

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

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

Radicación: 250002327000200700106-01
No. Interno: 17838
Asunto: Acción de nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante: CROWN COLOMBIANA S.A.
Demandado: U.A.E. DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por las partes contra la sentencia del 8 de mayo de 2009, proferida por la Sección Cuarta del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que decidió:

PRIMERO: DECLÁRASE la nulidad parcial de las Resoluciones 310642006000049 y la 310662007000027 del 18 de abril de 2006 y 26 de diciembre de 2006, proferidas por la DIVISIÓN DE LIQUIDACIÓN Y

JURÍDICA DE LA ADMINISTRACIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS, respectivamente de conformidad con la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho DECLÁRASE que la sociedad accionante está obligada a reintegrar el valor de \$157.236.000, más los intereses moratorios que correspondan aumentados en un cincuenta por ciento (50%)

1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

- El día 16 de enero de 2003, la sociedad actora presentó la declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al sexto (6°) bimestre del año gravable 2002, con un saldo a favor de \$1.522.914.000.
- La División de Liquidación de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, mediante la Liquidación Oficial de Revisión 310642005000019 del 3 de febrero de 2005 modificó la declaración privada del impuesto sobre las ventas del sexto (6) bimestre del año 2002, presentada por la demandante, en la que: (i) liquidó un saldo a pagar de \$2.673.754.000, (ii) impuso una sanción por inexactitud de \$251.578.000, y (iii) disminuyó el saldo a favor a \$1.114.100.000.¹ La Resolución No. 310662005000108 del 19 de diciembre de 2005 confirmó la liquidación oficial.

¹ La diferencia del saldo a favor es de \$408.814.000

- El día 18 de abril de 2006, previo pliego de cargos², la División de Liquidación de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, mediante la Resolución 310642006000049, impuso a la demandante la sanción por devolución y/o compensación improcedente. Esta resolución fue confirmada mediante la Resolución 310662006000027 del 26 de diciembre de 2006, con ocasión del recurso de reconsideración interpuesto por CROWN.

2. ANTECEDENTES PROCESALES

2.1. LA DEMANDA

El apoderado judicial de la sociedad demandante formuló las siguientes pretensiones:

“1. Que se revoque la actuación administrativa contenida en la Resolución No 310642006000049 del 18 de abril de 2006, expedida por la División de Liquidación de la Administración Especial de Grandes Contribuyentes de Bogotá y de la Resolución No 310662007000027 del 26 de diciembre de 2006, 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 \$408.814.000, 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

² Pliego de Cargos 310632005000063 del 21 de diciembre de 2005 (folios 47 a 50 del cuaderno de antecedentes), aclarado mediante pliego de cargos No. 310632006000026 del 26 de febrero de 2006.

está obligada a reintegrar suma alguna por concepto del impuesto sobre la renta y complementarios del sexto (6°) bimestre del año 2002, ni al pago de intereses de mora a que haya lugar incrementados en un 50%.”

2.1.1. Normas violadas

La demandante invocó como violados los artículos 29 de la Constitución Política y 670 del Estatuto Tributario.

2.1.2. Concepto de la violación

La demandante explicó que demandó en acción de nulidad y restablecimiento del derecho la Liquidación Oficial de Revisión 310642005000019 del 3 de febrero de 2005 y “la Resolución 310662006000027 del 26 de diciembre de 2006” (sic)³, que modificaron la declaración del impuesto sobre las ventas que presentó por el sexto (6°) bimestre del año gravable 2002. Que la demanda fue radicada ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

Indicó que la sentencia que dicte el Tribunal tendrá incidencia en este proceso y, por tanto, pidió que se tenga en cuenta.

De otra parte, alegó las siguientes causales de nulidad:

³ La Resolución que confirmó la liquidación oficial de revisión del impuesto sobre las ventas del 6° bimestre de 2002 es la No. 310662005000108 del 19 de diciembre de 2005

Falsa motivación

La demandante fundamentó esta causal de nulidad en el hecho de que la DIAN aclaró el pliego de cargos que inicialmente le había formulado, en el sentido de modificar el monto que debía ser objeto de reintegro porque habría incurrido en un error aritmético. Valga precisar que en el pliego de cargos la DIAN había ordenado el reintegro del mayor impuesto a pagar y en el pliego aclaratorio ordenó reintegrar ese mayor impuesto más la sanción por inexactitud.

La demandante adujo que los actos demandados están falsamente motivados puesto que no es cierto que se hubiera incurrido en un error aritmético. Que el pliego de cargos cambió trascendentalmente el contenido del pliego inicial. Y que como los actos demandados se expedieron con fundamento en la pliego de cargos aclaratorio, devienen en nulos por expedición irregular.

Violación del principio del *non bis in idem*

Señaló que se violó el principio del *non bis in idem* derivado del artículo 29 de la Constitución Política, porque, a su juicio, la sociedad demandante fue sancionada por un mismo hecho tres veces, así: i) al imponerle sanción por inexactitud en el proceso de determinación oficial del impuesto; ii) al cobrarle intereses moratorios con carácter sancionatorio y, iii) al imponerle sanción

por devolución improcedente consistente en el incremento de los intereses en un 50% sobre el valor a reintegrar.

2.2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La apoderada judicial de la U.A.E. DIAN se opuso a la demanda. Preciso que el artículo 670 E.T. estableció claramente el supuesto de hecho para imponer la sanción y que consiste en haberse compensado o devuelto saldos a favor improcedentes. Advirtió que la devolución del saldo a favor declarado en el denuncia del impuesto sobre las ventas del sexto bimestre de 2002 no constituye un reconocimiento definitivo pues dependen de que no se modifique o rechace ese saldo a favor en la liquidación oficial de revisión.

Explicó que en el caso concreto se formuló la liquidación oficial de revisión No. 310642005000019 del 3 de febrero de 2005, que redujo el saldo a favor que la demandante pidió y obtuvo en devolución, pues en su defecto, se fijó un saldo a pagar de \$1.522.914.000. Que este hecho motivó que se iniciara la actuación administrativa para imponer la sanción.

Adujo que la sanción por devolución o compensación improcedente se debe imponer dentro de los dos años siguientes a la notificación de la liquidación de revisión.

Advirtió que el proceso de determinación del impuesto es diferente al que origina la sanción por devolución y/o compensación improcedente, los que pueden subsistir simultáneamente, siendo independientes y diferentes entre sí. Que, por ello, el procedimiento que se adelanta con el fin de imponer la sanción se hace dentro de los dos años anotados, sin tener en cuenta que la liquidación oficial de revisión se encuentre en discusión.

Con base en la sentencia C-075 de 2004 de la Corte Constitucional, concluyó que es procedente imponer la sanción consistente en el reintegro del valor devuelto o compensado indebidamente, más el pago de intereses moratorios, incrementados en un 50%, con el fin de proteger el patrimonio del Estado y sancionar a quienes se beneficiaron de una devolución de saldos a favor improcedentes.

Aseveró que no se violó el principio del *non bis in ídem*, pues uno es el procedimiento para imponer la sanción y otro el previsto para revisar el impuesto que culmina con la liquidación oficial de revisión.

2.3. LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca anuló parcialmente los actos demandados.

La litis la concretó en dos problemas jurídicos. El primero, referido a la facultad de la DIAN para imponer la sanción por devolución improcedente en

tanto se decida en la jurisdicción de lo contencioso administrativo la demanda de nulidad de la liquidación oficial de revisión que modificó o desconoció el saldo a favor liquidado en el denuncia privado y pedido en devolución. El segundo, referido a la forma en que debe liquidarse la sanción por devolución improcedente.

