

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

**Consejera Ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**

Bogotá D. C., treinta y uno (31) de julio de dos mil catorce (2014)

**Radicación: 250002327000200800156 01**

**Número interno: 19773**

**DRUMMOND LTD. contra la DIAN**

**FALLO**

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 13 de julio de 2012, por la cual el Tribunal Administrativo de Cundinamarca decidió la acción de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos administrativos que la sancionaron por la devolución improcedente del saldo a favor que liquidó en su declaración de IVA del primer bimestre de 2004.

Dicho fallo dispuso:

**“1. Se NIEGAN las súplicas de la demanda”**

## **ANTECEDENTES**

El 9 de marzo de 2004, DRUMMOND LTD presentó declaración de impuesto sobre las ventas correspondiente al primer bimestre de 2004. Dicha declaración fue corregida el 28 de junio del mismo año, en el sentido de liquidar un impuesto descontable por operaciones gravadas de \$8.792.352.000 y un saldo a favor de \$9.165.175.000, que se ordenó devolver por Resolución N° 608-1285 del 20 de agosto de esa anualidad.

Mediante Liquidación Oficial de Revisión del 24 de octubre de 2006, confirmada al resolverse el recurso de reconsideración interpuesto en su contra, la División de Liquidación de la Administración Especial de Impuestos de los grandes contribuyentes de Bogotá modificó la declaración de corrección para reducir el IVA descontable originado en retenciones practicadas a no domiciliados ni residentes en Colombia a \$8.647.619.000, así como para disminuir el saldo a favor a \$9.035.619.000, e imponer una sanción por inexactitud de \$231.573.000. Tales decisiones fueron demandadas ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

El 7 de febrero de 2007, la División de Fiscalización de la misma Administración profirió pliego de cargos contra la demandante, en el que propuso imponerle sanción por devolución improcedente del saldo a favor liquidado en la declaración de corrección del 28 de junio del 2004, por haber sido modificado mediante la liquidación oficial de revisión señalada.

Por Resolución N° 310642007000007 del 15 de mayo de 2007, la División de Liquidación aceptó los cargos formulados e impuso la respectiva sanción,

ordenando el reintegro de \$376.306.000 más los intereses moratorios a que hubiere lugar, incrementados en un 50%.

El anterior acto administrativo fue confirmado por la Resolución 310662008000002 del 16 de abril de 2008, que desató el correspondiente recurso de reconsideración.

### **LA DEMANDA**

La actora solicitó la nulidad de la resolución sancionatoria y de aquella que la confirmó. A título de restablecimiento del derecho solicitó que se declare que no debe reintegrar el saldo a favor liquidado en la declaración de impuesto sobre las ventas del primer bimestre de 2004; y que tampoco debe pagar intereses moratorios por el mismo concepto, incrementados en un 50%.

Así mismo, pidió que se le exonere de las costas en que hubiere incurrido la DIAN en la actuación administrativa, y de aquéllas que se causen en el proceso.

Señaló como violados los artículos 29, 95 (N° 9), 209 (inc. 1) y 363 de la Constitución Política; 2, 3, 62 y 64 del Código Contencioso Administrativo; 670 y 683 del Estatuto Tributario. Sobre el concepto de violación señaló:

Los actos administrativos demandados fueron indebidamente motivados, porque pasaron por alto que la liquidación oficial de revisión que modificó el saldo a favor devuelto, se había demandado ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca el 26 de febrero de 2007 y que, por tanto, no se encontraban ejecutoriados.

Es improcedente iniciar un proceso sancionatorio cuando no existe certeza de la legalidad del acto administrativo que lo soporta ni, por ende, de la infracción sancionada. No esperar la decisión del Tribunal respecto de dicho aspecto atenta contra los principios de economía procesal, celeridad, certeza y presunción de inocencia.

El proceso sancionatorio es accesorio al proceso de determinación oficial y su suerte depende de la de éste último, sin el cual no puede existir. Así, la eventual nulidad de la Liquidación Oficial de revisión conlleva la innecesariedad del proceso sancionatorio, el inicio del mismo por la presunción de culpabilidad del contribuyente, y el desgaste de éste por obligarlo a defenderse de dicha causa.

Las resoluciones acusadas se basan en la interpretación exegética del artículo 670 del Estatuto Tributario, apartándose de su verdadero alcance; además, no indicaron todas las circunstancias de hecho que antecedieron a su expedición como la relacionada con la demanda interpuesta contra el acto de determinación oficial que modificó el saldo a favor declarado por la actora.

