

CONTENIDO

➤ **Sanción por Improcedencia de las Devoluciones o Compensaciones Consejo de Estado: Sentencia 17386 de 2010-02-12**

Hacemos su trabajo mas fácil consúltenos
PBX. 2035262—2035259

Más Indicadores www.portafolio.com.co

INDICADORES	
T.R.M.	1.896,15
U.V.R	187,7453
Café (Us cent - Libra)	203,76
DTF (E.A.)	3.89%
Usura (Max.) – interés de mora	24.21%
Salario Mínimo Legal 2010	\$515.000
Auxilio de Transporte 2010	\$61.500
Sanción Mínima Año 2010	\$246.000
Sanción Mínima Industria y Comercio	\$137.000
Sanción Mínima retención Industria y Comercio	\$246.000



Boletín Patrocinado por



Recomendamos el mejor software contable administrativo del mercado

ACCOUNTER LTDA
El poder es la información
www.acontable.com
Bogota D.C. Colombia
2035262
2035259

Todos Los derechos reservados 2010.

Editado y elaborado
ACCOUNTER LTDA



Sanción por Improcedencia de las Devoluciones o Compensaciones.

Consejo de Estado: Sentencia 17386 de 2010-02-12

FALLO

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la Sentencia de fecha 24 de julio de 2008 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta Subsección "B", que negó las pretensiones de la demanda en el juicio de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos administrativos que impusieron sanción por imputación improcedente a la sociedad DOW QUÍMICA DE COLOMBIA S.A., correspondiente al impuesto sobre las ventas bimestre 6° de 2002.

ANTECEDENTES

1 – La sociedad actora presentó el 13 de enero de 2003 en forma electrónica bajo el N° 9000001055051 la declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al 6° bimestre de 2002, en la que registró un saldo a favor de \$478.990.000, que imputó en su declaración de ventas del 1° bimestre de 2003.

2 – El 24 de marzo de 2004 la Administración de Impuestos de los Grandes Contribuyentes profirió requerimiento especial y, previo conocimiento de su respuesta, el 16 de diciembre de 2004 produjo la liquidación de revisión N° 310642004000219 que modificó el antedicho saldo para, en su lugar, fijar un valor a pagar de \$6.074.260.000, actuación que fue recurrida y sobre la que recayó la Resolución N° 310662005000040 del 13 de julio de 2005, que confirmó el acto impugnado.

3- La División de Fiscalización Tributaria de la misma Administración notificó el 16 de enero de 2006 el pliego de cargos N° 31063200500087 en el que propone aplicar sanción por imputación improcedente del saldo a favor por el impuesto sobre las ventas del sexto bimestre de 2002 al primero del 2003, del que se deriva el 10 de mayo de 2006 la Resolución sanción N° 310642006000066, consistente en el reintegro de la suma aplicada (\$478.990.000) más el pago de los intereses moratorios correspondientes.

4- La providencia citada en el numeral anterior fue recurrida y decidida por Resolución N° 310662007000002 del 2 de enero de 2007 en la que se confirma la sanción impuesta, con lo cual queda debidamente agotada la vía gubernativa.

DEMANDA

La sociedad actora solicitó la nulidad de las actuaciones administrativas y el consecuente levantamiento de la sanción impuesta.

Citó como normas violadas el artículo 670 del Estatuto Tributario modificado por el artículo 131 de la ley 223 de 1995 y el 243 de la Constitución Política. El concepto de violación lo sintetiza así:



El artículo 670 E.T. sanciona el hecho de que se obtenga la devolución o la compensación del saldo a favor determinado en la declaración tributaria y en su parágrafo segundo ordena que la resolución de sancionar no se ejecute hasta cuando exista un pronunciamiento definitivo dentro del proceso iniciado contra la liquidación oficial de revisión de la que se derivó la sanción.

Por tanto, en cumplimiento de la sentencia definitiva el beneficiado con la devolución o compensación que resulte improcedente debe reintegrar lo que no tenía derecho a recuperar y sobre el monto por devolver debe liquidar intereses moratorios en la misma forma como debe liquidarlos quien haya determinado en la liquidación privada saldo a cargo y no lo haya pagado; además, de acuerdo con el artículo 634 *ibidem*, debe liquidar y pagar por concepto de la sanción, el equivalente a la mitad de los intereses determinados.