Sobre el primer punto, el a quo precisó que la DIAN sí tiene facultad para imponer la sanción. En concreto, aclaró que el proceso de determinación oficial del impuesto es diferente del proceso sancionatorio, pues en el primero se establece y liquida el impuesto a cargo del contribuyente y en el segundo se verifica si al haberse modificado el denuncia privado, mediante liquidación oficial de revisión, se configura una devolución, compensación o imputación improcedente, que da lugar a la imposición de la sanción del artículo 670 del Estatuto Tributario. Reiteró sentencias del propio tribunal para fundamentar este argumento.

Sobre la forma en que se debe liquidar la sanción, el Tribunal consideró que se debe partir de la diferencia de los saldos a favor liquidados en el denuncia privado y en la liquidación oficial, puesto que la sanción por devolución improcedente pretende que se devuelva lo el saldo a favor indebidamente reitegrado.

Precisó que no se viola el principio del *non bis in ídem* puesto que los hechos que tipifican la infracción por inexactitud y por devolución improcedente, son distintos.

Consideró que el cobro de la sanción por mora también tiene fundamento legítimo y replicó los argumentos que en su oportunidad expuso la Corte Constitucional en la sentencia C-075 de 2004 en cuanto declaró exequible el artículo 670 del E.T.

En el análisis del caso concreto, cotejó el pliego de cargos propuesto inicialmente por la DIAN con el pliego de cargos aclarado y advirtió que la Administración limitó el monto a reintegrar en el mayor impuesto a pagar y que luego lo incrementó con la sanción por inexactitud. Precisó que de la base para liquidar la sanción por devolución improcedente debía excluirse la sanción por inexactitud pues esta sanción se impuso, apenas, en la liquidación oficial de revisión, y que, por eso, no le fue devuelta al contribuyente. Que si se liquida la sanción por devolución improcedente sobre la sanción por inexactitud, ahí sí se estaría violando el principio del non bis in ídem. En consecuencia, decidió que sólo se debió ordenar el reintegro de \$157.236.000

Salvamento de voto

El señor magistrado Fabio Castiblanco salvó el voto porque consideró que había que esperar a que saliera la sentencia que debía proferir el Consejo de Estado en segunda instancia en el contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho promovida por la misma Crown contra la liquidación oficial del impuesto a las ventas por el segundo bimestre del año 2006.

2.4. EL RECURSO DE APELACIÓN

2.4.1. Recurso de apelación de la demandante

El apoderado de la sociedad actora insistió en que se violó el principio “**Non Bis In Ídem**”.

Explicó que el artículo 29 de la Carta Política, que se aplica a las actuaciones administrativas, hace referencia al principio non bis in ídem, expresión latina que significa “no dos veces sobre lo mismo”. Significa que no le es dable al fallador resolver una pretensión ya resuelta mediante una decisión judicial contra la cual no cabe recurso alguno, ni tampoco sancionar a una misma persona, por el mismo hecho, dos o más veces. Por lo que reiteró que un mismo hecho no debe generar más de una sanción y no debe resolverse dos veces el mismo asunto.

También alegó que la sentencia objeto de apelación “convalida la actuación administrativa frente al desconocimiento por parte del ente sancionador del “non bis in ídem”, el cual se configura como uno de los principios fundamentales del debido proceso; dado que pretende sancionar a la misma persona por el mismo hecho dos veces, una al imponerle una sanción por inexactitud y otra, al imponerle una sanción por improcedencia en las devoluciones. Lo anterior significa que, en realidad, se estaría sancionando a la sociedad CROWN COLOMBIANA S.A., de distintas formas por un mismo hecho, saber:

- (i) La imposición de una sanción por inexactitud en el proceso de determinación oficial del impuesto.
- (ii) El cobro de intereses moratorios, intereses que evidentemente tienen un carácter sancionatorio al encontrarse ubicados dentro del capítulo de sanciones.
- (iii) La imposición de la sanción por devolución improcedente que incrementa nuevamente los intereses en un 50% sobre el saldo que debe devolver el contribuyente al Estado.

Dijo que lo importante era observar que el descuento que incluyó en su denuncia de ventas repercutió en la obtención del saldo a favor devuelto. Explicó que la declaración de ventas es el instrumento que contiene los derechos o las obligaciones del contribuyente frente a la administración, y que, por eso, no era procedente “independizar su contenido formal de las acciones prácticas que se derivan de su contenido, con el único propósito de crear imaginariamente varios hechos a partir de uno solo y de imponer sanciones independientes para cada una de estas “actuaciones”.

Reiteró que la sanción debe ser una sola, ya sea el cobro de la sanción por mora, la fijación de una sanción por inexactitud o la sanción por devolución improcedente, pero no dos o tres, pues de lo contrario se estarían vulnerando abiertamente las garantías constitucionales que protegen el derecho del contribuyente de no ser castigado por la misma conducta dos veces, tal y como ocurre con la actuación que se demanda y que se solicita sea revocada.

Por lo anterior, insistió en que los actos administrativos demandados son violatorios de la normatividad legal en que debieron apoyarse, por ser el resultado de las actuaciones administrativas, a su juicio, ilegales como son: la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642005000019 del 3 de febrero de 2005 y la Resolución No. 310662005000108 del 19 de diciembre de 2005, que modificaron la declaración del impuesto sobre las ventas del Sexto Bimestre del año 2002.

Insistió en que debe tenerse en cuenta la sentencia que dicte el Consejo de Estado en segunda instancia respecto de esas resolución que también fueron demandadas.

2.4.2. Recurso de apelación de la DIAN

La DIAN alegó que la H. Corte Constitucional, mediante sentencia C-075 del 3 de febrero de 2004, que declaró exequible el artículo 670 E.T., avaló que si la administración tributaria, mediante liquidación oficial, rechazaba o modificaba el saldo a favor objeto de devolución o compensación, ordenara el reintegro de las sumas devueltas o compensadas en exceso más los intereses moratorios que correspondan, aumentados estos últimos en cincuenta por ciento (50%).

Explicó que la DIAN, mediante concepto No.068351 del 23 de septiembre de 2005, precisó las situaciones que pueden presentarse ante la devolución de un saldo a favor y las implicaciones que esto tiene. Transcribió el concepto.

Precisó que, en el caso concreto, la actora solicitó y obtuvo la compensación y devolución de la totalidad del saldo a favor registrado en la declaración de ventas en cuantía de \$1.522.914.000. Que mediante liquidación oficial, se fijó un nuevo saldo a favor de \$1.114.100.000, y que la diferencia entre estos saldos a favor da un monto de \$408.814.000 que el contribuyente debe reintegrar al fisco.

Explicó que, al determinarse un menor saldo a favor en la liquidación oficial, el contribuyente tiene derecho, únicamente, a ese saldo a favor y que, cualquier exceso que haya sido devuelto y/o compensado, se torna improcedente y, por tanto, insistió, debe ser objeto de reintegro.

Por último, alegó que no se violó el principio del non bis in ídem, por cuanto la sanción por mora y la sanción por devolución improcedente se tipifican por la comisión de distintos hechos.

2.5. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **parte actora** insistió en lo dicho en el recurso de apelación.

La **parte demandada** insistió en lo dicho en el recurso de apelación.

2.6. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El **Ministerio Público** no presentó escrito alguno.

3. CONSIDERACIONES DE LA SALA

Le corresponde a la Sala decidir el recurso de apelación interpuesto por las partes contra la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca del 8 de mayo de 2009.

