mediante la cual impuso sanción a la contribuyente LILIANA VILLAMIZAR RAMÍREZ por la devolución y/o compensación improcedente del saldo a favor registrado en la declaración del impuesto sobre las ventas del 6 bimestre de 2008. En consecuencia, ordenó el reintegro de la suma devuelta y/o compensada en forma improcedente (\$388.039.000), más los intereses moratorios, aumentados en un 50% y adicionalmente el 500% del valor devuelto, equivalente a la suma de \$1.940.195.000, esta última por la comisión de un fraude con el objeto de engañar a la Administración para que le fueran devueltos unos dineros con fundamento en unas compras que no existieron¹⁵. Ese acto fue confirmado por la Resolución No. 900.026 del 7 de febrero de 2014¹⁶.

3.2.- La sanción impuesta se fundamentó en la Liquidación Oficial Impuesto Sobre las Ventas – Revisión No. 072412012000010 del 20 de febrero de 2012, que

¹⁴ En la sentencia del 4 de diciembre de 2015, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, expediente No. 17458, se reiteró el criterio expuesto en las sentencias del 12 de mayo de 2010, C.P. Dr. William Giraldo Giraldo, expediente No. 17601, y del 27 de enero de 2011, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, expediente No. 18262, y se precisó que “aunque el proceso de determinación oficial y el proceso sancionatorio son autónomos e independientes, los resultados del primero inciden en el segundo, ya que para que proceda la sanción es necesario que la liquidación de revisión haya sido notificada al contribuyente, pero si la liquidación es demandada ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, la sentencia definitiva será la que en últimas defina si los actos sancionatorios mantienen o no la presunción de legalidad”.

¹⁵ Fls. 76-89 c.a. 6

¹⁶ Fls 117-119, c.a. 6

modificó la declaración del impuesto a las ventas del 6 bimestre de 2008, determinó una nueva obligación impositiva, en la suma de \$640.687.000¹⁷.

En ese acto administrativo se puso de presente lo siguiente:

“REGLON COMPRAS Y SERVICIOS GRAVADOS: \$0 – REGLON IMPUESTO DESCONTABLE POR OPERACIONES GRAVADAS: \$0

[...]

Respecto a la Declaración del impuesto a las ventas del sexto bimestre de 2008, la Sra. LILIANA VILLAMIZAR RAMIREZ, presentó el día 11/02/2010 corrección según formulario No. 300709498521 0 y stiker No. 51676050052427 (FI 126) (...)

Ahora bien verificada la mencionada declaración del impuesto a las ventas presentada por la Sra. LILIANA VILLAMIZAR RAMIREZ, se observa que registra en el Renglón “Compras y servicios gravados que por valor de \$2.505.610.000; y en el Renglón de “Impuestos descontables por operaciones gravadas” la suma de \$400.898.000.

No obstante los valores registrados en la declaración del impuesto a las ventas, la División de Gestión de Fiscalización tributaria, teniendo en cuenta las amplias facultades de fiscalización que le otorgan los artículos 684 y 688 del Estatuto Tributario, realizó investigación y estableció que no es procedente el valor de las compras y servicios gravados que por valor de \$2.505.610.000 registró en su declaración del impuesto a las ventas del sexto bimestre del año 2008, así como sus impuestos descontables por valor de \$400.898.000; correspondientes a las compras que informó como realizadas a los proveedores: FLOREZ MARTIN MONICA EDITH NIT. 52.200.170, FERNANDEZ BARRIOS JAIRO ERNESTO NIT. 79.905.826, FLOREZ MARTINEZ BLADIMIR ARNULFO NIT. 1054549874, DIAZ

¹⁷ Fls 3-20, c.a. 6

VARGAS LUZ MARINA NIT: 55.159.584, PEÑA MOYANO ESPER NIT. 12.136.277, GOMEZ AVENDAÑO ASTRID YAMILE NIT. 52.938.051, CRUZ MARTINEZ OMAR JOSE NIT. 9.600.753, Y ORLANDO DAZA TRIANA NIT. 19.129.919.

Lo anterior, teniendo en cuenta, que no se pudo establecer la ocurrencia real de las transacciones realizadas entre la Sra. LILIANA VILLAMIZAR RAMIREZ y los proveedores, como se demuestra a continuación; y por ende son inexistentes las supuestas compras e impuestos descontables registrados en su declaración de ventas como realizados a los mismos, y que originaron un saldo a favor del periodo por valor de \$641.437.000.