Hace referencia a la sentencia de la Corte Constitucional C-075 del 3 de febrero de 2004 que declaró exequible el enunciado artículo 670, y concluye que el título ejecutivo para obtener el reintegro, el pago de los intereses moratorios y la sanción consistente en el 50% de éstos, lo constituye la sentencia del proceso contra la liquidación de revisión, de donde la resolución de sancionar no es ejecutable, por lo que es la misma liquidación de revisión la que debe determinar el monto a devolver y ordenar el pago de los intereses moratorios y de la sanción, conceptos que se deben liquidar al efectuar el reintegro.

Argumenta finalmente que la sanción se genera por solicitar y luego obtener devolución o compensación del saldo, no la causa el hecho de haber imputado el saldo en la declaración del período gravable siguiente.

LA OPOSICIÓN

La apoderada del ente fiscal propuso la excepción de inepta demanda por cuanto considera que ni el escrito inicial ni su corrección presentada el 17 de septiembre de 2007 contienen los requisitos exigidos por el artículo 137 del Código Contencioso Administrativo para su procedencia, por lo que solicita al conductor del proceso que se inhiba de emitir pronunciamiento de fondo.

En lo que hace a la sanción impuesta, aclara en primer lugar que la preceptiva legal en estudio si bien establece la sanción para las devoluciones y compensaciones, también hace referencia expresa a las imputaciones, y contempla para estas últimas la exigencia del reintegro del saldo a favor que no procede incrementado en los intereses moratorios correspondientes; también aclara que en los actos que se impugnan no se exigió el incremento del 50% de los intereses moratorios, ya que solo impetra “su reintegro incrementado en los intereses moratorios correspondientes”, sin más adiciones.

Por último hace referencia al procedimiento aplicado, y enfatiza en que al notificarse el pliego de cargos como lo ordena la ley en el mismo artículo 670, se garantizó el derecho de defensa y contradicción por lo que no se encuentra demostrada violación alguna al debido proceso.



LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal niega las pretensiones de la demanda basado en las siguientes consideraciones:

Analiza inicialmente el *a quo* la excepción de inepta demanda que invoca la demandada, y expone que si bien ni en la demanda ni en su corrección existe una exposición detallada y precisa de los hechos, al examinar el expediente se observa que se identifican cada uno de los actos administrativos que estructuran la actuación ventilada y con cada uno de ellos se configura una situación jurídica que parte de los hechos que la anteceden, lo que unido a los aspectos señalados en las disposiciones violadas y el concepto de la violación, permiten dilucidar las circunstancias lo que permite realizar el estudio de fondo, por lo que no hay razón suficiente para calificar la demanda de inepta.

Respecto de la sanción impuesta, transcribe en su integridad el artículo 670 del Estatuto Tributario, para concluir en primer lugar que si bien es cierto el citado artículo es titulado "*Sanción por Improcedencia de las devoluciones o compensaciones*", el inciso cuarto aclara que también es aplicable cuando los saldos hayan sido imputados, con la diferencia de que para este evento se exige el reintegro incrementado en los intereses moratorios, sin el aumento del 50% de los intereses, que es en lo que difiere de la sanción por compensación o devolución improcedente, parámetro al que la Administración Tributaria se ciñó puntualmente en el caso de Dow Química, por lo que el Tribunal no encuentra ninguna vulneración al principio de legalidad.

EL RECURSO DE APELACION

La parte **demandante** insiste en que la norma solo se refiere a la posibilidad de sancionar por devolución o compensación improcedente pero que no es sancionable la imputación del saldo que no resulte viable, por lo que el fallador de primera instancia incurrió en el protuberante error de equiparar devolución o compensación que sí es sancionable, con imputación del saldo no prevista en este artículo, motivo por el cual vulneró el artículo 29 de la Constitución Política que otorga el derecho a no ser sancionado sino por el hecho tipificado en la ley como sancionable.

ALEGATOS DE CONCLUSION

La **parte demandante** trae a colación nuevamente los argumentos plasmados en el recurso de apelación, y reiteró que la imputación no es conducta sancionable.

La **demandada** se manifiesta de acuerdo con la sentencia apelada y enfatiza en la confusión del actor respecto del análisis que le practica a la norma que sirvió de base para realizar los actos acusados.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

Solicita que se confirme la sentencia de primera instancia con base en los siguientes planteamientos:



Las devoluciones o compensaciones se originan por la ocurrencia de saldos a favor del contribuyente. La imputación de dichos saldos en declaraciones del período siguiente para el mismo impuesto constituyen formas de compensación de las obligaciones tributarias o deudas fiscales de acuerdo con el contenido del artículo 815 del Estatuto Tributario.