En los términos del recurso de apelación, la Sala decide sobre la nulidad de la Resolución 310642006000049 del 18 de abril de 2006, mediante la que la División de Liquidación de la Administración Especial de los Grandes Contribuyentes de Bogotá impuso a la demandante la sanción por devolución y/o compensación improcedente, y la Resolución 310642006000027 del 26 de diciembre de 2006, expedida por la División Jurídico Tributaria de la Administración Especial de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, que confirmó la resolución anterior.

Para decidir se tienen como relevantes y ciertos los siguientes hechos:

1. El 16 de enero de 2003, la demandante presentó la declaración del impuesto sobre las ventas del sexto (6°) bimestre de 2002, en la que liquidó un saldo a favor de \$1.522.914.000.
2. El 17 de febrero de 2003, la DIAN, mediante la Resolución No 608-153, ordenó la devolución del saldo a favor declarado por la demandante en la declaración del impuesto sobre las ventas del sexto (6°) bimestre del año 2002.
3. El 3 de febrero de 2005, previa formulación del requerimiento especial y de su respuesta, la DIAN formuló la **Liquidación Oficial de Revisión No. 310642005000019** en la que: (i) estableció una mayor diferencia y un saldo a pagar de \$2.673.754.000, (iii) impuso una sanción por inexactitud de \$251.578.000, y (iv) disminuyó el saldo a favor a \$1.114.100.000.
4. El 19 de diciembre de 2005, en virtud del recurso de reconsideración interpuesto contra la mentada liquidación oficial, mediante **Resolución No. 310662005000108**, la DIAN decidió confirmarla.
5. El 21 de noviembre de 2005, la División de Fiscalización Tributaria de la Administración Especial de los Grandes Contribuyente de Bogotá formuló el Pliego de Cargos No. 310632005000063 mediante el que propuso a la demandante reintegrar \$157.236.000, más el pago de los intereses moratorios correspondientes, incrementados en un 50%, liquidados sobre el valor a reintegrar⁴.
6. El 21 de noviembre de 2005, la representante legal de la sociedad demandante presentó respuesta al Pliego de Cargos, ante lo cual la División de Fiscalización Tributaria profirió Auto Aclaratorio de 26 de

⁴ Folios 67 al 71 del cuaderno de antecedentes.

- febrero de 2006, en el cual se indicó que la sanción equivale a la suma de \$ 408.814.000 y no a la suma \$157.236.000.
7. El 18 de abril de 2006, la División de Liquidación de la Administración Especial de los Grandes Contribuyentes de Bogotá profirió la Resolución No. 310642006000049, en los términos propuestos en el auto aclaratorio del pliego de cargos.
 8. La demandante interpuso recurso de reconsideración contra la resolución antes referida, y el 26 de diciembre de 2006, mediante la Resolución No. 310662006000027, la División Jurídica Tributaria de la Administración Especial de los Grandes Contribuyentes de Bogotá confirmó el acto recurrido.
 9. El 30 de enero de 2008, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca⁵ negó la nulidad de la **Liquidación Oficial de Revisión No. 310642005000019** y de la Resolución **310662005000108**, ambas de 2005.
 10. El 13 de noviembre de 2014, esta Sala, en segunda instancia, decidió revocar la sentencia del 30 de enero de 2008 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Y, en su lugar, dispuso anular parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión 310642005000019 del 3 de febrero de 2005 y de la Resolución 310662005000108 de 19 de diciembre de 2005. A título de restablecimiento del derecho, propuso la siguiente liquidación del impuesto sobre las ventas por el sexto bimestre del año 2002:

⁵ Se transcribe la parte resolutive:

“PRIMERO. DENIÉGANSE LAS SUPPLICAS DE LA DEMANDA.

SEGUNDO: No se condena en costas como lo prevé el artículo 171 del Código Contencioso Administrativo por cuanto la conducta de las partes no lo amerita, de conformidad con el numeral 8º del artículo 392 del Código de Procedimiento Civil.

TERCERO. En firme esta providencia, archívese el expediente previa devolución de los antecedentes administrativos a la oficina de origen y del sobrante o excedente de gastos del proceso. Déjense las constancias del caso.

Conceptos	Liquidación Privada \$	Liquidación DIAN \$	Liquidación Consejo de Estado \$
INGRESOS BRUTOS POR EXPORTACIONES	0	0	0
INGRESOS BRUTOS POR OPERACIONES EXENTAS (TERRITORIO NACIONAL)	0	0	0
INGRESOS BRUTOS POR VENTAS A COMERCIALIZADORAS INTERNA	308.447.000	308.447.000	308.447.000
INGRESOS BRUTOS POR OPERACIONES EXCLUIDAS Y NO GRAVADAS	1.349.265.000	1.330.020.000	1.330.020.000
INGRESOS BRUTOS POR OPERACIONES GRAVADAS	33.702.402.000	34.685.127.000	33.721.647.000
MENOS: DEVOLUCIONES VENTAS ANULADAS, RESCINDIDAS, RESUELTAS	0	0	0
TOTAL INGRESOS NETOS RECIBIDOS DURANTE EL PERIODO	35.360.114.000	36.323.594.000	35.360.114.000
IMPORTACIONES GRAVADAS	17.501.246.000	17.501.246.001	17.501.246.002
IMPORTACIONES GRAVADAS CON IVA IMPLÍCITO	0	0	0
IMPORTACIONES NO GRAVADAS	0	0	0
COMPRAS Y SERVICIOS GRAVADOS	477.381.000	477.381.001	477.381.002
COMPRAS NO GRAVADAS	2.128.255.000	2.128.255.001	2.128.255.002
MENOS: DEVOLUCIONES, COMPRAS ANULADAS, RESCINDIDAS, RESUELTAS	0	0	0
TOTAL: COMPRAS NETAS REALIZADAS DURANTE EL PERIODO	20.106.882.000	20.106.882.003	20.106.882.006
TOTAL IMP. A CARGO / IMPUESTO GENERADO POR OPERACIONES GRAVADAS	5.392.384.000	5.549.620.000	5.395.464.000
IMPUESTO DESCONTABLE POR OPERACIONES DE IMPORTACIÓN	2.800.199.000	2.800.199.000	2.800.199.000
IMPUESTO DESCONTABLE POR OPERACIONES GRAVADAS	31.841.000	31.841.000	31.841.000
IMPUESTOS DESCONTABLES POR SERVICIOS	43.826.000	43.826.000	43.826.000
TOTAL IMPUESTOS DESCONTABLES	2.875.866.000	2.875.866.000	2.875.866.000
SALDO A PAGAR DEL PERIODO FISCAL	2.516.518.000	2.673.754.000	2.519.598.000
SALDO A FAVOR DEL PERIODO FISCAL	0	0	0
MENOS SALDO A FAVOR SIN SOLICITUD DEVO COMP/SALDO FAVOR PERIODO FISCAL ANTERIOR	0	0	0
RETENCIONES POR IVA QUE LE PRACTICARON	4.039.432.000	4.039.432.000	4.039.432.000
MAS SANCIONES	0	251.578.000	4.928.000
TOTAL SALDO A PAGAR	0	0	0
O TOTAL SALDO A FAVOR	1.522.914.000	1.114.100.000	1.514.906.000

SANCION DE INEXACTITUD:	
Impuesto a cargo presente declaración	2.519.598.000,00
Menos: Impuesto a cargo liquidación privada	2.516.518.000,00
MAYOR IMPUESTO PRESENTE LIQUIDACION	3.080.000,00
Por tarifa de sanción de inexactitud	1,60
TOTAL	4.928.000,00

Hechas las anteriores precisiones, la Sala parte de reiterar que la DIAN está facultada para iniciar el proceso administrativo sancionatorio por devolución y/o compensación improcedente de saldos a favor de que trata el artículo 670 del Estatuto Tributario, aun cuando esté en discusión la liquidación oficial de revisión, como ocurrió en el presente asunto⁶.

