



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá D.C., cuatro (4) de diciembre de dos mil catorce (2014)

Radicación: 250002327000200700134 01 [19268]

Actor: CROWN COLOMBIANA S.A. (NIT. 830021253-8)

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

Sanción por devolución improcedente – IVA- Bimestre 4 del año 2001

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 28 de octubre de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante la cual negó las pretensiones de la demanda¹.

ANTECEDENTES

El 10 de septiembre de 2001, CROWN COLOMBIANA S.A, en adelante CROWN, presentó declaración del impuesto sobre las ventas por el bimestre 4 del año gravable 2001, que fue corregida el 9 de noviembre de 2001² y liquidó un saldo a favor de \$1.483.301.000. El saldo a favor fue devuelto mediante Resolución 608-943 de 6 de diciembre de 2001.

¹ Folios 135 a 158 c.p.

² Folio 16 c.a.

Expediente 250002327000200700134 01
Número Interno: **19268**
Actor: CROWN COLOMBIANA S.A.
FALLO

Por Liquidación de Revisión 310642005000005 del 2 de febrero de 2005, la DIAN modificó la declaración privada en mención y disminuyó el saldo a favor a \$1.219.736.000. En consecuencia, determinó un menor saldo a favor de \$263.565.000 y una sanción por inexactitud de \$162.344.000³.

Previo pliego de cargos y auto aclaratorio⁴, mediante Resolución 310642006000084 de 8 de junio de 2006, la DIAN impuso a CROWN sanción por devolución improcedente en la que ordenó el reintegro de \$263.565.000 y el pago de los intereses moratorios sobre dicho valor, aumentados en un 50%⁵.

Por Resolución 310662007000014 de 26 de enero de 2007, la DIAN confirmó en reconsideración la sanción impuesta⁶.

DEMANDA

En ejercicio de la acción consagrada en el artículo 85 del C.C.A., CROWN COLOMBIANA S.A. solicitó:

“1. Que se revoque la actuación administrativa contenida en la Resolución No. 310642006000084 del 8 de junio de 2006, expedida por la División de Liquidación de la Administración Especial de Grandes Contribuyentes de Bogotá y la Resolución No. 310662007000014 de 26 de enero de 2007, expedida por la División Jurídica Tributaria de la misma Administración, mediante las cuales se impuso y confirmó una sanción por devolución improcedente consistente en reintegrar el saldo a favor en cuantía de \$263.565.000, más los intereses de mora a que haya lugar e incrementados en un 50% a la sociedad CROWN COLOMBIANA S.A.

2. Que como consecuencia de las declaraciones anteriores, se restablezca en su derecho a la sociedad CROWN COLOMBIANA S.A., declarando que no

³ Folios 9 a 35 c.a.

⁴ Folios 46 a 50 y 53 a 56 c.a.

⁵ Folios 84 a 91 c.a.

⁶ Folios 120 a 144 c.a.

está obligada a reintegrar suma alguna por concepto del impuesto sobre las ventas del cuarto (4º) bimestre del año 2001, ni al pago de intereses de mora a que haya lugar incrementados en un 50%.”⁷

Invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículo 29 de la Constitución Política.
- Artículo 670 del Estatuto Tributario.

Como concepto de la violación, la demandante propuso los siguientes cargos:

1. Ilegalidad de los actos de determinación oficial

Los actos acusados son nulos porque se expidieron con fundamento en los actos que modificaron la declaración privada de la demandante, que también son ilegales, razón por la cual fueron demandados en otro proceso.

En consecuencia, la decisión que se adopte en el proceso donde se cuestiona la legalidad de los actos que modificaron la declaración privada de la actora debe tenerse en cuenta al momento de resolver esta controversia.

2. Falsa motivación de los actos demandados

En el auto aclaratorio del pliego de cargos, la DIAN precisó que el contribuyente debía reintegrar \$263.565.000, no \$101.221.000, como había indicado en el pliego de cargos.

No obstante, el pliego de cargos y el auto aclaratorio se valieron de supuestos diferentes para establecer el monto a devolver: en el pliego de cargos, la

⁷ Folios 13 y 14 c.p.

Administración se apoyó en el Concepto 029418 del 18 de mayo de 2005 para fijar el valor respectivo. Sin embargo, el auto aclaratorio modificó la suma en cuestión por “*errores aritméticos*” que en realidad no se presentaron, ya que en el pliego de cargos el valor a reintegrar se determinó como lo indica el concepto mencionado.