Cuando un responsable de IVA es productor de bienes y prestador de servicios exentos, o ha sido objeto de retención en la fuente por IVA puede solicitar la respectiva devolución y por ende la compensación del saldo generado a su favor en las declaraciones tributarias. Por el contrario, si se paga más IVA del que se genera por ser superiores los impuestos descontables, la única posibilidad con que cuenta el responsable es imputarlo al período siguiente como otra forma de compensación discriminada por el literal a) del artículo 815 *ibidem*.

Para el evento en estudio la sociedad hizo uso del sobrante declarado en ventas por el 6° bimestre de 2002 imputándolo a su declaración correspondiente al primer período de 2003, sin embargo, la vigencia que originó el saldo fue objeto de proceso de determinación del impuesto, del que resultó de este un acto administrativo que modificó el saldo consignado en la liquidación privada sustituyéndolo por un valor a pagar, lo que torna en improcedente la imputación.

El actor confunde el proceso de cobro coactivo con el de determinación al argumentar que la ley prohíbe hacer exigible la sanción mediante proceso de cobro hasta cuando exista sentencia adversa y definitiva en el proceso contra la liquidación de revisión (premisa que es verídica al tenor de lo dispuesto por el parágrafo 2° del artículo 670 E.T.), pero esta circunstancia no obsta para llevar adelante el proceso de imposición de la sanción, la cual solo está condicionada a la existencia de una liquidación de revisión debidamente notificada.

Resulta de esta manera viable aplicar la sanción por improcedencia de la compensación efectuada mediante la figura de la imputación del saldo a favor al período siguiente, exigiendo al responsable el reintegro del saldo rechazado, adicionado con los intereses moratorios correspondientes sin que con ello exista vulneración ni contradicción con el artículo 29 de la Constitución Política o con lo resuelto en la sentencia de la Corte Constitucional C-075 de 2003.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a esta Corporación decidir sobre la legalidad de los actos administrativos por medio de los cuales la Administración de Impuestos Nacionales impuso a la sociedad DOW QUÍMICA DE COLOMBIA S.A. sanción por haber imputado en forma improcedente el saldo a favor generado en la declaración del impuesto sobre las ventas del 6° bimestre de 2002 al 1° período de 2003.

En los términos del recurso de apelación instaurado por la parte demandante se debe precisar si se ajustan a derecho los actos administrativos impugnados o en su defecto si debe subsistir la sentencia apelada que negó las pretensiones expuestas en la demanda, según las siguientes consideraciones:



Se tienen como antecedentes que la sociedad DOW QUÍMICA DE COLOMBIA S.A. incluyó en su declaración de IVA correspondiente al 6° bimestre de 2002 un saldo a su favor en cuantía de \$478.990.000 que posteriormente imputó en la declaración por el 1° período del año 2003.

Sobre el período citado inicialmente se adelantó proceso de determinación del tributo, el que culminó con la notificación de la liquidación de revisión que substituyó el citado saldo a favor por un valor a pagar, de donde deviene en improcedente la imputación aludida, circunstancia que origina la imposición de la sanción que en el presente proceso se debate.

El actor insiste en considerar vulnerado el artículo 29 de la Constitución Política que otorga el derecho a no ser sancionado sino por el hecho tipificado en la ley como sancionable, dado que no se pueden equiparar devolución o compensación improcedentes a la imputación no viable, que no está prevista en el artículo 670 E.T. como hecho sancionable.

Contrario a dicho argumento, y si bien el encabezado del artículo 670 del Estatuto Tributario se refiere a: "*Sanción por improcedencia de las devoluciones y compensaciones*", la misma norma en su inciso cuarto se refiere a la figura de la imputación en los siguientes términos:

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

Ahora, la razón evidente para que el inicio del artículo cuyo aparte se transcribe no contenga taxativamente el término "*Imputaciones*" al referirse en general a la improcedencia de la aplicación de saldos a favor, se deriva de que el artículo 815 de la misma compilación fiscal asimila para todos los efectos dicho término a la "*Compensación*", cuando expone bajo el título "**Compensación de las deudas fiscales**" y subtítulo como "**Compensación con saldos a favor**", el siguiente texto:

"Los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias podrán: a) Imputarlos dentro de su liquidación privada del mismo impuesto, correspondiente al siguiente período gravable; b) Solicitar su compensación con deudas por concepto de impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones que figuren a su cargo".