En efecto, teniendo en cuenta que para tener certeza sobre la realización de las operaciones, no es suficiente la simple verificación de la contabilidad del contribuyente, la División de Fiscalización utilizó diferentes medios probatorios, como la constatación de la existencia del proveedor, su establecimiento de comercio, su contabilidad, capacidad operativa; verificación de los proveedores; forma de pago de las transacciones; medio de transporte, entre otros. Y de la valoración de los mismos al igual que lo señalado en el Requerimiento Especial, considera este despacho que es lógico concluir que no existió adquisición de bienes, por cuanto no fue posible comprobar la realización de las transacciones entre la Sra. LILIANA VILLAMIZAR RAMIREZ, y los proveedores ya mencionados.

[...]

En este orden de ideas es claro para este despacho que los argumentos expuestos por el apoderado de la Sra LILIANA VILLAMIZAR RAMIREZ, no desvirtúan la glosa propuesta por la División de Gestión de Fiscalización Tributaria de esta Dirección Seccional a través de Requerimiento Especial No. 0723820110030 del 2011/05/17; como quiera que no fue posible establecer la ocurrencia real de las transacciones efectuadas entre la contribuyente y sus proveedores, y entre los proveedores y los proveedores de estos, que permitiera demostrar la realización de las compras y servicios gravados por valor de \$2.505.610.000 e impuestos descontables por valor de \$400.898.000 registrados en la Declaración del impuesto a las ventas correspondiente al sexto periodo de 2008.

[...] que las transacciones comerciales económicas no solo se limitan a la emisión de documentos tales como facturas, recibos de caja, comprobantes de egreso etc., se presenta aquí un fraude a la ley fiscal que consiste en la evasión que reviste formas sofisticadas, mediante el encadenamiento de actos o contratos formalmente validos que persiguen un objetivo evasista, no justificándose comercialmente.

[...]

3.3. Contra la liquidación oficial de revisión no fue interpuesto recurso de reconsideración.

3.4. Contrario a lo afirmado por la contribuyente el acto de determinación no se encuentra en discusión ante el Consejo de Estado, la Sala advierte que verificado el Sistema de Gestión de la Rama Judicial, se encuentra que la Liquidación Oficial No. 072412012000010 de 20 de febrero de 2012, que dio lugar a la imposición de la sanción discutida, **sí fue demandada por la demandante ante la jurisdicción contenciosa administrativa.**

La demanda fue tramitada por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander, correspondiéndole el No. de Proceso: 540012331000201200281-00, en el que las últimas actuaciones fueron:

Contenido
Se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Impuesto sobre las ventas - Revisión No. 072412012000010 del 20-02-11. (sic)

Actuaciones del Proceso

Fecha de Actuación	Actuación	Anotación	Fecha Inicia Término	Fecha Finaliza Término	Fecha de Registro
05 May 2014	ARCHIVO DEFINITIVO	EL PRESENTE PROCESO SE REMITE A LA OFICINA DE ARCHIVO DEFINITIVO.			05 May 2014
28 Apr 2014	FIJACION EDICTO	DECRETA LA PERENCION DEL PRESENTE PROCESO.	29 Apr 2014	02 May 2014	28 Apr 2014
28 Mar 2014	AUTO TERMINA PROCESO POR PERENCION	DECRETA PERENCION DEL PROCESO.			24 Apr 2014
20 Feb 2014	AL DESPACHO	PARA AVOCAR CONOCIMIENTO Y CON TERMINO VENCIDO PARA QUE PRESTEN LA CAUCION ORDENADA.			20 Feb 2014

3.5. El proceso que indica la demandante en el recurso de apelación identificado con el No. 54001233300020130006300, corresponde al de cobro coactivo, el cual pretendía la nulidad de la Resolución No. 2012311000003 del 24 de septiembre de 2012 expedida por la División de Gestión de Recaudo y Cobranzas de Cúcuta por medio de la cual se resuelve recurso de reposición contra la resolución que resuelve excepciones y la Resolución N° 20120312000012 del 17 de julio de 2012 expedida por la División de Gestión de Recaudo y Cobranzas de Cúcuta.¹⁸ Lo que permite concluir que ese proceso no era el de determinación del impuesto sobre las ventas del 6 bimestre de 2008.