El pliego de cargos es un acto de trámite que informa al contribuyente sobre las sanciones a que podría ser acreedor, y que da inicio a la controversia con la Administración. Entonces, no puede permitirse que mediante un acto administrativo no previsto en la ley se modifiquen los cargos formulados, pues, de ser así, se desconocería el derecho de defensa del contribuyente.

Dado que el pliego de cargos fue aclarado en forma ilegal, porque no contiene errores aritméticos, como afirma la DIAN, sino una modificación de los cargos planteados inicialmente al contribuyente, la sanción impuesta es nula por falsa motivación y por violación del debido proceso de la actora.

3. Violación del principio “non bis in ídem”

La demandada desconoció el principio de “*non bis in ídem*” previsto en el artículo 29 de la Constitución Política, porque por el mismo hecho impuso a la actora sanción por inexactitud, sanción por improcedencia de la devolución e intereses de mora.

El contenido de la declaración de IVA no es separable de las acciones prácticas que de ella se derivan. Sin embargo, la DIAN hizo tal separación con el propósito de crear imaginariamente varios hechos a partir de uno solo e imponer sanciones independientes por cada una de esas actuaciones.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN solicitó no acceder a las pretensiones de la demanda con los argumentos que se resumen a continuación⁸:

De acuerdo con el artículo 670 del Estatuto Tributario, para proferir la sanción por devolución improcedente es requisito la notificación previa de la liquidación de revisión que rechace o modifique el saldo a favor determinado en la declaración privada. Por tal razón, no es impedimento para la Administración iniciar el proceso sancionatorio cuando estén pendientes de decisión el recurso gubernativo o la demanda contra la liquidación oficial de revisión.

Si bien es cierto que la decisión que se adopte en el proceso de determinación repercute en el proceso sancionatorio, es viable que se adelanten simultáneamente ambos procesos, pues existe independencia entre el proceso de determinación del tributo y el sancionatorio, dado que el primero pretende modificar o rechazar el saldo a favor y culmina con la liquidación oficial de revisión, mientras que el segundo, pretende castigar las infracciones contempladas en las normas tributarias, por faltar al deber de cuidado y diligencia en la liquidación del saldo a favor.

La actora incurrió en una inexactitud en su declaración tributaria al incluir un saldo a favor al que no tenía derecho y generó una devolución injustificada. Por tanto, estos dineros deben ser reintegrados a la Administración, con los intereses moratorios, aumentados en un 50%, sin que esto implique violación al debido proceso.

⁸ Folios 53 a 67 c.p.

No existe falsa motivación por la diferencia en el valor consignado como base de la sanción en el pliego de cargos y en el auto aclaratorio, toda vez que, como lo dispone la norma, la suma a reintegrar corresponde a la diferencia entre el saldo a favor declarado de \$1.483.301.000 y el determinado en la liquidación oficial de revisión de \$1.219.736.000, es decir, \$263.565.000, suma cuya devolución o compensación resulta improcedente.

En esas condiciones, la contribuyente solo tenía derecho a solicitar la devolución del saldo a favor determinado por la Administración, por lo que el exceso que haya sido devuelto es improcedente y debe ser reintegrado, junto con los intereses de mora, aumentados en un 50%.

Finalmente, la DIAN no violó lo previsto en el artículo 634 del E.T. ni impuso doble sanción sobre un mismo hecho, por cuanto la base de liquidación de los intereses de mora no es la sanción por inexactitud, como lo entiende la actora, sino la suma devuelta o compensada en exceso.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda por las siguientes razones⁹:

Los procesos de determinación del impuesto y sancionatorio son diferentes, pues el primero tiene por objeto establecer el impuesto que realmente debe pagar el contribuyente y el segundo, pretende castigar las infracciones a las normas tributarias.

⁹ Folios 135 a 158 c.p.

En sentencia de 11 de mayo de 2009, la Sección Cuarta del Consejo de Estado precisó que: “[...] la devolución de saldos a favor declarados en renta y ventas tiene carácter provisional, dado el proceso de fiscalización que eventualmente puede iniciarse respecto de dichos tributos y dentro del cual es posible que tales saldos se modifiquen o rechacen”¹⁰.

Cuando la liquidación oficial de revisión se anula, desaparece el fundamento de la sanción por devolución improcedente y esta también debe anularse. No significa lo anterior que se confundan los procesos de determinación y sancionatorio, sino que aunque son diferentes y autónomos, el primero tiene efectos en el segundo y debe existir correspondencia entre ambas decisiones¹¹.