De otra parte, el artículo 670 del Estatuto Tributario obliga al contribuyente a reintegrar las sumas indebidamente devueltas y/o compensadas, y a pagar los intereses moratorios correspondientes incrementados en un 50%.

La Sala ha precisado que el monto a reintegrar y la base para la liquidación de los intereses de mora son factores que no pueden equipararse⁷. El monto a reintegrar corresponde al monto que se devolvió o compensó de manera improcedente, pero los intereses de mora se liquidan sobre el mayor impuesto determinado. En otras palabras, corresponde al monto que se devolvió o compensó de manera improcedente menos la sanción por inexactitud.

⁶ CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. Auto del 27 de enero de 2011. Consejera ponente MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA. Radicación número: 25000 23 270002007 00081-01. Número interno: 18262. Actor: FORD MOTOR DE COLOMBIA – SUCURSAL. Demandado: U.A.E. DIAN.

⁷ CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. Consejera ponente MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA. Bogotá D.C., 28 de febrero de 2013. Radicación: 25000 23 27 000 2009 00241 01. Número interno: 18606. Actor: CERREJÓN ZONA NORTE - CZN S.A. Demandado: U.A.E.-DIAN

Lo anterior por cuanto, el artículo 634 del mismo estatuto⁸ establece que los intereses de mora se causan por el no pago oportuno de impuestos, anticipos y retenciones. Por lo tanto, es improcedente que los intereses de mora se liquiden sobre las sanciones⁹.

Por eso, la Sala ha dicho que, en estricto sentido, la sanción por devolución improcedente corresponde al incremento del 50% de los intereses moratorios correspondientes que se liquiden sobre el mayor impuesto a pagar¹⁰.

En el caso en examen, y conforme con lo dicho anteriormente, la demandante debe reintegrar la suma de **\$8.008.000**, que corresponde a la diferencia entre el saldo a favor declarado en el denuncia privado (\$1.552.914.000) y el saldo a favor determinado en la sentencia del 13 de noviembre de 2014 (\$1.514.906.000).

⁸ **ARTÍCULO 634** (Antes de la derogatoria parcial realizada con la Ley 1066 de 2006). Intereses moratorios en el pago de las obligaciones tributarias. Los contribuyentes o responsables de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, incluidos los agentes de retención, que no cancelen oportunamente los impuestos, anticipos y retenciones a su cargo, deberán liquidar y pagar intereses moratorios, por cada día calendario de retardo en el pago.

Para tal efecto, la totalidad de los intereses de mora se liquidarán con base en la tasa de interés vigente en el momento del respectivo pago, calculada de conformidad con lo previsto en el artículo siguiente. Esta tasa se aplicará por cada mes o fracción de mes calendario de retardo.

Los mayores valores de impuestos, anticipos o retenciones, determinados por la administración de impuestos en las liquidaciones oficiales, causarán intereses de mora, a partir del vencimiento del término en que debieron haberse cancelado por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, de acuerdo con los plazos del respectivo año o período gravable al que se refiera la liquidación oficial".

⁹ CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. Consejero ponente HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Bogotá, D.C., 10 de febrero de 2011. Radicación: 25000-23-27-000-2005-00073-01, Número interno: 17909. Actor: INDUSTRIAS POWER ELECTRIC S.A. EN LIQUIDACIÓN Demandado: U.A.E. DIAN.

¹⁰ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Consejera ponente (E): MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA. Bogotá, D.C., 15 de abril de 2010. Radicación: 25000-23-27-000-2002-91637-01. Número interno: 16445. Actor: U.A.E. DIAN. Demandado: FIDUCIARIA COLPATRIA S.A.: "Por eso, la norma establece que 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%). **Este incremento es lo que constituye realmente la sanción por devolución improcedente**, que se impone previo traslado del pliego de cargos por el término de un mes para responder." (resaltados fuera de texto)

Pero los intereses moratorios se deben liquidar sobre el mayor saldo a pagar, o sobre la diferencia de los saldos a favor, sin incluir la sanción por inexactitud.

Habida cuenta de que en el presente caso se generó un mayor saldo a pagar, los intereses de mora se deben liquidar sobre **\$3.080.000**, cifra que resulta de la diferencia entre el saldo a pagar del período fiscal, antes de sanciones, en el denuncia privado (\$2.516.518.000) y el saldo a pagar del período fiscal liquidado por esta Sala, antes de sanciones, en la sentencia del 5 de junio de 2014 (\$2.519.598.000).

Adicionalmente, los intereses que resulten se incrementarán en un 50%.

Por lo expuesto, la Sala revocará la sentencia apelada y, en su lugar, declarará la nulidad parcial de los actos administrativos demandados.

A título de restablecimiento del derecho, se declarará que la sociedad actora debe:

- i) reintegrar **\$8.008.000**, que corresponde a la diferencia entre el saldo a favor declarado en el denuncia privado del impuesto de ventas del sexto (6°) bimestre del año 2002 y el saldo a favor liquidado en la sentencia del 13 de noviembre de 2014;

- ii) pagar los intereses moratorios que correspondan, liquidados sobre **\$3.080.000**, valor que resulta de la diferencia entre el saldo a pagar determinado, antes de sanciones, en el denuncia privado de renta del sexto (6°) bimestre del año 2002, y el saldo a pagar liquidado, antes de sanciones, en la sentencia del 13 de noviembre de 2014 y,
- iii) pagar un incremento del 50% de los intereses moratorios liquidados.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta¹¹, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

F A L L A

PRIMERO: REVÓCASE la sentencia apelada. En su lugar:

SEGUNDO. DECLÁRASE la nulidad parcial de la Resolución 310642006000049 del 18 de abril de 2006, proferida por la División de Liquidación de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, y de la Resolución 310662006000027 del 26 de diciembre de 2006, proferida por la División Jurídica Tributaria de la misma Administración.

¹¹ Mediante auto del 16 de agosto de 2012, la Sala declaró fundado el impedimento formulado por la señora Magistrada Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

TERCERO. A título de restablecimiento del derecho, **DECLARÁSE** que la sociedad CROWN COLOMBIANA S.A. está obligada a:

- i. Reintegrar **\$8.008.000**, que corresponde a la diferencia entre el saldo a favor declarado en el denuncia privado de renta del sexto (6°) bimestre del año 2002 y el saldo a favor liquidado en la sentencia del 14 de noviembre de 2014 proferida por esta Sala;
- ii. Pagar los intereses moratorios que correspondan, liquidados sobre **\$3.080.000**, valor que resulta de la diferencia entre el saldo a pagar del período fiscal del denuncia privado, antes de sanciones, y el saldo a pagar del período fiscal liquidado, antes de sanciones, en la sentencia del 13 de noviembre de 2014 y,
- iii. Pagar un incremento del 50% de los intereses moratorios liquidados.

CUARTO: RECONÓCESE personería a la abogada Ana Isabel Camargo Ángel, como apoderada de la U.A.E. DIAN, en los términos del poder que le fue otorgado.