A continuación el párrafo de este mismo artículo señala que tratándose en ambos casos de compensaciones, la diferencia de tratamientos obedece, cuando se refiere al impuesto sobre las ventas, a que la compensación propiamente dicha al igual que la devolución, solo podrá ser solicitada por los responsables productores de bienes y prestadores de servicios exentos, los exportadores y aquellos que hayan sido objeto de retención en la fuente por IVA teniendo los demás declarantes a quienes les resulte saldo a favor que recurrir al método de la imputación por orden legal.



Por otra parte el mismo artículo 670 faculta a la administración tributaria en uno y otro evento para exigir al responsable, previo trámite del procedimiento correspondiente, el reintegro de las sumas indebidamente aplicadas más los intereses moratorios que correspondan, y hace la salvedad lógica de diferenciar en los incisos 2° y 4° la devolución o compensación de la imputación, al adicionar en el primero de ellos a título de sanción, el aumento del 50% de los intereses moratorios liquidados sobre la suma indebidamente utilizada.

El sustento fáctico de la enunciada diferencia es explícito en la sentencia C-075 del 3 de febrero de 2004 mediante la que la Corte Constitucional declaró la exequibilidad del artículo 670 del Estatuto Tributario cuando expone:

*“Como se indicó, ante un saldo a favor el contribuyente puede solicitar su devolución, su compensación con otras deudas tributarias o imputarlo a su declaración del período gravable siguiente. Cuando ocurre esta última situación y la administración en el proceso de determinación del tributo establece que no genera un saldo a favor del contribuyente, **hay lugar a su reintegro y al pago de intereses moratorios.***

*Es decir, el contribuyente debe pagar lo que omitió pagar y reconocer sobre esa suma intereses moratorios pues también aquí una parte del impuesto a cargo no se pagó oportunamente. A diferencia del caso anterior, **en este evento los intereses moratorios no se incrementan a título de sanción en un 50%**, situación comprensible en tanto se trata de un supuesto en el que la administración no tuvo que adelantar actuación preliminar alguna ni entregar sumas de dinero al contribuyente. Simplemente éste dejó de pagar y por ello solo paga intereses moratorios”.*

Acepta el actor que en su declaración de IVA por el bimestre 1° de 2003 imputó un saldo a favor del período 6° de 2002 que fue cuestionado y declarado improcedente mediante un acto oficial y que derivado de esto, es su deber reintegrar tanto la suma indebidamente aplicada como los intereses que sobre ella correspondan por cuanto *“debe reintegrar lo que no tuvo derecho a recuperar”* adicionando los intereses moratorios *“en la misma forma como debe liquidarlos quien haya determinado en la privada saldo a cargo y no lo haya pagado”*.

No obstante reitera que la sentencia de primera instancia vulneró el derecho fundamental del artículo 29 de la Constitución Política al no acceder a declarar la nulidad de los actos acusados imponiendo una sanción no tipificada por cuanto la compañía no obtuvo devolución o compensación, sino que imputó el saldo a su favor.

Como se analizó, no le asiste razón al actor al aseverar que la orden de reintegrar y liquidar intereses en caso de imputación no está contenida en la normativa vigente, de donde mal puede alegar una pretendida vulneración del debido proceso.



Tampoco es de recibo su argumento cuando afirma que se le sancionó en iguales condiciones que cuando se trata de una devolución o compensación, ya que si nos remitimos a la parte resolutive tanto del acto administrativo “Resolución Sanción” como a la que decidió el recurso, podemos observar que en ellos se ordena efectuar “el reintegro en la suma de \$478.990.000 y pagar los intereses moratorios correspondientes (...)” sin que se haga referencia al incremento del 50% sobre el valor de los intereses determinados, en acatamiento tanto del artículo 670 E.T, como de lo contemplado en la sentencia C-075 del 3 de febrero de 2003, de donde la actuación del ente fiscal se ajustó en todo a la preceptiva legal, por lo que es procedente confirmar la sentencia apelada.

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,

FALLA:

CONFÍRMASE la sentencia de fecha 24 de julio de 2008, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección cuarta, Subsección “B”.

RECONÓCESE personería para actuar a nombre de la entidad demandada a la doctora JACQUELINE E. PRADA ASCENCIO en los términos del poder que obra en el informativo.

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

La anterior providencia fue discutida y aprobada en la sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidenta de la Sección.
HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS
WILLIAM GIRALDO GIRALDO