3.6. De acuerdo a la actuación del proceso adelantada contra el acto de liquidación oficial de revisión, que rechazó el saldo a favor devuelto al contribuyente, el mismo se encuentra en firme¹⁹.

¹⁸ En el Consejo de Estado, Sección Cuarta, cursó y se dictó sentencia el 15 de junio de 2017, Exp. 20957, M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto. Denegando las pretensiones de la demanda.

¹⁹ Artículo 91. CPCA. Salvo norma expresa en contrario, **los actos administrativos en firme serán obligatorios mientras no hayan sido anulados por la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo**. Perderán obligatoriedad y, por lo tanto, no podrán ser ejecutados en los siguientes casos:

Así las cosas, dados los efectos que dicha decisión tiene en este proceso, es claro que si la liquidación oficial de revisión no fue declarada nula, se mantiene el supuesto de hecho que sirvió de fundamento a la Administración para imponer la sanción por devolución improcedente. Lo que genera que la sanción continúe con el sustento jurídico que la motivó.

3.7. De ello se infiere que el saldo a favor devuelto es improcedente, y por ende, procede su reintegro, más los intereses aumentados en un 50%.

Además, como el hecho que dio lugar a la expedición del acto liquidatorio y, la consecuente improcedencia del saldo a favor devuelto, fue la utilización de documentos falsos y maniobras fraudulentas por parte de la contribuyente, también debe mantenerse la sanción adicional del 500%.

Lo anterior por cuanto la liquidación oficial, cuya presunción de legalidad no fue desvirtuada por la contribuyente, se sustenta en pruebas aportadas al expediente administrativo, que le restan credibilidad a las facturas de venta aportadas para respaldar las compras e impuestos descontables declarados, y son las siguientes:

PROVEEDORES:

- 1) OMAR CRUZ MARTÍNEZ NIT 9.600.753

(...) no presentó soportes de ingresos y egresos, ni una contabilidad organizada que pueda soportar las transacciones manifestadas, no posee fábrica ni establecimiento de comercio donde ejercer la actividad, los proveedores presentados no demostraron tener fábrica o establecimiento

de comercio, otros no se ubicaron y no coinciden las facturas de compra con el total de compras declaradas, por lo tanto no se pudo comprobar la realización de las transacciones entre Omar Cruz Martínez y sus proveedores, se encuentra que este no tenía mercancía para la venta, no hay evidencia de los pagos realizados (...).

2) ESPER PEÑA MOYANO NIT 12.136.177

(...) no se puede afirmar la realidad de las compras registradas por la Sra LILIANA VILLAMIZAR RAMÍREZ con el Sr. ESPER PEÑA MOYANO, cuando este último como ya se indicó no lleva una contabilidad en debida forma como lo establece el Art. 772 del ET., para que sirva como medio de prueba, y el registro en la cámara de comercio fue posterior a la realización de las operaciones, no tiene respaldo de comprobantes internos y externos Art. 774 ET.; además no mostró la capacidad de producción en la fábrica que supuestamente es de su propiedad (No mostro ningún documento que acredite su propiedad, o arriendo) teniendo en cuenta la cantidad de compras que realiza, no se logró establecer la realidad de las compras supuestamente realizadas por el Sr. Peña a sus proveedores y que posteriormente supuestamente vendería a la Sra. VILLAMIZAR RAMÍREZ, hechos estos que aunados a lo referente al pago y al transporte de la mercancía que se indicarán posteriormente hacen lógico concluir la inexistencia de las compras supuestamente realizadas.

3) MÓNICA EDITH FLÓREZ MARTIN NIT 52.200.170

(...) no se puede afirmar la realidad de las compras registradas por la Sra LILIANA VILLAMIZAR RAMÍREZ con la Sra. MONICA EDITH FLOREZ MARTÍNEZ, cuando este supuesto proveedor no presenta contabilidad para que sirva de prueba de sus transacciones, no tiene respaldo de comprobantes internos y externos; además no posee fábrica no se logró establecer la realidad de las compras supuestamente realizadas por la Sra. FLÓREZ MARTIN a sus proveedores, y que posteriormente supuestamente venderla a la Sra VILLAMIZAR RAMÍREZ; hechos estos que aunados a lo referente al pago y al transporte de la mercancía que se indicaran posteriormente, hacen lógico concluir la inexistencia de las compras supuestamente realizadas (...).