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

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

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Presidente de la Sala

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

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

Radicación: 250002327000200700106-01
No. Interno: 17838
Asunto: Acción de nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante: CROWN COLOMBIANA S.A.
Demandado: U.A.E. DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por las partes contra la sentencia del 8 de mayo de 2009, proferida por la Sección Cuarta del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que decidió:

PRIMERO: DECLÁRASE la nulidad parcial de las Resoluciones 310642006000049 y la 310662007000027 del 18 de abril de 2006 y 26 de

diciembre de 2006, proferidas por la DIVISIÓN DE LIQUIDACIÓN Y JURÍDICA DE LA ADMINISTRACIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS, respectivamente de conformidad con la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho DECLÁRASE que la sociedad accionante está obligada a reintegrar el valor de \$157.236.000, más los intereses moratorios que correspondan aumentados en un cincuenta por ciento (50%)

4. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

- El día 16 de enero de 2003, la sociedad actora presentó la declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al sexto (6°) bimestre del año gravable 2002, con un saldo a favor de \$1.522.914.000.
- La División de Liquidación de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, mediante la Liquidación Oficial de Revisión 310642005000019 del 3 de febrero de 2005 modificó la declaración privada del impuesto sobre las ventas del sexto (6) bimestre del año 2002, presentada por la demandante, en la que: (i) liquidó un saldo a pagar de \$2.673.754.000, (ii) impuso una sanción por inexactitud de \$251.578.000, y (iii) disminuyó el saldo a favor a \$1.114.100.000.¹² La Resolución No. 310662005000108 del 19 de diciembre de 2005 confirmó la liquidación oficial.

¹² La diferencia del saldo a favor es de \$408.814.000

- El día 18 de abril de 2006, previo pliego de cargos¹³, la División de Liquidación de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, mediante la Resolución 310642006000049, impuso a la demandante la sanción por devolución y/o compensación improcedente. Esta resolución fue confirmada mediante la Resolución 310662006000027 del 26 de diciembre de 2006, con ocasión del recurso de reconsideración interpuesto por CROWN.

5. ANTECEDENTES PROCESALES

5.1. LA DEMANDA

El apoderado judicial de la sociedad demandante formuló las siguientes pretensiones:

“1. Que se revoque la actuación administrativa contenida en la Resolución No 310642006000049 del 18 de abril de 2006, expedida por la División de Liquidación de la Administración Especial de Grandes Contribuyentes de Bogotá y de la Resolución No 310662007000027 del 26 de diciembre de 2006, 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 \$408.814.000, 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

¹³ Pliego de Cargos 310632005000063 del 21 de diciembre de 2005 (folios 47 a 50 del cuaderno de antecedentes), aclarado mediante pliego de cargos No. 310632006000026 del 26 de febrero de 2006.

está obligada a reintegrar suma alguna por concepto del impuesto sobre la renta y complementarios del sexto (6°) bimestre del año 2002, ni al pago de intereses de mora a que haya lugar incrementados en un 50%.”

5.1.1. Normas violadas

La demandante invocó como violados los artículos 29 de la Constitución Política y 670 del Estatuto Tributario.

5.1.2. Concepto de la violación

La demandante explicó que demandó en acción de nulidad y restablecimiento del derecho la Liquidación Oficial de Revisión 310642005000019 del 3 de febrero de 2005 y “la Resolución 310662006000027 del 26 de diciembre de 2006” (sic)¹⁴, que modificaron la declaración del impuesto sobre las ventas que presentó por el sexto (6°) bimestre del año gravable 2002. Que la demanda fue radicada ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

Indicó que la sentencia que dicte el Tribunal tendrá incidencia en este proceso y, por tanto, pidió que se tenga en cuenta.

De otra parte, alegó las siguientes causales de nulidad:

¹⁴ La Resolución que confirmó la liquidación oficial de revisión del impuesto sobre las ventas del 6° bimestre de 2002 es la No. 310662005000108 del 19 de diciembre de 2005

Falsa motivación

La demandante fundamentó esta causal de nulidad en el hecho de que la DIAN aclaró el pliego de cargos que inicialmente le había formulado, en el sentido de modificar el monto que debía ser objeto de reintegro porque habría incurrido en un error aritmético. Valga precisar que en el pliego de cargos la DIAN había ordenado el reintegro del mayor impuesto a pagar y en el pliego aclaratorio ordenó reintegrar ese mayor impuesto más la sanción por inexactitud.

La demandante adujo que los actos demandados están falsamente motivados puesto que no es cierto que se hubiera incurrido en un error aritmético. Que el pliego de cargos cambió trascendentalmente el contenido del pliego inicial. Y que como los actos demandados se expidieron con fundamento en la pliego de cargos aclaratorio, devienen en nulos por expedición irregular.

Violación del principio del *non bis in idem*

Señaló que se violó el principio del *non bis in idem* derivado del artículo 29 de la Constitución Política, porque, a su juicio, la sociedad demandante fue sancionada por un mismo hecho tres veces, así: i) al imponerle sanción por inexactitud en el proceso de determinación oficial del impuesto; ii) al cobrarle intereses moratorios con carácter sancionatorio y, iii) al imponerle sanción

por devolución improcedente consistente en el incremento de los intereses en un 50% sobre el valor a reintegrar.

5.2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La apoderada judicial de la U.A.E. DIAN se opuso a la demanda. Preciso que el artículo 670 E.T. estableció claramente el supuesto de hecho para imponer la sanción y que consiste en haberse compensado o devuelto saldos a favor improcedentes. Advirtió que la devolución del saldo a favor declarado en el denuncia del impuesto sobre las ventas del sexto bimestre de 2002 no constituye un reconocimiento definitivo pues dependen de que no se modifique o rechace ese saldo a favor en la liquidación oficial de revisión.

Explicó que en el caso concreto se formuló la liquidación oficial de revisión No. 310642005000019 del 3 de febrero de 2005, que redujo el saldo a favor que la demandante pidió y obtuvo en devolución, pues en su defecto, se fijó un saldo a pagar de \$1.522.914.000. Que este hecho motivó que se iniciara la actuación administrativa para imponer la sanción.

Adujo que la sanción por devolución o compensación improcedente se debe imponer dentro de los dos años siguientes a la notificación de la liquidación de revisión.

Advirtió que el proceso de determinación del impuesto es diferente al que origina la sanción por devolución y/o compensación improcedente, los que pueden subsistir simultáneamente, siendo independientes y diferentes entre sí. Que, por ello, el procedimiento que se adelanta con el fin de imponer la sanción se hace dentro de los dos años anotados, sin tener en cuenta que la liquidación oficial de revisión se encuentre en discusión.

Con base en la sentencia C-075 de 2004 de la Corte Constitucional, concluyó que es procedente imponer la sanción consistente en el reintegro del valor devuelto o compensado indebidamente, más el pago de intereses moratorios, incrementados en un 50%, con el fin de proteger el patrimonio del Estado y sancionar a quienes se beneficiaron de una devolución de saldos a favor improcedentes.

Aseveró que no se violó el principio del *non bis in ídem*, pues uno es el procedimiento para imponer la sanción y otro el previsto para revisar el impuesto que culmina con la liquidación oficial de revisión.

5.3. LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca anuló parcialmente los actos demandados.

La litis la concretó en dos problemas jurídicos. El primero, referido a la facultad de la DIAN para imponer la sanción por devolución improcedente en

tanto se decida en la jurisdicción de lo contencioso administrativo la demanda de nulidad de la liquidación oficial de revisión que modificó o desconoció el saldo a favor liquidado en el denuncia privado y pedido en devolución. El segundo, referido a la forma en que debe liquidarse la sanción por devolución improcedente.