El proceso 2006-000961 y 2006-00955 (acumulados), en el que se discute la legalidad de los actos administrativos por medio de los cuales se determinó el impuesto a las ventas por el periodo 4 del año 2001, desestimatorio de las pretensiones, está en apelación ante la Sección Cuarta del Consejo de Estado.

Con la imposición de la sanción por inexactitud y la sanción por devolución improcedente a cargo de la actora, la DIAN no violó el debido proceso ni el principio “*non bis in ídem*”, comoquiera que no se sancionó dos veces por el mismo hecho.

Ello, por cuanto la sanción por inexactitud se impone como consecuencia de un proceso de determinación del impuesto y obedece al hecho de haber omitido ingresos, solicitar descuentos improcedentes o detraído partidas no deducibles o sin el correspondiente soporte, mientras que la sanción por devolución y/o

¹⁰ Exp. 17456, C.P. Héctor J. Romero Díaz.

¹¹ Entre otras, ver sentencias de 19 de julio de 2002, exps. 12866 y 12934, C.P. Ligia López Díaz; de 28 de abril de 2005, exp. 14149, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié y de 28 de junio de 2007, exps. 14763 y 15765 (acumulados).

compensación improcedente proviene de un saldo a favor al que no tiene derecho el contribuyente.

No se presenta falsa motivación de los actos acusados, por cuanto el hecho sancionable se fundamentó en la diferencia que existe entre el saldo a favor que determinó la actora en su declaración de IVA del 4 bimestre del año 2001 y el que estableció la Administración en el proceso de determinación del tributo.

La sanción por inexactitud no debe detraerse del saldo a favor que se determinó en la liquidación oficial de revisión, ya que mientras se mantenga la legalidad del este acto, existe la obligación de pagar la sanción por inexactitud impuesta. En consecuencia, al haberse declarado en primera instancia la legalidad de la liquidación oficial de revisión y su confirmatoria, que fundamentan la sanción por devolución improcedente, la suma a reintegrar por la actora se encuentra ajustada a derecho.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** interpuso recurso de apelación con los argumentos que a continuación se sintetizan¹²:

Existe íntima relación entre el proceso de determinación del impuesto y el sancionatorio, pues el resultado del proceso en el que se estudia la legalidad de la liquidación oficial de revisión incidirá en las resultas del proceso en el que se analiza la legalidad de la sanción por devolución improcedente.

¹² Folios 160 a 165 c.p.

De otra parte, se presenta falsa motivación en los actos acusados porque en el auto aclaratorio la Administración señaló la presunta existencia de un error aritmético consistente en que la cuantía fijada como valor a reintegrar y base de la sanción es de \$263.565.000 y no de \$101.221.000, como lo indicó inicialmente en el pliego de cargos.

Es evidente que en el pliego de cargos se determinó la base para liquidar los intereses moratorios sin tener en cuenta la sanción por inexactitud, pero con el auto aclaratorio se propuso una nueva base de liquidación que incluía la sanción por inexactitud, como consecuencia de un error aritmético que nunca existió, pues en dicha aclaración se realizó un cambio sustancial en el contenido del pliego de cargos.

En consecuencia, los actos acusados son nulos porque se basan en un pliego de cargos inexistente, dado que los fundamentos de este fueron cambiados sin justa causa y, por tanto, la Administración violó el debido proceso y el derecho de defensa de la actora.

La DIAN interpretó en forma errónea el artículo 670 del E.T., ya que la sanción allí prevista se constituye por la devolución improcedente de saldos a favor a que no tenía derecho la actora y que deben reintegrarse con los intereses de mora incrementados en un 50%, sin que dentro de dicha suma se incluyan las sanciones impuestas en los actos de determinación del gravamen, pues estas no fueron objeto de devolución.

En consecuencia, se violó el principio del *non bis in ídem*, porque dentro de la base de liquidación de la sanción por devolución improcedente se incluyó la sanción por inexactitud impuesta en los actos de determinación del tributo.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró los argumentos de la demanda y del recurso de apelación¹³.

La **demandada** reiteró los argumentos de la contestación de la demanda¹⁴.

El **Ministerio Público** no emitió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide sobre la legalidad de los actos por los cuales la DIAN impuso a CROWN sanción por devolución improcedente del saldo a favor de la declaración de IVA del bimestre 4 del año 2001.