4) ASTRID YAMILE GÓMEZ AVENDAÑO NIT 52.938.051

(...) no se puede afirmar la realidad de las compras registradas por la Sra LILIANA VILLAMIZAR RAMÍREZ con la Sra. ASTRID YAMILE GÓMEZ AVENDAÑO, cuando este supuesto proveedor no presenta contabilidad para que sirva de prueba de sus transacciones, no tiene respaldo de comprobantes internos y externos; no posee establecimiento de comercio; y no se logró obtener información sobre compras; hechos estos que aunados a lo referente al pago y al transporte de la mercancía que se indicaran posteriormente, hacen lógico concluir la inexistencia de las compras supuestamente realizadas (...).

5) LUZ MARINA DÍAZ VARGAS NIT 55.159.584

(...) no se puede afirmar la realidad de las compras registradas, por la Sra LILIANA VILLAMIZAR RAMÍREZ con la Sra. LUZ MARINA DÍAZ VARGAS, cuando este supuesto proveedor no posee establecimiento de comercio o fábrica donde realice el proceso de curtido de los cueros, ya que manifiesta realizarlos en la fábrica del señor Esper Peña Moyano pero ya quedó demostrado en visita a este proveedor que no tiene capacidad para procesar los cueros que él supuestamente vende; los proveedores que Luz Marina Díaz Vargas presentó no pudieron demostrar capacidad para venderle cueros, y otros negaron haber realizados transacciones con ella, por lo tanto no está comprobado que tenía mercancías para la venta; hechos estos que aunados a lo referente al pago y al transporte de la mercancía que se indicarán posteriormente, hacen lógico concluir la inexistencia de las compras supuestamente realizadas (...)

6) JAIRO ERNESTO FERNÁNDEZ BARRIOS NIT 79.905.826

(...) no se puede afirmar la realidad de las compras registradas, por la Sra LILIANA VILLAMIZAR RAMÍREZ con el Sr. JAIRO ERNESTO FERNANDEZ BARRIOS, cuando este supuesto proveedor no presenta contabilidad para que sirva de prueba de sus transacciones, no tiene respaldo de comprobantes internos y externos; los proveedores que el Sr, JAIRO ERNESTO FERNÁNDEZ BARRIOS presentó o no se pudieron ubicar, o se trata de facturas hurtadas o no pudieron demostrar capacidad para venderle cueros, por lo tanto no está comprobado que tenía mercancías para la venta; hechos estos que aunados a lo referente al pago y al transporte de la mercancía que se indicarán posteriormente, hacen

lógico concluir la inexistencia de las compras supuestamente realizadas (...).

7) BLADIMIR ARNULFO FLÓREZ MARTÍNEZ NIT 1.054.549.871

(...) no se puede afirmar la realidad de las compras registradas, por la Sra LILIANA VILLAMIZAR RAMÍREZ con el Sr. FLÓREZ MARTÍNEZ BLADIMIR ARNULFO, cuando este supuesto proveedor no tiene fábrica para procesamiento de los cueros que le originarían ingresos de más de tres mil millones de pesos en el sexto bimestre de 2008, expresa arrendar una sin exhibir prueba de ello; con los proveedores que el Sr. FLÓREZ MARTÍNEZ indicó se presentan graves irregularidades por lo tanto no está comprobado que tenía mercancías para la venta; hechos estos que aunados a lo referente al pago y al transporte de la mercancía que se indicarán posteriormente, hacen lógico concluir la inexistencia de las compras supuestamente realizadas (...).

8) ORLANDO ALBERTO DAZA MONTES NIT 19.129.919

(...) no se puede afirmar la realidad de las compras registradas, por la Sra LILIANA VILLAMIZAR RAMÍREZ con el Sr. ORLANDO ALBERTO DAZA MONTES DE OCA, cuando este supuesto proveedor no posee establecimiento de comercio, local o fábrica donde desarrolle sus actividades, no presentó contabilidad que de fe de sus transacciones, ni comprobantes internos y externos, ni soportes de pago; el único proveedor presentado no pudo demostrar que tiene capacidad económica para venderle los cueros, pues no declara compras ni ventas durante el año 2008, y el cruce enviado fue devuelto por el correo, por lo tanto no está comprobado que tenía mercancías para la venta; hechos estos que aunados a lo referente al pago y al transporte de la mercancía que se indicarán posteriormente, hacen lógico concluir la inexistencia de las compras supuestamente realizadas (...).

TRANSPORTE DE LA MERCANCIA

(...)

- Respecto al transporte tampoco da credibilidad el hecho que se transporten mercancías por valor de \$2.906.508.061 (IVA incluido), en una empresa no constituida legalmente y sin que exista un seguro sobre la misma que cubra pérdida o cualquier catástrofe.
Considera el despacho que no existen pruebas que se perfeccionó la compraventa, por cuanto no se comprobó la tradición de las mercancías, es decir, la entrega por parte del vendedor al comprador de la misma. Con el ánimo de transferirlas. Hecho este que demuestra la inexistencia de las transacciones comerciales.

DEL PAGO DE LAS COMPRAS

- En cuanto al pago de la mercancía por parte de la Sra. LILIANA VILLAMIZAR RAMÍREZ a sus proveedores, consta en el Acta de Inspección Tributaria que aun cuando las facturas de compra por valor de \$2.906.508.061 (IVA incluido), fueron expedidas en los meses de noviembre y diciembre de 2008 y en esa fecha supuestamente entregada la mercancía, al preguntársele por los pagos realizados a los proveedores por las facturas compradas durante el sexto bimestre de 2008 manifestó que no se ha cancelado ninguna de las facturas, pues solo ha realizado algunos abonos de las facturas del periodo anterior.

No existiendo garantía alguna por el pago, hecho inusual, máxime cuando la Sra VILLAMIZAR RAMÍREZ, no contaba con antecedente de dicha actividad comercial, y como se mencionó anteriormente sus activos según Cámara de Comercio solo ascendían a \$10.000.000.

Esta situación fáctica constituye indicio de inexistencia de la operación comercial, por cuanto primero, es muy poco probable que se realice la entrega de mercancía por valor de dos mil novecientos seis millones quinientos ocho mil sesenta y un pesos, sin que ni siquiera se de una suma de dinero como anticipo, a una persona que no tiene respaldo económico; y segundo, porque los proveedores, según las visitas realizadas no demuestran una situación económica real solvente que les permita realizar ventas a crédito.

(...) ²⁰

Los hechos relacionados en la investigación y registrados en la liquidación oficial de revisión prueban que no se estableció la ocurrencia real de las transacciones efectuadas entre la demandante y sus proveedores, teniendo en cuenta las características de los proveedores y las operaciones, lo que demuestra la inexistencia o simulación de las operaciones de compra, supuestamente realizadas.

Ese hecho –inexistencia de las compras- no fue desvirtuado por la contribuyente en sede administrativa ni judicial referente a la determinación del tributo. En efecto, se advierte que el proceso judicial finalizó por la falta de la actividad procesal de la demandante –perención del proceso-.

3.8. A juicio de la Sala, la conducta de la contribuyente de simular compras encuadra dentro del hecho sancionado por el artículo 670 del Estatuto Tributario “por la utilización de documentos falsos o mediante fraude”.

En consecuencia, debe mantenerse la sanción por devolución improcedente y la sanción adicional por la utilización maniobras fraudulentas.

4. Aplicación del principio de favorabilidad en el régimen sancionatorio

4.1. La Sala pone de presente que mediante el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016²¹, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, se estableció que “e/

²⁰ Fls. 143-157, c.a. 6

²¹ Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal y se dictan otras disposiciones.

principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior”.

Al compararse la regulación de la sanción por devolución improcedente consagrada en el artículo 670 del Estatuto Tributario²², con la modificación efectuada por la Ley 1819 de 2016 –artículo 293-, la Sala aprecia que ésta última establece la sanción más favorable para el sancionado porque no contempla los intereses moratorios aumentados en un 50%; sino la liquidación de los intereses moratorios respectivos, más una multa equivalente al 20% del valor devuelto o compensado en exceso.

Además, la nueva legislación disminuyó la sanción adicional del 500% al 100% del monto devuelto impuesta a los contribuyentes que utilicen documentos falsos o maniobras fraudulentas.

4.2. En consideración a lo anterior, la Sala dará aplicación al principio de favorabilidad y establecerá el valor de las sanciones por devolución improcedente aquí demandadas en:

- 1)) El reintegro de los valores devueltos,
- 2) El pago de los intereses moratorios respectivos,
- 3) Multa del 20% del valor devuelto o compensado en exceso y

²² **Artículo 670. SANCIÓN POR IMPROCEDENCIA DE LAS DEVOLUCIONES O COMPENSACIONES.** [...] 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%).** [...] 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.**

4) La sanción adicional del 100% sobre el monto devuelto.

Por lo expuesto la **LIQUIDACIÓN DE LA SANCIÓN POR DEVOLUCIÓN IMPROCEDENTE** es la siguiente:

- | | |
|--|---------------|
| 1) Reintegro de la suma indebidamente devuelta | |
| | \$388.039.000 |
| 2) Pagar los intereses moratorios a que haya lugar | |
| 3) Multa del 20% del valor devuelto o compensado | \$ 77.607.800 |
| 4) Sanción adicional del 100% del valor de la devolución | \$388.039.000 |

5. Condena en costas

5.1. El Tribunal, en la sentencia apelada, señaló: **SEGUNDO: CONDÉNESE** (sic) **EN COSTAS** a la parte demandante, de acuerdo con lo dispuesto en la parte motiva de esta providencia. Por Secretaría, EFECTÚESE el trámite previsto en el artículo 366 del CGP.

5.2. La Sala modificará dicha decisión por las razones que pasan a explicarse:

La institución de la condena en costas es una figura del derecho procesal que busca sancionar a la parte que resulta vencida en un proceso, incidente o recurso, teniendo ésta que efectuar erogaciones económicas a cargo de la parte vencedora, correspondientes a las expensas y las agencias en derecho.

El artículo 188 del CPACA establece que la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, y que su liquidación y ejecución se rigen por las normas del Código de Procedimiento Civil, sustituido por el Código General del Proceso –CGP-.

Dicho estatuto procesal es claro en señalar que sólo procederá la condena en costas, cuando en el expediente, aparezcan causadas y, siempre y cuando, estén probadas²³.

Significa lo anterior, que para la imposición de esta condena no basta que la parte sea vencida en el proceso, sino que se requiere que la causación de las costas sea probada en el juicio.

5.3. En el presente caso, la Sala advierte que no obran elementos de prueba que demuestre las erogaciones en que incurrió la parte demandada por ese concepto, por tanto, se levantará la condena en costas impuestas en contra de la demandante.

5.4. Por las mismas razones, en segunda instancia, la Sala no condenará en costas a la parte vencida en el proceso.

6. Por lo anteriormente expuesto, la Sala revocará la sentencia apelada, en su lugar se anularán parcialmente los actos demandados, a título de restablecimiento del derecho se ordenará que la demandante debe: 1) reintegrar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales la suma de \$388.039.000, indebidamente devuelta; 2) pagar los intereses moratorios a que haya lugar; 3) pagar la sanción del 20% del valor devuelto indebidamente \$77.607.800 y 4) pagar la sanción adicional

²³ CGP. Artículo 365, numeral 8.

del 100% del valor de la devolución \$388.039.000, por la utilización de documentos falsos o mediante fraude, para obtener la devolución, y sin condena en costas.

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. REVÓCASE** la sentencia de 14 de mayo de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander.
- 2. DECLÁRASE** la nulidad parcial de la Resolución Sanción No. 072412013000001 de 14 de enero de 2013 y la Resolución No. 900.026 de 7 de febrero de 2014, por medio de las cuales la División de Gestión de Liquidación y la Dirección de Gestión de Recursos Jurídicos impuso sanción por devolución y/o compensación improcedente, por concepto del impuesto sobre las ventas correspondiente al sexto bimestre de 2008, a cargo de la contribuyente LILIANA VILLAMIZAR RAMÍREZ.
- 3.** Como consecuencia de lo anterior, y a título de restablecimiento del derecho, se **ORDENARÁ** a la contribuyente LILIANA VILLAMIZAR RAMÍREZ: 1) reintegrar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales la suma de \$388.039.000, indebidamente devueltos; 2) pagar los intereses moratorios a que haya lugar; 3) pagar la sanción del 20% del valor devuelto indebidamente en cuantía de \$77.607.800 y 4) pagar la sanción adicional del 100% del valor de la devolución

\$388.039.000, por la utilización de documentos falsos o mediante fraude, para obtener la devolución.

4. No se condena en costas a la parte demandante.

5. Se **RECONOCE** personería para actuar a la abogada Clara Patricia Quintero, como apoderada judicial de la U.E.A. DIAN, de conformidad con el poder que obra a folio 174 del expediente.

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

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

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Presidente

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