Sobre el primer punto, el a quo precisó que la DIAN sí tiene facultad para imponer la sanción. En concreto, aclaró que el proceso de determinación oficial del impuesto es diferente del proceso sancionatorio, pues en el primero se establece y liquida el impuesto a cargo del contribuyente y en el segundo se verifica si al haberse modificado el denuncia privado, mediante liquidación oficial de revisión, se configura una devolución, compensación o imputación improcedente, que da lugar a la imposición de la sanción del artículo 670 del Estatuto Tributario. Reiteró sentencias del propio tribunal para fundamentar este argumento.

Sobre la forma en que se debe liquidar la sanción, el Tribunal consideró que se debe partir de la diferencia de los saldos a favor liquidados en el denuncia privado y en la liquidación oficial, puesto que la sanción por devolución improcedente pretende que se devuelva lo el saldo a favor indebidamente reitegrado.

Precisó que no se viola el principio del *non bis in ídem* puesto que los hechos que tipifican la infracción por inexactitud y por devolución improcedente, son distintos.

Consideró que el cobro de la sanción por mora también tiene fundamento legítimo y replicó los argumentos que en su oportunidad expuso la Corte Constitucional en la sentencia C-075 de 2004 en cuanto declaró exequible el artículo 670 del E.T.

En el análisis del caso concreto, cotejó el pliego de cargos propuesto inicialmente por la DIAN con el pliego de cargos aclarado y advirtió que la Administración limitó el monto a reintegrar en el mayor impuesto a pagar y que luego lo incrementó con la sanción por inexactitud. Precisó que de la base para liquidar la sanción por devolución improcedente debía excluirse la sanción por inexactitud pues esta sanción se impuso, apenas, en la liquidación oficial de revisión, y que, por eso, no le fue devuelta al contribuyente. Que si se liquida la sanción por devolución improcedente sobre la sanción por inexactitud, ahí sí se estaría violando el principio del non bis in ídem. En consecuencia, decidió que sólo se debió ordenar el reintegro de \$157.236.000

Salvamento de voto

El señor magistrado Fabio Castiblanco salvó el voto porque consideró que había que esperar a que saliera la sentencia que debía proferir el Consejo de Estado en segunda instancia en el contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho promovida por la misma Crown contra la liquidación oficial del impuesto a las ventas por el segundo bimestre del año 2006.

5.4. EL RECURSO DE APELACIÓN

5.4.1. Recurso de apelación de la demandante

El apoderado de la sociedad actora insistió en que se violó el principio **“Non Bis In Ídem”**.

Explicó que el artículo 29 de la Carta Política, que se aplica a las actuaciones administrativas, hace referencia al principio non bis in ídem, expresión latina que significa “no dos veces sobre lo mismo”. Significa que no le es dable al fallador resolver una pretensión ya resuelta mediante una decisión judicial contra la cual no cabe recurso alguno, ni tampoco sancionar a una misma persona, por el mismo hecho, dos o más veces. Por lo que reiteró que un mismo hecho no debe generar más de una sanción y no debe resolverse dos veces el mismo asunto.

También alegó que la sentencia objeto de apelación “convalida la actuación administrativa frente al desconocimiento por parte del ente sancionador del “non bis in ídem”, el cual se configura como uno de los principios fundamentales del debido proceso; dado que pretende sancionar a la misma persona por el mismo hecho dos veces, una al imponerle una sanción por inexactitud y otra, al imponerle una sanción por improcedencia en las devoluciones. Lo anterior significa que, en realidad, se estaría sancionando a la sociedad CROWN COLOMBIANA S.A., de distintas formas por un mismo hecho, saber:

- (iv) La imposición de una sanción por inexactitud en el proceso de determinación oficial del impuesto.
- (v) El cobro de intereses moratorios, intereses que evidentemente tienen un carácter sancionatorio al encontrarse ubicados dentro del capítulo de sanciones.
- (vi) La imposición de la sanción por devolución improcedente que incrementa nuevamente los intereses en un 50% sobre el saldo que debe devolver el contribuyente al Estado.

Dijo que lo importante era observar que el descuento que incluyó en su denuncia de ventas repercutió en la obtención del saldo a favor devuelto. Explicó que la declaración de ventas es el instrumento que contiene los derechos o las obligaciones del contribuyente frente a la administración, y que, por eso, no era procedente “independizar su contenido formal de las acciones prácticas que se derivan de su contenido, con el único propósito de crear imaginariamente varios hechos a partir de uno solo y de imponer sanciones independientes para cada una de estas “actuaciones”.

Reiteró que la sanción debe ser una sola, ya sea el cobro de la sanción por mora, la fijación de una sanción por inexactitud o la sanción por devolución improcedente, pero no dos o tres, pues de lo contrario se estarían vulnerando abiertamente las garantías constitucionales que protegen el derecho del contribuyente de no ser castigado por la misma conducta dos veces, tal y como ocurre con la actuación que se demanda y que se solicita sea revocada.

Por lo anterior, insistió en que los actos administrativos demandados son violatorios de la normatividad legal en que debieron apoyarse, por ser el resultado de las actuaciones administrativas, a su juicio, ilegales como son: la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642005000019 del 3 de febrero de 2005 y la Resolución No. 310662005000108 del 19 de diciembre de 2005, que modificaron la declaración del impuesto sobre las ventas del Sexto Bimestre del año 2002.

Insistió en que debe tenerse en cuenta la sentencia que dicte el Consejo de Estado en segunda instancia respecto de esas resolución que también fueron demandadas.

5.4.2. Recurso de apelación de la DIAN

La DIAN alegó que la H. Corte Constitucional, mediante sentencia C-075 del 3 de febrero de 2004, que declaró exequible el artículo 670 E.T., avaló que si la administración tributaria, mediante liquidación oficial, rechazaba o modificaba el saldo a favor objeto de devolución o compensación, ordenara el reintegro de las sumas devueltas o compensadas en exceso más los intereses moratorios que correspondan, aumentados estos últimos en cincuenta por ciento (50%).

Explicó que la DIAN, mediante concepto No.068351 del 23 de septiembre de 2005, precisó las situaciones que pueden presentarse ante la devolución de un saldo a favor y las implicaciones que esto tiene. Transcribió el concepto.

Precisó que, en el caso concreto, la actora solicitó y obtuvo la compensación y devolución de la totalidad del saldo a favor registrado en la declaración de ventas en cuantía de \$1.522.914.000. Que mediante liquidación oficial, se fijó un nuevo saldo a favor de \$1.114.100.000, y que la diferencia entre estos saldos a favor da un monto de \$408.814.000 que el contribuyente debe reintegrar al fisco.

Explicó que, al determinarse un menor saldo a favor en la liquidación oficial, el contribuyente tiene derecho, únicamente, a ese saldo a favor y que, cualquier exceso que haya sido devuelto y/o compensado, se torna improcedente y, por tanto, insistió, debe ser objeto de reintegro.

Por último, alegó que no se violó el principio del non bis in ídem, por cuanto la sanción por mora y la sanción por devolución improcedente se tipifican por la comisión de distintos hechos.

5.5. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **parte actora** insistió en lo dicho en el recurso de apelación.

La **parte demandada** insistió en lo dicho en el recurso de apelación.

5.6. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El **Ministerio Público** no presentó escrito alguno.

6. CONSIDERACIONES DE LA SALA

Le corresponde a la Sala decidir el recurso de apelación interpuesto por las partes contra la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca del 8 de mayo de 2009.