Comoquiera que al momento de proferir esta sentencia no existe fundamento para imponer la sanción por devolución improcedente cuya legalidad se cuestiona en este proceso, porque en fallo de 13 de noviembre de 2014¹⁵, la Sala anuló la liquidación oficial de revisión¹⁶ con base en la cual se impuso a la actora la mencionada sanción, es del caso revocar la sentencia apelada, para acceder a las pretensiones de la demanda, según el siguiente análisis:

El artículo 670 del Estatuto Tributario dispone lo siguiente:

“Artículo 670 E.T. “Sanción por improcedencia de las devoluciones o compensaciones: Las devoluciones o compensaciones efectuadas de

¹³ Folios 174 a 178 c.p.

¹⁴ Folios 179 a 183 c.p.

¹⁵ Expediente 17114 (acumulados) C.P Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

¹⁶ Al igual que el acto que confirmó dicha liquidación en reconsideración

Expediente 250002327000200700134 01

Número Interno: **19268**

Actor: CROWN COLOMBIANA S.A.

FALLO

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

De la norma transcrita se advierte que el contribuyente a quien se le haya devuelto una suma en exceso por concepto de saldo a favor, está sujeto a la sanción por devolución y/o compensación improcedente que consiste en¹⁷:

1. El reintegro de las sumas devueltas o compensadas en exceso.
2. El pago de los intereses moratorios que correspondan, esto es, los causados sobre los impuestos debidos.
3. El pago de la sanción propiamente dicha, es decir, el incremento de los intereses de mora en un cincuenta por ciento (50%).

Para la imposición de la sanción por devolución y/o compensación improcedente la ley contempla un procedimiento autónomo e independiente del aplicable para la determinación oficial del impuesto. No obstante, la existencia del proceso sancionatorio depende del proceso liquidatorio, ya que para imponer la sanción es requisito sine qua non la notificación previa de la liquidación oficial de revisión que modifica o rechaza el saldo a favor devuelto o compensado¹⁸.

¹⁷ Sentencia de 13 de septiembre de 2012, Exp. 18001, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

¹⁸ Sentencias de 30 de abril y 8 de octubre de 2009, exp. 16777 y 16608, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; 2 y 23 de abril de 2009, exp. 16158 y 16205, C.P. Hugo F. Bastidas B; 12 de mayo de 2009 y 15 de abril de 2010, exp. 17601 y 17158, C.P. William Giraldo Giraldo.

Sobre este punto, la Sala ha precisado que si la liquidación oficial de revisión sometida a control jurisdiccional es declarada nula, desaparece el supuesto de hecho que sirve de fundamento a la sanción por devolución y/o compensación improcedente y, en consecuencia, también procede la nulidad de la sanción. Ello no significa que los dos procesos, el de determinación y el sancionatorio, se confundan, sino que se parte del reconocimiento de los efectos que el primero tiene en el segundo, pues aunque dichos procesos son diferentes y autónomos, se reconoce el efecto que el proceso de determinación del impuesto tiene sobre el sancionatorio y la correspondencia que debe haber entre ambas decisiones¹⁹.

Así, la anulación definitiva de los actos de determinación oficial del tributo implica que el contribuyente tenía derecho a la devolución del saldo a favor declarado, por lo que desaparece el supuesto de hecho de la sanción.

En el caso en estudio, se encuentran probados los siguientes hechos:

- El 10 de septiembre de 2001, CROWN presentó la declaración del impuesto sobre las ventas por el bimestre 4 del año gravable 2001, en la que liquidó un saldo a favor de \$1.403.301.000, que fue devuelto mediante Resolución 608-943 de 6 de diciembre de 2001.
- Por Liquidación de Revisión 310642005000005 del 2 de febrero de 2005, la DIAN disminuyó el saldo a favor a \$1.219.736.000. En consecuencia, determinó un menor saldo a favor de \$263.565.000 y una sanción por inexactitud de \$162.344.000²⁰ y por Resolución 310662005000100 de 19 de diciembre de 2005, confirmó en reconsideración dicha decisión.

¹⁹ Sentencias de 19 de julio de 2002, exps. 12866 y 12934, C. P. Ligia López Díaz; DE 28 de abril de 2005, exp.14149 C. P. Juan Ángel Palacio Hincapié; de 28 de junio de 2007, exps. 14763 y 15765 (acumulados), CP. Héctor J. Romero Díaz; y de 24 de septiembre de 2009, exp. 16954.

²⁰ Folios 9 a 35 c.a.

- Con base en la liquidación de revisión, por Resolución 3106420060000084 de 8 de junio de 2006²¹ la DIAN sancionó a la actora por devolución improcedente, acto que confirmó en reconsideración, por Resolución 3106620070000014 de 26 de enero de 2007²².
- En sentencia del 31 de enero de 2008, dictada dentro del proceso 2006-00961 y 2006-00955 (acumulados), el Tribunal Administrativo de Cundinamarca negó las pretensiones de la demanda contra los actos de determinación oficial que modificaron la declaración privada de IVA del bimestre 4 del año 2001²³.
- En fallo del 13 de noviembre de 2014, dictada dentro del proceso 2006-00961 y 2006-00955 (acumulados) – número interno 17114, la Sala revocó la decisión del a quo y, en su lugar, declaró la nulidad de los actos demandados y la firmeza de la declaración privada²⁴.

Comoquiera que la sentencia de 13 de noviembre de 2014, anuló los actos de determinación oficial del impuesto y declaró la firmeza de la declaración de IVA del bimestre 4 de 2001 presentada por la actora, la sanción por devolución improcedente determinada con base en los citados actos carece de fundamento.

Las anteriores razones son suficientes para revocar la sentencia apelada. En su lugar, se anulan los actos sancionatorios y como consecuencia se declara que CROWN no está obligada a pagar la sanción por devolución improcedente determinada por la DIAN en dichos actos.

²¹ Folios 84 a 91 c.a.

²² Folios 120 a 144 c.a.

²³ Folios 101 a 116 c.p.

²⁴ Exp. 17114, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Verificado en el Sistema Siglo XIX.

Expediente 250002327000200700134 01
Número Interno: **19268**
Actor: CROWN COLOMBIANA S.A.
FALLO

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 O

REVÓCASE la sentencia apelada. En su lugar, dispone:

DECLÁRASE la nulidad de las Resoluciones 310642006000084 de 8 de junio de 2006 y 310662007000014 de 26 de enero de 2007, por las cuales la DIAN impuso a la actora sanción por devolución improcedente del saldo a favor de la declaración de IVA del bimestre 4 del año gravable 2001.

Como restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** que la demandante no está obligada a pagar suma alguna por concepto de la sanción a que se refieren los actos que se anulan.

RECONÓCESE personería a Carmen Adela Cruz Molina como apoderada de la DIAN en los términos del poder que está en el folio 184 del cuaderno principal.

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

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS



Expediente 250002327000200700134 01
Número Interno: **19268**
Actor: CROWN COLOMBIANA S.A.
FALLO

Presidente

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ
Ausente con permiso

Expediente 250002327000200700134 01
 Número Interno: **19268**
 Actor: CROWN COLOMBIANA S.A.
FALLO

Exp 19268

Actor: CROWN COLOMBIANA S.A.

Hechos:

La actora declaró IVA por el bimestre 4 del año gravable 2001, en la que liquidó un saldo a favor de \$1.483.301.000, que fue devuelto mediante Resolución 608-943 de 6 de diciembre de 2001.

Por liquidación oficial de revisión, la DIAN disminuyó el saldo a favor en \$263.565.000 y con fundamento en el artículo 670 del E.T. impuso a la actora sanción por devolución improcedente.

DEMANDA: La actora pidió la nulidad de los actos mediante los cuales se le impuso sanción por devolución improcedente.

TRIBUNAL: Negó pretensiones porque el proceso de determinación y el sancionatorio son independientes y autónomos.

Apeló la demandante.

PROYECTO: REVOCA. En su lugar, anula los actos sancionatorios y declara que la demandante no está obligada a pagar la sanción impuesta en los actos acusados, porque:

- En sentencia de 13 de noviembre de 2014, la Sala anuló los actos de determinación oficial y declaró la firmeza de la declaración privada del IVA por el periodo 4º del año gravable 2001. En consecuencia, desapareció el fundamento de hecho de la sanción.
 Por auto de 26 de julio de 2012 la Sala aceptó impedimento de la doctora Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

PRIMERA INSTANCIA: TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE CUNDINAMARCA

M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto

➤ **Apoderados:**

Demandante: Manuel Armando González Cañón

Demandada: Ana Rosa Suárez Valbuena – Carmen Adela Cruz Molina