Las normas sancionatorias deben interpretarse en forma restringida y no pueden aplicarse con base en simples conjeturas. Igualmente, la espera de la sentencia que provea sobre el acto de determinación oficial no hace precluir el plazo para imponer la sanción por devolución improcedente, previsto en el artículo 638 del Estatuto Tributario, pues de la irregularidad que la tipifica sólo puede tenerse certeza en el año en que adquieren firmeza los actos de liquidación oficial, y ello sólo ocurre cuando la jurisdicción decide sobre su legalidad.

De otra parte, aunque se aceptara el mayor impuesto determinado, la sanción tendría que modificarse porque su base fue indebidamente calculada, toda vez que en esta se incluyó el valor de la sanción por inexactitud y, en esa medida, se impuso una sanción sobre otra.

Así mismo, los intereses moratorios previstos en el artículo 670 del Estatuto Tributario sólo pueden generarse respecto de la parte correspondiente al reintegro del impuesto (\$144.733.252). Sobre la sanción por inexactitud no se generan tales intereses porque jurídicamente las sanciones no los admiten.

La naturaleza de las sumas solicitadas en reintegro (impuesto y sanciones) no se pierde por el hecho de que el título ejecutivo para cobrarlas sea una resolución sancionatoria y no una liquidación oficial.

A través del Concepto 68351 del 23 de septiembre del 2005 y en contravía de los principios de equidad e igualdad, la DIAN modificó la tesis de la composición de la base sancionable para liquidar la sanción por devolución improcedente, contenida en el Concepto 029418 del 18 de mayo del mismo año, y según el cual aquella – la base - no incluía la sanción por inexactitud.

No obstante, el criterio modificadorio no puede aplicarse toda vez que el mencionado Concepto 68351 del 23 de septiembre del 2005 no fue publicado en el Diario Oficial como lo ordena el artículo 264 de la Ley 223 de 1995.

Los actos demandados violaron el debido proceso, porque al haberse demandado la liquidación oficial de revisión que modificó el saldo a favor, se entiende que éste se

encuentra en discusión y que, por lo mismo, no procede su reintegro, ni el pago de intereses moratorios incrementados sobre dicha suma.

Así mismo, transgredieron las debidas formas del proceso administrativo sancionatorio tributario dado que, se insiste, se inició antes de que los actos de determinación oficial del impuesto quedaran en firme, de acuerdo con el artículo 62 del CCA.

Exigir los pagos mencionados a partir de la errónea interpretación de normas tributarias y administrativas relacionadas con el proceso sancionatorio por devolución improcedente y de firmeza de los actos administrativos, viola el principio de distribución de las cargas públicas.

### **LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA**

La DIAN se opuso a las pretensiones con fundamento en lo siguiente:

El presupuesto de oportunidad del acto administrativo mediante el cual se impone la sanción está ligado exclusivamente a la notificación de la liquidación de revisión, no a su firmeza.

Así, la impugnación gubernativa o la demanda contra el acto administrativo que sirve de fundamento para imponer la sanción, no impide seguir adelante con el procedimiento sancionatorio, pero sí iniciar el proceso de cobro hasta tanto dicho recurso o demanda se decida definitivamente y en forma adversa al contribuyente.

Según ello, el proceso de determinación del impuesto y el que sanciona la devolución, compensación o imputación improcedente, pueden adelantarse simultáneamente, no obstante que el fallo del primero incida en el segundo, y los actos sancionatorios gozan de presunción de legalidad hasta tanto la jurisdicción provea sobre la validez de la liquidación oficial de revisión que reduce o elimina el saldo a favor devuelto, compensado o imputado.

La actuación enjuiciada es válida, porque se soporta en la previa determinación oficial del impuesto y en la devolución y/o compensación reconocida al contribuyente.

Como para la fecha de contestación de la demanda no se había resuelto el recurso de apelación interpuesto contra la sentencia anulatoria de la liquidación oficial de revisión que materializó esa determinación oficial, se entiende que dicho acto continúa vigente y es obligatorio.

### **LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda, previa constatación de la sentencia que anuló los actos administrativos que determinaron el impuesto a las ventas del primer bimestre de 2004 carecía de valor vinculante para dirimir la controversia del sub lite, porque aún no había quedado en firme. Así mismo, señaló:

Los artículos 647 y 670 del ET coexisten y tienen mandatos deslindados, y si bien la presunción de veracidad de las declaraciones privadas conlleva la devolución de los saldos a favor que registran, la DIAN conserva la facultad de fiscalizarlas con la

expedición de la respectiva liquidación oficial de revisión, cuando encuentra mérito para modificar alguno de los valores declarados pues, a la luz de las normas citadas, la devolución o compensación de saldos a favor tiene carácter provisional.

La resolución sanción sigue la misma suerte de la liquidación oficial que determina el impuesto, de modo que cuando aquélla se anula la DIAN no puede exigir el reintegro con base en ese acto de determinación, porque su nulidad y consiguiente pérdida de fuerza ejecutoria, le quita todo fundamento jurídico a la sanción.

La DIAN expidió los actos acusados ordenando el reintegro de la diferencia entre el saldo a favor determinado en la declaración privada y el que fijó la Administración en la liquidación oficial de revisión. En sí misma esa determinación no constituye una sanción porque se limita a englobar la restitución de una cantidad improcedente como saldo a favor del contribuyente.

La diferencia entre los valores a cargo que determinó la liquidación privada y la DIAN, arroja la misma cantidad que se especifica como valor a reintegrar, más los intereses moratorios incrementados en un 50% y liquidados sobre el valor a reintegrar.

## **RECURSO DE APELACIÓN**

La demandante apeló, por lo siguiente:

La Liquidación Oficial de Revisión por impuesto sobre las ventas del primer bimestre de 2004 no se encuentra en firme, porque no se ha resuelto el recurso de apelación contra la sentencia que resolvió en primera instancia el proceso instaurado contra los actos de determinación oficial del IVA del primer bimestre de 2004.

La consolidación de situaciones jurídicas frente a supuestos de hecho sólo surge frente a actos administrativos ejecutoriados.

La simple existencia de la liquidación oficial de revisión no es suficiente para iniciar y fallar un proceso sancionatorio debido, por su independencia con el del proceso de determinación, porque el saldo a favor rechazado o modificado sólo adquiere la condición de improcedente cuando la autoridad judicial lo declara ilegal.

La interpretación que hace el a quo sobre el artículo 670 del ET, demuestra la falta de valoración de las normas vigentes, vulnera el principio de celeridad y desgasta el aparato judicial, porque permite iniciar un proceso sancionatorio dependiente de otra discusión.

La dependencia anotada obligaba a anular los actos proferidos en dicho proceso, pues si la discusión sobre la procedencia del saldo a favor favorece a la demandante, tales actos quedarían sin fundamento legal.

La expedición de resolución sanción por devolución improcedente sin previa liquidación oficial ejecutoriada vulnera el debido proceso, porque corresponde a una actuación iniciada antes de la oportunidad legalmente

establecida para hacerlo, y delimitada por la firmeza de la referida liquidación.

El tribunal omitió considerar el hecho de que la sanción por inexactitud no hace parte del saldo a favor improcedentemente devuelto, porque si así fuera tendría que haberse devuelto, y ello no es lo que contempla el ordenamiento jurídico colombiano.

Así, la sanción por inexactitud no puede integrar la base gravable para calcular la sanción por devolución improcedente, independientemente de que se levante o no en un proceso de determinación oficial.

El a quo no determinó debidamente la diferencia sobre la que se causan los intereses moratorios que aumentados en un 50% corresponden a la sanción por devolución improcedente, porque para ello tomó el valor de la liquidación oficial en el que se incluye el de la sanción por inexactitud, sin tan siquiera considerar que ésta última fue anulada por la sentencia de primera instancia que decidió la acción instaurada contra los actos de determinación oficial.

Para determinar la sanción por devolución improcedente, la DIAN se limitó a restar el saldo a favor determinado oficialmente, del saldo a favor de la declaración privada, sin excluir la sanción por inexactitud que nunca se devolvió.

Los intereses moratorios incrementados en el 50% sólo se causan sobre las sumas indebidamente devueltas, y constitutivas de mayores impuestos, no sobre montos correspondientes a sanciones.

## **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La demandante reiteró los argumentos del recurso de apelación.

La demandada reiteró los argumentos de su escrito de contestación, añadiendo que el valor a reintegrar surge de la diferencia entre el saldo a favor devuelto y el registrado en la liquidación oficial de revisión, correspondiente a la suma de \$376.306.000, y que sobre ella debe aplicarse el artículo 670 del ET.

## **CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO**

El Ministerio Público conceptuó en los siguientes términos:

La decisión tomada en el proceso 25000232700020070004001, en el que se discute la legalidad de los actos de determinación oficial, puede conducir a que se modifique la sanción enjuiciada o a que esta decaiga, con lo cual, concurren los supuestos fácticos para suponer que el presente proceso se suspenda hasta tanto se resuelva la demanda contra dichos actos.

En caso de que tales actos se declaren total o parcialmente legales, la base de la sanción por devolución improcedente debe excluir el monto de la sanción por inexactitud, dado que ésta no existía al momento de la devolución del saldo a favor y, por lo mismo, tampoco podía devolverse en exceso.

La liquidación oficial de revisión goza de ejecutoriedad y consiguiente presunción de legalidad, a partir de la notificación de la resolución que resolvió el recurso de

reconsideración interpuesto por la contribuyente, independientemente de que se demande en nulidad y restablecimiento del derecho.

En esa medida y dentro de los dos años siguientes a la notificación de la liquidación referida, la Administración de Impuestos podía expedir los actos sancionatorios acusados, sin tener que esperar pronunciamiento judicial alguno, con el consiguiente riesgo de que venciera el término para ejercer la facultad sancionatoria por devolución improcedente.

De acuerdo con lo anterior, el Ministerio Público solicita que el presente trámite se suspenda hasta tanto el proceso 2007-00040 sea fallado y que, una vez aquél se reanude, la sanción por inexactitud se excluya de la base para liquidar la aquí demandada.

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

Corresponde a la Sala examinar la legalidad de las resoluciones que impusieron sanción por devolución improcedente a la sociedad DRUMMOND LTD, respecto del saldo a favor que liquidó en su declaración de impuesto sobre las ventas del primer bimestre de 2004.

El recurso de apelación plantea dos problemas jurídicos a resolver: i) la procedencia de la sanción por devolución improcedente frente a la discusión

jurisdiccional de la liquidación oficial de revisión que modificó el saldo a favor devuelto; y, ii) la procedencia de incluir la sanción por inexactitud en la base para liquidar la sanción por devolución improcedente.

Entra pues la Sala en materia.

**DE LA PROCEDENCIA DE LA SANCIÓN DEMANDADA, DE CARA A LA JUDICIALIZACIÓN DE LOS ACTOS DE DETERMINACIÓN OFICIAL QUE CONDUJERON A IMPONERLA**

La sanción por devolución improcedente se encuentra tipificada en el artículo 670 del Estatuto Tributario, según el cual, las devoluciones o compensaciones efectuadas de acuerdo con las declaraciones del impuesto sobre la renta y sobre las ventas, no constituyen reconocimiento definitivo a favor de los declarantes; de modo que si en el proceso de determinación la Administración rechaza o modifica el saldo a favor objeto de devolución o compensación, procede el reintegro de las sumas devueltas o compensadas en exceso más los intereses moratorios que correspondan, aumentados en un 50%.

Así mismo, la norma señala que cuando el recurso contra la sanción por devolución improcedente fuere resuelto desfavorablemente, y estuviere pendiente de decidirse 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 no puede iniciar proceso de cobro hasta tanto quede ejecutoriada la resolución que falle negativamente dicha demanda o recurso (parágrafo 2 ibídem).

De lo anterior se deduce 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.

La Sala ha reiterado que los actos sancionatorios, como la resolución que ordena el reintegro de sumas devueltas o compensadas, hacen parte de una actuación oficial diferente a la de la determinación del impuesto vía Liquidación de Revisión.

También ha distinguido entre la actuación administrativa relacionada con el reintegro de la devolución efectuada y la correspondiente al proceso de determinación oficial del tributo, como dos trámites distintos y autónomos, aun cuando la orden de reintegro se apoye fácticamente en la actuación de revisión<sup>1</sup>.

Es claro entonces que la procedencia de la sanción por devolución improcedente presupone la devolución o compensación de un saldo a favor, el rechazo o la modificación del mismo a través de liquidación oficial de revisión y la notificación de ésta.

El último de tales presupuestos se deduce del artículo 670 del Estatuto Tributario, acorde con el cual *“la sanción debe imponerse dentro de los dos años siguientes a la notificación de la liquidación de revisión”*<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Sentencias del 19 de julio de 2002, Exp. 12866 y 12934, C. P. Dra. Ligia López Díaz y de 23 de febrero de 1996, Exp. 7463 C.P. Dr. Julio E. Correa R

<sup>2</sup> En la sentencia de 27 de enero de 2011, exp. 18262, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, la Sala precisó: “Es incomprensible que el demandante pretenda, en primer lugar, ligar la oportunidad para imponer la sanción por devolución improcedente a la fecha de la sentencia definitiva sobre el proceso liquidatorio, cuando el artículo 670 E.T. establece un único término para sancionar de dos años, contados “a partir de la fecha en que se notifique la liquidación oficial de revisión”, sea ó no sometida ésta al control jurisdiccional. En ningún caso la norma exige que

De acuerdo con esa máxima legal, la Sala ha puntualizado que la imposición de la sanción por devolución y/o compensación improcedente solo requiere que la Administración haya rechazado o modificado el saldo a favor devuelto o compensado, porque la norma legal sólo la condiciona a la práctica de la liquidación de revisión, sin considerar su firmeza<sup>3</sup>.

En otros términos, 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 compensado, de ahí que la existencia del proceso sancionatorio dependa del propiamente liquidatorio<sup>4</sup>.

**“Es incomprensible que el demandante pretenda, en primer lugar, ligar la oportunidad para imponer la sanción por devolución improcedente a la fecha de la sentencia definitiva sobre el proceso liquidatorio, cuando el artículo 670 E.T. establece un único término para sancionar de dos años, contados “a partir de la fecha en que se notifique la liquidación oficial de revisión”, sea ó no sometida ésta al control jurisdiccional. En ningún caso la norma exige que dicha liquidación se encuentre en firme; y en segundo, condicionar la demostración del hecho sancionable a que se haya proferido la aludida providencia de segunda instancia en la jurisdicción, cuando la inexistencia del saldo a favor reconocido y devuelto al declarante deviene, para efectos sancionatorios, de la modificación efectuada en la Liquidación de Revisión, sin ninguna exigencia adicional.”<sup>5</sup>.**

La Liquidación Oficial de Revisión No. 310642006000085 del 24 de octubre de 2006, por la cual se aumentó el impuesto sobre las ventas a cargo de la

---

*dicha liquidación se encuentre en firme; y en segundo, condicionar la demostración del hecho sancionable a que se haya proferido la aludida providencia de segunda instancia en la jurisdicción, cuando la inexistencia del saldo a favor reconocido y devuelto al declarante deviene, para efectos sancionatorios, de la modificación efectuada en la Liquidación de Revisión, sin ninguna exigencia adicional.”.*

<sup>3</sup> Sentencia del 28 de febrero de 2013, exp. 18606.

<sup>4</sup> Sentencia del 19 de junio de 2014, exp. 19885

<sup>5</sup> Sentencia del 27 de enero de 2011, exp. 18262

demandante, se modificó el saldo a favor declarado y se impuso sanción por inexactitud, fue efectivamente notificada.

Al margen de que la notificación haya sido establecida legalmente como extremo inicial del conteo del término para imponer la sanción por devolución improcedente, la Sentencia del 24 de septiembre de 2009 (exp. 16954), con criterio reiterado en múltiples oportunidades<sup>6</sup>, precisó que “aunque la ejecutoria de la liquidación oficial de revisión no se consagró como requisito de la sanción, si debe entenderse como condición de la misma por tratarse de un acto administrativo cuya firmeza es necesaria para que se cumpla aún contra la voluntad de los administrados, según lo dispone el artículo 64 del Código Contencioso Administrativo<sup>7</sup>”.

También señaló que esa firmeza sólo sucede a la efectiva notificación o publicación del acto, según el caso, a la decisión de los recursos interpuestos en su contra, a la no interposición de recursos o la renuncia expresa de los mismos, y a la declaratoria de perención o aceptación de desistimientos. Igualmente, el acto queda en firme cuando no procede ningún recurso en su contra (arts. 48 y 62 del CCA).

La Liquidación Oficial de Revisión No. 310642006000085 del 24 de octubre de 2006, quedó en firme cuando venció el término para recurrirla en reconsideración, sin que así se hubiera hecho de acuerdo con la facultad otorgada por el parágrafo del artículo 720 del ET.

---

<sup>6</sup> Sentencias del 24 de septiembre de 2009, exp. 16954, 5 de noviembre de 2009, exp. 17456, 9 de diciembre de 2010, exp. 17385, 23 de agosto de 2012, exp. 18370, 29 de noviembre de 2012, exp. 18417.

<sup>7</sup> Según lo señalado por la Sala en sentencia de 3 de septiembre de 2009 (exp. 16241), M. P. doctora Martha Teresa Briceño de Valencia, del artículo 670 del E. T. se deduce que para imponer la sanción **debe existir una decisión definitiva que rechace o modifique el saldo a favor.**

A partir de este momento la liquidación gozó del atributo de ejecutoriedad de los actos administrativos, así como de la presunción de legalidad propia de los mismos, independientemente de que se haya demandado ante esta Jurisdicción en forma per saltum. Es así, porque tanto el atributo como la presunción mencionados nacen en sede administrativa, antes de que la jurisdicción examine su validez por vía de las acciones – hoy medios de control – instauradas contra los mismos.

Ahora bien, cuando el acto de determinación oficial se somete a control jurisdiccional y se anula, desaparece el hecho que fundamenta la sanción por devolución improcedente y, en consecuencia, esta es anulable.

No significa lo anterior que los dos procesos, el de determinación y el sancionatorio se confundan, sino que se parte del reconocimiento de los efectos que uno tiene en el otro<sup>8</sup>, pues aunque son diferentes y autónomos, es clara la **incidencia** que el primero tiene en el segundo y la correspondencia que debe **existir** entre ambas decisiones<sup>9</sup>, **pues solo la sentencia definitiva establecerá si los actos sancionatorios mantienen su presunción de legalidad<sup>10</sup>.**

De ello se infiere que la nulidad parcial de un acto y la fijación de un nuevo saldo a favor, implica devolver a la Administración la diferencia entre lo

---

<sup>8</sup> Ob cit. Nota 2.

<sup>9</sup> Sentencias de 28 de junio de 2007, exps. 14763 y 15765 (acumulados), CP. Dr. Héctor J. Romero Díaz; 19 de julio de 2002, exps. 12866 y 12934, C. P. Dra. Ligia López Díaz; y de 28 de abril de 2005, exp.14149 C. P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié

<sup>10</sup> Sentencia 10 de abril de 2014, exp. 18927.

efectivamente devuelto según la liquidación privada y el nuevo saldo a favor determinado como consecuencia de la declaratoria de nulidad.

En síntesis, considera la Sala que desde el momento en que se notificó la Liquidación Oficial de Revisión N° 310642006000085 del 24 de octubre de 2006 que redujo el saldo a favor devuelto, la Administración no sólo podía sino que, a la luz de la oportunidad legal que fija el artículo 670 del ET, tenía que iniciar la actuación sancionatoria por la devolución improcedente de la parte que superaba el saldo a favor liquidado oficialmente, sin sujeción alguna al resultado de la demanda tramitada contra esa decisión administrativa.

#### **DE LA INCLUSIÓN DE LA SANCIÓN POR INEXACTITUD IMPUESTA EN EL PROCESO DE DETERMINACIÓN OFICIAL, EN LA BASE PARA LIQUIDAR LA SANCIÓN POR DEVOLUCIÓN IMPROCEDENTE**

La sanción acusada se fundamentó en la devolución improcedente de la suma de \$376.306.000, correspondiente a la diferencia entre el saldo a favor declarado por la contribuyente demandante (\$9.165.175.000) y el determinado por la Liquidación Oficial de Revisión N° 310642006000085 del 24 de octubre de 2006 (\$8.788.869.000).

Dicha liquidación oficial fue anulada parcialmente por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca mediante Sentencia del 9 de diciembre de 2009<sup>11</sup>.

---

<sup>11</sup> Dispuso esa providencia:

Esa decisión anulatoria fue confirmada por fallo del 13 de marzo del año en curso, que esta sección profirió dentro del expediente 18187. Al tiempo, dicha providencia modificó la orden de restablecimiento del derecho impartida, en el sentido de fijar como nuevo saldo a favor de DRUMMOND LTD., respecto del impuesto a las ventas del primer bimestre de 2004, la suma de \$9.079.947.000.

Los actos demandados muestran que la sanción por devolución improcedente tomó como base de liquidación la suma de \$376.306.000 que, se repite, corresponde a la diferencia entre el saldo a favor determinado en la liquidación oficial de revisión parcialmente anulada (\$8.788.869.000) y el liquidado en la declaración de corrección del 31 de marzo de 2004 (9.165.175.000).

La apelante aduce que entre los factores de liquidación del saldo a favor determinado por la Administración se incluyeron \$246.750.000 a los que asciende el valor de la sanción impuesta por inexactitud<sup>12</sup>, levantada por la orden de restablecimiento del derecho que emitió el Tribunal de Cundinamarca al declarar la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión N° 310642006000085 del 24 de octubre de 2006.

---

**PRIMERO: DECLÁRASE LA NULIDAD PARCIAL** de la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642006000085 de 24 de octubre de 2004 proferida por la DIVISIÓN DE LIQUIDACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN ESPECIAL DE IMPUESTOS DE BOGOTÁ D.C., de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

**SEGUNDO:** En consecuencia, y a título de restablecimiento del derecho, ACÉPTASE el IVA descontable por valor de TRECE MILLONES QUINIENTOS NOVENTA MIL OCHOCIENTOS CUARENTA Y SEIS PESOS (\$13.590.846.00) y LEVÁNTASE la sanción por inexactitud impuesta; por lo tanto, la Liquidación del Impuesto sobre las Ventas correspondiente al primer bimestre del año gravable 2004, será la inserta en la parte motiva de esta providencia."

<sup>12</sup> De esta suma la contribuyente declaró \$15.177.000 (fl. 15, c. 2)

No obstante, la sentencia confirmatoria de esa anulación parcial, citada párrafos atrás, concluyó que era improcedente exonerar a la demandante de la sanción referida, al tenor del inciso final del artículo 647 ET, porque en la actuación de determinación oficial del impuesto sobre las ventas del primer bimestre de 2004 no se configuraron errores de apreciación o de diferencia de criterio en la interpretación jurídica del artículo 107 ibídem.

Ahora bien, con Sentencia del 19 de junio de 2014, proferida en el expediente N° 19885, esta Sala se refirió a la inclusión de la sanción por inexactitud en la base de liquidación de la sanción por devolución improcedente.

En dicha oportunidad se tuvo en cuenta que la sentencia del 10 de febrero de 2011 (exp. 17909) precisó la impertinencia de liquidar intereses de mora sobre la sanción por inexactitud, porque el artículo 634 del ET sólo los había previsto respecto del pago de impuestos, anticipos y retenciones a cargo del contribuyente; y descartó la posibilidad de detraer el valor de la sanción por inexactitud de la suma reintegrable al amparo del artículo 670 ibídem.

Lo anterior porque, cuando se confirma judicialmente el monto que en derecho corresponde devolver como saldo a favor de una suma ya devuelta, la compensación que se hace en la liquidación oficial de la sanción por inexactitud con el saldo a favor es teórica y, por tanto, subsiste la obligación de pagarla; contrario a lo que ocurre cuando se levanta la sanción por inexactitud en el proceso de determinación, dado que en tal evento esa suma no debe reintegrarse.

Adicionalmente, la sanción por devolución improcedente corresponde, en estricto sentido, al incremento del 50% de los intereses moratorios que deban liquidarse sobre el mayor impuesto liquidado<sup>13</sup>.

Bajo tales criterios, la comentada sentencia del 19 de junio de 2014 señaló que el reintegro recae sobre la diferencia del total del saldo a favor determinado en la declaración privada y devuelto por la Administración, y el fijado de manera definitiva, con la inclusión de la sanción por inexactitud<sup>14</sup>. En ese contexto, puntualizó:

*“Sin embargo, debe liquidar y pagar intereses de mora y el incremento de estos intereses en un 50%, a título de sanción propiamente dicha, sólo sobre el mayor impuesto determinado, sin incluir la sanción por inexactitud.*

*Es de anotar que los intereses de mora deben liquidarse “a partir de la fecha de devolución del exceso del saldo a favor y hasta la fecha en que la actora efectivamente reintegre la suma que se le devolvió en exceso”, como lo ha precisado la Sala<sup>15</sup>.”*

Aplicada tal orientación jurisprudencial al caso concreto, se concluye que la suma a reintegrar por concepto de impuesto sobre las ventas del primer bimestre de 2004 asciende a \$85.228.000, como diferencia entre el saldo a favor determinado por la Sala en Sentencia del 13 de marzo del año en curso (\$9.079.947.000) y el reconocido y efectivamente devuelto según la Resolución N° 608-1285 del 20 de

---

<sup>13</sup> Sentencia del 15 de abril de 2010, exp. 16445, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

<sup>14</sup> Los mismos argumentos fundamentaron la Sentencia del proceso 20187, emitida en la misma fecha.

<sup>15</sup> *Ibíd*em

agosto de 2004 (\$9.165.175.000), liquidado en la declaración de corrección del 28 de junio del mismo año.

Tal diferencia constituye el monto devuelto en exceso por la Administración y del que la sociedad se lucró sin tener derecho al mismo.

Junto con lo anterior y al tenor del artículo 670 del ET, deberán pagarse intereses moratorios sobre la suma de \$17.603.000, equivalente al mayor valor liquidado por impuestos descontables<sup>16</sup>, incrementados en un 50% a título de sanción propiamente tal, desde cuando la DIAN devolvió el exceso del saldo a favor procedente (20 de agosto de 2004) y hasta cuando se reintegre efectivamente la suma que legalmente corresponde.

Las consideraciones anteriores son suficientes para revocar la sentencia apelada y emitir la orden de restablecimiento del derecho concordante con los señalamientos anteriores.

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,

---

<sup>16</sup> Operación que resulta de tomar el total del saldo a favor determinado por la actora (\$9.165.175.000) y restarle tanto el total del saldo a favor determinado por la Sala (\$9.079.947.000), como la sanción por inexactitud que igualmente determinó dicha autoridad judicial (\$67.625.000).

## **FALLA**

1. **REVÓCASE** la sentencia del 13 de julio de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca dentro de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho de la sociedad DRUMMOND LTD., contra LA DIAN. En su lugar se dispone:

**“ANÚLANSE PARCIALMENTE** las Resoluciones N° 310642007000007 del 15 de mayo de 2007 y 310662008000002 del 16 de abril de 2008.

En consecuencia y a título de restablecimiento del derecho, se declara que DRUMMOND LTD debe reintegrar la suma de \$85.228.000, más los intereses de mora que correspondan sobre el mayor valor determinado por impuestos descontables, que asciende a la suma de \$17.603.000, a partir del 20 de agosto de 2004 y hasta el reintegro de las sumas debidas, a la tasa legalmente aplicable; junto con el incremento del 50% de esos intereses.”

2. Reconócese personería jurídica para actuar como apoderado de la DIAN, al abogado Luis Z. Malaver Amézquita, en los términos del poder visible en el folio 307 de este cuaderno.

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

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

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**

**Presidente**

*(Ausente con excusa)*

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

*(Pasan firmas)*

*(Vienen firmas)*

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**

**CONSEJO DE ESTADO**

***SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO***

**SECCIÓN CUARTA**

***ACLARACIÓN DE VOTO***

Radicación: 250002327000200800156 01

Actor: DRUMMOND LTD

Referencia: Expediente **19773**

Providencia aprobada el 31 de julio de 2014

Consejera Ponente: Carmen Teresa Ortiz de  
Rodríguez

---

Comparto la decisión de la Sala que revocó el fallo apelado, denegatorio de las pretensiones de la demanda y, en su lugar, anuló parcialmente los actos que impusieron a la actora sanción por devolución improcedente del saldo a favor de la declaración de IVA del primer bimestre de 2004 y determinó la sanción correspondiente.

Lo anterior, porque dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos que modificaron la declaración de IVA, la Sala practicó nueva liquidación y aumentó el saldo a favor que la DIAN había determinado oficialmente. Además, porque de la base de la sanción por devolución improcedente excluyó la sanción por inexactitud, pues, en estricto sentido, la sanción por devolución improcedente corresponde al incremento del 50% de los intereses de mora que deben calcularse sobre el mayor impuesto discutido, intereses que según el artículo 634 del Estatuto Tributario, no pueden liquidarse sobre sanciones.

Sin embargo, no comparto algunas de las precisiones que se hacen en la sentencia. En concreto, el análisis sobre la oportunidad que tiene la DIAN para imponer la sanción por devolución improcedente, pues aun cuando el artículo 670 del Estatuto Tributario claramente prevé que dicha sanción “*debe imponerse dentro de los dos años siguientes a la notificación de la liquidación de revisión*”, y así se reconoce en la sentencia, para lo cual reitera jurisprudencia de la Sala desde 1996 hasta este año, a renglón seguido precisa que “*[a]l margen de que la notificación*

*haya sido establecida legalmente como extremo inicial del conteo del término para imponer la sanción por devolución improcedente”, la Sala también ha dicho que los dos años para imponer la sanción se cuentan desde la ejecutoria de la liquidación oficial de revisión.*

Y, digo que no estoy de acuerdo con hacer referencia a ese análisis porque si bien la Sala pudo haber dicho que el término para imponer la sanción por devolución improcedente se cuenta a partir de la ejecutoria de la liquidación de revisión, tal afirmación definitivamente desconoce el claro y preciso texto del artículo 670 del Estatuto Tributario, según el cual la sanción debe imponerse dentro de los dos años siguientes a **la notificación de la liquidación de revisión**, no a la ejecutoria de dicho acto.

En consecuencia, considero no sólo innecesaria sino inconveniente la precisión sobre la interpretación del artículo 670 del Estatuto Tributario que en algunas oportunidades hizo la Sección, máxime si se tiene en cuenta que, insisto, dicha norma no permite interpretación distinta a la que claramente se advierte de su contenido.

En los anteriores términos dejo expresadas las razones de mi aclaración de voto.

Con todo respeto,

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