En los términos del recurso de apelación, la Sala decide sobre la nulidad de la Resolución 310642006000049 del 18 de abril de 2006, mediante la que la División de Liquidación de la Administración Especial de los Grandes Contribuyentes de Bogotá impuso a la demandante la sanción por devolución y/o compensación improcedente, y la Resolución 310642006000027 del 26 de diciembre de 2006, expedida por la División Jurídico Tributaria de la Administración Especial de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, que confirmó la resolución anterior.

Para decidir se tienen como relevantes y ciertos los siguientes hechos:

11. El 16 de enero de 2003, la demandante presentó la declaración del impuesto sobre las ventas del sexto (6°) bimestre de 2002, en la que liquidó un saldo a favor de \$1.522.914.000.
12. El 17 de febrero de 2003, la DIAN, mediante la Resolución No 608-153, ordenó la devolución del saldo a favor declarado por la demandante en la declaración del impuesto sobre las ventas del sexto (6°) bimestre del año 2002.
13. El 3 de febrero de 2005, previa formulación del requerimiento especial y de su respuesta, la DIAN formuló la **Liquidación Oficial de Revisión No. 310642005000019** en la que: (i) estableció una mayor diferencia y un saldo a pagar de \$2.673.754.000, (iii) impuso una sanción por inexactitud de \$251.578.000, y (iv) disminuyó el saldo a favor a \$1.114.100.000.
14. El 19 de diciembre de 2005, en virtud del recurso de reconsideración interpuesto contra la mentada liquidación oficial, mediante **Resolución No. 310662005000108**, la DIAN decidió confirmarla.
15. El 21 de noviembre de 2005, la División de Fiscalización Tributaria de la Administración Especial de los Grandes Contribuyente de Bogotá formuló el Pliego de Cargos No. 310632005000063 mediante el que propuso a la demandante reintegrar \$157.236.000, más el pago de los intereses moratorios correspondientes, incrementados en un 50%, liquidados sobre el valor a reintegrar¹⁵.
16. El 21 de noviembre de 2005, la representante legal de la sociedad demandante presentó respuesta al Pliego de Cargos, ante lo cual la División de Fiscalización Tributaria profirió Auto Aclaratorio de 26 de

¹⁵ Folios 67 al 71 del cuaderno de antecedentes.

- febrero de 2006, en el cual se indicó que la sanción equivale a la suma de \$ 408.814.000 y no a la suma \$157.236.000.
17. El 18 de abril de 2006, la División de Liquidación de la Administración Especial de los Grandes Contribuyentes de Bogotá profirió la Resolución No. 310642006000049, en los términos propuestos en el auto aclaratorio del pliego de cargos.
18. La demandante interpuso recurso de reconsideración contra la resolución antes referida, y el 26 de diciembre de 2006, mediante la Resolución No. 310662006000027, la División Jurídica Tributaria de la Administración Especial de los Grandes Contribuyentes de Bogotá confirmó el acto recurrido.
19. El 30 de enero de 2008, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca¹⁶ negó la nulidad de la **Liquidación Oficial de Revisión No. 310642005000019** y de la Resolución **310662005000108**, ambas de 2005.
20. El 13 de noviembre de 2014, esta Sala, en segunda instancia, decidió revocar la sentencia del 30 de enero de 2008 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Y, en su lugar, dispuso anular parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión 310642005000019 del 3 de febrero de 2005 y de la Resolución 310662005000108 de 19 de diciembre de 2005. A título de restablecimiento del derecho, propuso la siguiente liquidación del impuesto sobre las ventas por el sexto bimestre del año 2002:

¹⁶ Se transcribe la parte resolutive:

“PRIMERO. DENIÉGANSE LAS SUPPLICAS DE LA DEMANDA.

SEGUNDO: No se condena en costas como lo prevé el artículo 171 del Código Contencioso Administrativo por cuanto la conducta de las partes no lo amerita, de conformidad con el numeral 8º del artículo 392 del Código de Procedimiento Civil.

TERCERO. En firme esta providencia, archívese el expediente previa devolución de los antecedentes administrativos a la oficina de origen y del sobrante o excedente de gastos del proceso. Déjense las constancias del caso.



Conceptos	Liquidación Privada \$	Liquidación DIAN \$	Liquidación Consejo de Estado \$
INGRESOS BRUTOS POR EXPORTACIONES	0	0	0
INGRESOS BRUTOS POR OPERACIONES EXENTAS (TERRITORIO NACIONAL)	0	0	0
INGRESOS BRUTOS POR VENTAS A COMERCIALIZADORAS INTERNA	308.447.000	308.447.000	308.447.000
INGRESOS BRUTOS POR OPERACIONES EXCLUIDAS Y NO GRAVADAS	1.349.265.000	1.330.020.000	1.330.020.000
INGRESOS BRUTOS POR OPERACIONES GRAVADAS	33.702.402.000	34.685.127.000	33.721.647.000
MENOS: DEVOLUCIONES VENTAS ANULADAS, RESCINDIDAS, RESUELTAS	0	0	0
TOTAL INGRESOS NETOS RECIBIDOS DURANTE EL PERIODO	35.360.114.000	36.323.594.000	35.360.114.000
IMPORTACIONES GRAVADAS	17.501.246.000	17.501.246.001	17.501.246.002
IMPORTACIONES GRAVADAS CON IVA IMPLÍCITO	0	0	0
IMPORTACIONES NO GRAVADAS	0	0	0
COMPRAS Y SERVICIOS GRAVADOS	477.381.000	477.381.001	477.381.002
COMPRAS NO GRAVADAS	2.128.255.000	2.128.255.001	2.128.255.002
MENOS: DEVOLUCIONES, COMPRAS ANULADAS, RESCINDIDAS, RESUELTAS	0	0	0
TOTAL: COMPRAS NETAS REALIZADAS DURANTE EL PERIODO	20.106.882.000	20.106.882.003	20.106.882.006
TOTAL IMP. A CARGO / IMPUESTO GENERADO POR OPERACIONES GRAVADAS	5.392.384.000	5.549.620.000	5.395.464.000
IMPUESTO DESCONTABLE POR OPERACIONES DE IMPORTACIÓN	2.800.199.000	2.800.199.000	2.800.199.000
IMPUESTO DESCONTABLE POR OPERACIONES GRAVADAS	31.841.000	31.841.000	31.841.000
IMPUESTOS DESCONTABLES POR SERVICIOS	43.826.000	43.826.000	43.826.000
TOTAL IMPUESTOS DESCONTABLES	2.875.866.000	2.875.866.000	2.875.866.000
SALDO A PAGAR DEL PERIODO FISCAL	2.516.518.000	2.673.754.000	2.519.598.000
SALDO A FAVOR DEL PERIODO FISCAL	0	0	0
MENOS SALDO A FAVOR SIN SOLICITUD DEVO COMP/SALDO FAVOR PERIODO FISCAL ANTERIOR	0	0	0
RETENCIONES POR IVA QUE LE PRACTICARON	4.039.432.000	4.039.432.000	4.039.432.000
MAS SANCIONES	0	251.578.000	4.928.000
TOTAL SALDO A PAGAR	0	0	0
O TOTAL SALDO A FAVOR	1.522.914.000	1.114.100.000	1.514.906.000

SANCION DE INEXACTITUD:	
Impuesto a cargo presente declaración	2.519.598.000,00
Menos: Impuesto a cargo liquidación privada	2.516.518.000,00
MAYOR IMPUESTO PRESENTE LIQUIDACION	3.080.000,00
Por tarifa de sanción de inexactitud	1,60
TOTAL	4.928.000,00

Hechas las anteriores precisiones, la Sala parte de reiterar que la DIAN está facultada para iniciar el proceso administrativo sancionatorio por devolución y/o compensación improcedente de saldos a favor de que trata el artículo 670 del Estatuto Tributario, aun cuando esté en discusión la liquidación oficial de revisión, como ocurrió en el presente asunto¹⁷.

De otra parte, el artículo 670 del Estatuto Tributario obliga al contribuyente a reintegrar las sumas indebidamente devueltas y/o compensadas, y a pagar los intereses moratorios correspondientes incrementados en un 50%.

La Sala ha precisado que el monto a reintegrar y la base para la liquidación de los intereses de mora son factores que no pueden equipararse¹⁸. El monto a reintegrar corresponde al monto que se devolvió o compensó de manera improcedente, pero los intereses de mora se liquidan sobre el mayor impuesto determinado. En otras palabras, corresponde al monto que se devolvió o compensó de manera improcedente menos la sanción por inexactitud.

¹⁷ CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. Auto del 27 de enero de 2011. Consejera ponente MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA. Radicación número: 25000 23 270002007 00081-01. Número interno: 18262. Actor: FORD MOTOR DE COLOMBIA – SUCURSAL. Demandado: U.A.E. DIAN.

¹⁸ CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. Consejera ponente MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA. Bogotá D.C., 28 de febrero de 2013. Radicación: 25000 23 27 000 2009 00241 01. Número interno: 18606. Actor: CERREJÓN ZONA NORTE - CZN S.A. Demandado: U.A.E.-DIAN

Lo anterior por cuanto, el artículo 634 del mismo estatuto¹⁹ establece que los intereses de mora se causan por el no pago oportuno de impuestos, anticipos y retenciones. Por lo tanto, es improcedente que los intereses de mora se liquiden sobre las sanciones²⁰.

Por eso, la Sala ha dicho que, en estricto sentido, la sanción por devolución improcedente corresponde al incremento del 50% de los intereses moratorios correspondientes que se liquiden sobre el mayor impuesto a pagar²¹.

En el caso en examen, y conforme con lo dicho anteriormente, la demandante debe reintegrar la suma de **\$8.008.000**, que corresponde a la diferencia entre el saldo a favor declarado en el denuncia privado (\$1.552.914.000) y el saldo a favor determinado en la sentencia del 13 de noviembre de 2014 (\$1.514.906.000).

¹⁹ **ARTÍCULO 634** (Antes de la derogatoria parcial realizada con la Ley 1066 de 2006). Intereses moratorios en el pago de las obligaciones tributarias. Los contribuyentes o responsables de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, incluidos los agentes de retención, que no cancelen oportunamente los impuestos, anticipos y retenciones a su cargo, deberán liquidar y pagar intereses moratorios, por cada día calendario de retardo en el pago.

Para tal efecto, la totalidad de los intereses de mora se liquidarán con base en la tasa de interés vigente en el momento del respectivo pago, calculada de conformidad con lo previsto en el artículo siguiente. Esta tasa se aplicará por cada mes o fracción de mes calendario de retardo.

Los mayores valores de impuestos, anticipos o retenciones, determinados por la administración de impuestos en las liquidaciones oficiales, causarán intereses de mora, a partir del vencimiento del término en que debieron haberse cancelado por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, de acuerdo con los plazos del respectivo año o período gravable al que se refiera la liquidación oficial".

²⁰ CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. Consejero ponente HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Bogotá, D.C., 10 de febrero de 2011. Radicación: 25000-23-27-000-2005-00073-01, Número interno: 17909. Actor: INDUSTRIAS POWER ELECTRIC S.A. EN LIQUIDACIÓN Demandado: U.A.E. DIAN.

²¹ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Consejera ponente (E): MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA. Bogotá, D.C., 15 de abril de 2010. Radicación: 25000-23-27-000-2002-91637-01. Número interno: 16445. Actor: U.A.E. DIAN. Demandado: FIDUCIARIA COLPATRIA S.A.: "Por eso, la norma establece que 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%). **Este incremento es lo que constituye realmente la sanción por devolución improcedente**, que se impone previo traslado del pliego de cargos por el término de un mes para responder." (resaltados fuera de texto)

Pero los intereses moratorios se deben liquidar sobre el mayor saldo a pagar, o sobre la diferencia de los saldos a favor, sin incluir la sanción por inexactitud.

Habida cuenta de que en el presente caso se generó un mayor saldo a pagar, los intereses de mora se deben liquidar sobre **\$3.080.000**, cifra que resulta de la diferencia entre el saldo a pagar del período fiscal, antes de sanciones, en el denuncia privado (\$2.516.518.000) y el saldo a pagar del período fiscal liquidado por esta Sala, antes de sanciones, en la sentencia del 5 de junio de 2014 (\$2.519.598.000).

Adicionalmente, los intereses que resulten se incrementarán en un 50%.

Por lo expuesto, la Sala revocará la sentencia apelada y, en su lugar, declarará la nulidad parcial de los actos administrativos demandados.

A título de restablecimiento del derecho, se declarará que la sociedad actora debe:

- iv) reintegrar **\$8.008.000**, que corresponde a la diferencia entre el saldo a favor declarado en el denuncia privado del impuesto de ventas del sexto (6°) bimestre del año 2002 y el saldo a favor liquidado en la sentencia del 13 de noviembre de 2014;

- v) pagar los intereses moratorios que correspondan, liquidados sobre **\$3.080.000**, valor que resulta de la diferencia entre el saldo a pagar determinado, antes de sanciones, en el denuncia privado de renta del sexto (6°) bimestre del año 2002, y el saldo a pagar liquidado, antes de sanciones, en la sentencia del 13 de noviembre de 2014 y,
- vi) pagar un incremento del 50% de los intereses moratorios liquidados.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta²², administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

F A L L A

PRIMERO: REVÓCASE la sentencia apelada. En su lugar:

SEGUNDO. DECLÁRASE la nulidad parcial de la Resolución 310642006000049 del 18 de abril de 2006, proferida por la División de Liquidación de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, y de la Resolución 310662006000027 del 26 de diciembre de 2006, proferida por la División Jurídica Tributaria de la misma Administración.

TERCERO. A título de restablecimiento del derecho, **DECLARÁSE** que la sociedad CROWN COLOMBIANA S.A. está obligada a:

²² Mediante auto del 16 de agosto de 2012, la Sala declaró fundado el impedimento formulado por la señora Magistrada Carmen Teresa Ortiz de Rodriguez

- iv. Reintegrar **\$8.008.000**, que corresponde a la diferencia entre el saldo a favor declarado en el denuncia privado de renta del sexto (6°) bimestre del año 2002 y el saldo a favor liquidado en la sentencia del 14 de noviembre de 2014 proferida por esta Sala;
- v. Pagar los intereses moratorios que correspondan, liquidados sobre **\$3.080.000**, valor que resulta de la diferencia entre el saldo a pagar del período fiscal del denuncia privado, antes de sanciones, y el saldo a pagar del período fiscal liquidado, antes de sanciones, en la sentencia del 13 de noviembre de 2014 y,
- vi. Pagar un incremento del 50% de los intereses moratorios liquidados.

CUARTO: RECONÓCESE personería a la abogada Ana Isabel Camargo Ángel, como apoderada de la U.A.E. DIAN, en los términos del poder que le fue otorgado.

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

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

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Presidente de la Sala

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA