Bogotá D.C., agosto de 2021

Doctora
ANA ELSA AGUDELO ARÉVALO
Juez Cuarenta y Dos (42) Administrativo del Circuito de Bogotá
Sección Cuarta
Bogotá

Referencia:	11001333704220210005600
Demandante:	ASSIST CARD DE COLOMBIA S.A.S.
NIT:	800.239.454
Demandada:	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN
Medio de control:	Nulidad y Restablecimiento del Derecho
Actos demandados:	Resolución Sanción No. 322412019900103 del 3 de octubre de 2019 y Resolución No. 7631 del 7 de octubre de 2020
Concepto:	VENTAS, AÑO GRAVABLE 2015, 2
Cuantía:	$184.514.000
Asunto:	CONTESTACIÓN DE DEMANDA

DIANA PATRICIA OLMOS MONTENEGRO, identificada con la cédula de ciudadanía No. 52.184.134 de Bogotá, abogada titulada y portadora de la Tarjeta Profesional No. 123.430 del Consejo Superior de la Judicatura, actuando en mi calidad de apoderada de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, una vez reconocida la personería para actuar solicitada, presentó contestación a la demanda en los términos establecidos en el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, oponiéndome a sus pretensiones y solicitando la confirmación de la legalidad de los actos administrativos demandados.

I. LA DEMANDA Y SUS PRETENSIONES

Se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos:

- La Resolución Sanción No. 322412019900103 del 3 de octubre de 2019, mediante la cual la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, resolvió imponer una sanción por devolución y/o compensación improcedente en contra de la sociedad por concepto de ventas, período 2, del año gravable 2015.

- La Resolución No. 7631 del 7 de octubre de 2020, por medio de la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, resolvió el recurso de reconsideración interpuesto por la demandante, mediante la cual confirmó la Resolución Sanción.

Que a título de restablecimiento del derecho se declare la procedencia la devolución del saldo a favor determinado por la sociedad con fundamento en la declaración de ventas, período 2, año 2015 y por ende la improcedencia de su registro junto con la sanción por devolución y/o compensación improcedencia y como corolario d elo anterior, decrete que la sociedad se encuentra a paz y salvo y no adeuda la sumas determinadas por la autoridad tributaria en los actos administrativos demandados.

Como petición subsidiaria, se solicita que en caso de qué se declare la nulidad parcial de los actos administrativos, el honorable despacho se sirva determinar la base sancionable de la sanción por devolución improcedente.

II. HECHOS DE LA DEMANDA

En el acápite de HECHOS, el demandante relaciona de manera detallada los hechos que dieron origen a los actos administrativos proferidos por la DIAN, mediante la cual se propuso modificar la declaración de ventas del cuarto (4º) periodo del año 2017, así:

LITERAL A. y B.: No corresponden a hechos susceptibles de demostración, se trata de simples apreciaciones presentadas por fuera del acápite en el que deberían formularse, ya que es una justificación de como hacer parecer la operación legal ante la administración de impuestos.

LITERALES C. y D.: SON CIERTOS**,** conforme a los antecedentes administrativos.

LITERAL E., F., G.: ES CIERTO, pero es de aclarar en este punto que mediante sentencia del Honorable Tribunal Administrativo de Cundinamarca, las pretenciones en los procesos de Nulidad y Restablecimiento del Derecho incoados por NUEVAMENTE ESTE DEMANDANTE, fueron NEGADAS EN SU TOTALIDAD por ser contrarias a la Ley Tributaria. Así las cosas esta demanda carece de total fundamento, su operación es totalmente disfrazada a fin de evadir sus obligaciones con el estado.

LITERAL H: ES PARCIALMENTE CIERTO en lo que respecta a la respuesta dada al Requerimiento Especial, pero frente a las manifestaciones numeradas por el apoderado de la aquí demandante, deben ser analizados y debatidos al interior de las presentes diligencias. La explicación de la demandada es acomodada, carente de la realidad comercial y tributaria, lo cual esta respaldado CON LAS SENTENCIAS DE LOS MISMOS PROCESOS CON LOS CUALES SE DEMOSTRÓ QUE LA OPERACIÓN EFECTIVAMENTE TERMINABA SIENDO REALIZADA EN COLOMBIA Y QUE CUMPLIA CON LOS REQUISITOS PARA AUTORIZAR LA DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO. En cuanto al material probatorio ES FALSO el demandante se limita a presentar un contrato el cual demuestra que su operación culminaba en Colombia y que efectivamente se encontraba obligada a tributar y no a solicitar devolución.

LITERAL I: ES CIERTO**,** conforme a los antecedentes administrativos, el desconocimiento de las glosas se encuentra debidamente fundamentado de acuerdo a las pruebas aportadas por el demandante, los cruces de información y el estudio de los contratos suministrados que cuentan una realidad comercial muy diferente, razón por la cual la entidad desconoce sus operaciones de manera justificada.

LITERAL J. : ES PARCIALMENTE CIERTO, ES CIERTO que la demandante haya presentado el recurso así lo hizo PERO NO ES CIERTO que haya demostrado jurídica, fáctica y probatoriamente la improcedencia e ilegalidad de la Liquidación Oficial ya que efectivamente quedo en firme la actuación de la administración.

LITERAL K., L., M., N., O.: ES CIERTO: Del análisis y estudio del material probatorio se encontró la ilegalidad de la actuación por parte de la demandante razón por la cual se confirma la actuación de la administración. Todas las actuaciones pueden ser confirmadas en la respectiva actuación administrativa y en el material probatorio que obra en los antecedes administrativos.

LITERAL P., Q. y R: ES CIERTO: Puede ser confirmado en la página de la rama judicial.

LITERAL S.: ES CIERTO: Puede ser confirmado en la página de la rama judicial.

III. SOLICITUD DE SUSPENSIÓN POR PREJUDICIALIDAD

Sostiene que procede la aplicación del artículo 161, 162 y 163 del Código General del Proceso, lo cual sustenta con la transcripción de normas y jurisprudencia.

IV. FUNDAMENTOS DE DERECHO

En ejercicio del derecho de derensa y contradicción que le asiste a la demandante, esta presenta el desarrollo jurídico, fáctico y probatorio de lso fundamentos de derecho que acreditan la nulidad absoluta en que ocurrió la demandada con ocasión a la expedición de los actos administartivos demandados.

A. LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS DEMANDADOS INCURRIERON EN NULIDAD ABSOLUTA AL HABER SIDO EXPEDIDOS CON FUNDAMENTO EN UNA DIÁFANA VULNERACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 29 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA Y 670 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO, TODA VEZ QUE DETERMINARON LA IMPOSICIÓN DE LA SANCIÓN POR DEVOLUCIÓN Y/O COMPENSACIÓN IMPROCEDENTE SOBRE UNA BASE QUE INCLUÍA EL VALOR DE OTRA SANCIÓN, ESTO ES, LIQUIDANDO UNA SANCIÓN SOBRE LA BASE DE OTRA SANCIÓN.

El demandante considera que la autoridad tributaria impuso la sanción a la sociedad por la presunta improcedencia de la devolución del saldo a favor originado en la declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al segundo bimestre del año 2015, equivalente al 20% sobre el total del saldo a favor rechazado, esto es sobre una cifra que incluye tanto el valor correspondiente al mayor impuesto a cargo determinado oficialmente, cómo la sanción por inexactitud líquida.

Sostiene que no es jurídicamente procedente liquidar una sanción sobre otra sanción y, por ende, la determinación realizada por la autoridad tributaria en la resolución sanción demandada es inadecuada, puesto que la administración sustentó su determinación, liquidando el 20% sobre el total del saldo a favor.

Insiste en que al evaluar los presupuestos jurídicos y fácticos acaecidos en el presente caso, se tiene que la autoridad tributaria tomó como base sancionable la totalidad del saldo a favor rechazado por la administración en el proceso de determinación oficial, el cual había integrado la suma solicitada en devolución, sin considerar que dicho rubro había sido integrado por una sanción por inexactitud, con lo cual dicho valor no podía fungir nuevamente como base para la imposición de una nueva sanción, puesto que yo acarrearía una transgresión directa del principio constitucional del *non bis ídem*.

B. LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS DEMANDADOS SE ENCUENTRAN VICIADOS DE NULIDAD ABSOLUTA AL HABERSE FUNDAMENTADO EN UNA FALSA MOTIVACIÓN, TODA VEZ QUE LA AUTORIDAD TRIBUTARIA IMPUSO UNA SANCIÓN POR DEVOLUCIÓN O COMPENSACIÓN IMPROCEDENTE DESCONOCIENDO FLAGRANTEMENTE QUE LA DETERMINACIÓN DEL SALDO A FAVOR DERIVADO DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS DEL SEGUNDO BIMESTRE DEL AÑO 2015 SE REALIZÓ ACORDE A LA LEY.

Manifiesta el actor, que el artículo 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo establecido en forma expresa como causal de nulidad absoluta, autónoma e independiente de los actos administrativos proferidas por las autoridades tributarias, entre otros, el hecho que estos hubieran sido expedidos mediante una falsa motivación.

Plantea que se genera dicha causal de nulidad absoluta en una posición de análisis pasiva, en los casos en que la autoridad tributaria pretermite u omite otorgar el alcance jurídico de los hechos efectivamente probados, los cuales, de haber sido debidamente valorados, hubieren generado una decisión imbuida de realidad derecho, diferente a la caducidad en el respectivo acto administrativo objeto de análisis.

En el presente caso, se observa que la administración impuso en contra de la sociedad, la sanción por devolución y/o compensación improcedente consagrada en el artículo 670 del Estatuto Tributario, al considerar que en el presente caso se habían materializado los presupuestos fácticos y jurídicos que generan dicha sanción.

Señala al demandante que con fundamento en los antecedentes jurídicos y fácticos, se tiene que la sanción que impuso la administración, no es aplicable al presente caso, dado que el saldo a favor determinado en la declaración del impuesto sobre las ventas del segundo bimestre del año gravable 2015, se encuentra bien liquidada y ajustada la normativa vigente.

C. LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS DEMANDADOS INCURRIERON EN UN VICIO DE NULIDAD DERIVADA DE LA VIOLACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 338 Y 363 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA, AL HABER APLICADO RETROACTIVAMENTE LA LEY 1819 DE 2016, EN LO RELACIONADO CON EL PRINCIPIO DE CIVILIDAD QUE SIRVIÓ DE FUNDAMENTO PARA LA IMPOSICIÓN DE LA SANCIÓN POR DEVOLUCIÓN Y/O COMPENSACIÓN IMPROCEDENTE.

Expone el demandante que de conformidad con el contenido incorporado en los actos administrativos demandados, se tiene que la administración afirmó de manera errada, que

en el presente caso la conducta sancionable se originó en el momento en que fue proferida la Liquidación Oficial de Revisión, a partir de lo cual concluyó que la norma vigente para determinar la clesividad sobre la cual se sustentaba la imposición de la sanción, correspondía al parágrafo 1º del artículo 640 del Estatuto Tributario, modificado mediante la Ley 1819 de 2016.

Plantea que en los actos administrativos cuya nulidad se insta a su Despacho declarar, la autoridad tributaria equiparó uno de los requisitos para la procedencia de la imposición de la sanción, concretamente la expedición de un acto administrativo mediante el cual se determina la improcedencia de una devolución y/o compensación, con la conducta sancionable en sí misma.

Así las cosas los actos administrativos se encuentran fundamentados en una aplicación retroactiva de la Ley 1819 de 2016, en relación con el principio de lesividad, lo cual se encuentra constitucionalmente prohibido, y adicionalmente en el presente caso no se concretizó una lesividad en la conducta desplegada por la sociedad, toda vez que el saldo a favor fue determinado y devuelto conforme las normas tributarias aplicables.

D. LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS DEMANDADOS INCURRIERON EN UNA NULIDAD ABSOLUTA, TODA VEZ QUE SE SUSTENTARON EN UNA INTERPRETACIÓN ERRADA DEL ARTÍCULO 670 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO, AL NO HABER VERIFICADO LA OCURRENCIA DEL HECHO SANCIONABLE Y AL HABER FUNDAMENTADO LA IMPOSICIÓN DE LA SANCIÓN POR DEVOLUCIÓN Y/O COMPENSACIÓN IMPROCEDENTE EN CRITERIOS OBJETIVOS.

El actor especifíca que la Liquidación Oficial de Revisión mediante la cual la DIAN rechazó el saldo a favor, fue objeto de discusión en la etapa administrativa de determinación oficial, así como también fue objeto de control jurisdiccional a través del medio de control de Nulidad y Restablecimiento del Derecho, a partir de los cuales se ha demostrado que la sociedad obró conforme a derecho y que no afectó con su actuación el recaudo nacional a partir de un hecho o actuar imbuido por la culpa.

Así las cosas, al no cobrar prueba de una conducta dolosa o influida por la culpa, la DIAN carece de sustento jurídico en lo absoluto para presumir en forma automática la ocurrencia del hecho sancionable que trata el artículo 670 del Estatuto Tributario, pues sólo hasta que se encuentre en firme y debidamente ejecutoriada la decisión incorporada en la Liquidación Oficial de Revisión, conforme con el artículo 829 del Estatuto Tributario y se determine y pruebe que la sociedad incurrió en dolo o culpa, ajenas a una interpretación concienzuda de la norma aplicable, se acreditaría y corroboraría la indebida devolución del saldo a favor a la sociedad.

Considera el demandante, que se encuentra acreditada en el presente caso la improcedencia de la sanción por devolución y/o compensación impuesta por la DIAN, por lo que solicita se declare la nulidad absoluta de los actos administrativos, toda vez que la mencionada sanción se impuso exclusivamente con base en criterios objetivos.

IV. OPOSICIÓN DE LA DIAN A LA PROSPERIDAD DEL ARGUMENTO DEL DEMANDANTE Y LA CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

FUNDAMENTOS DE LA OPOSICIÓN A LA SOLICITUD DE SUSPENSIÓN

Teniendo en cuenta que no existe la erróneamente citada prejudicialidad, ya que este proceso no depende de otro, en el entendido de que la Resolución Sanción que de demanda, surge de un porceso independinte al que sugiere el demandante, esto es a la Liquidación Oficial de Revisión, producto del proceso de determinación adelantado por la administración, frente a la declaración de Ventas, año 2015, período 2.

Así las cosas, una es la sanción impuesta por la devolución improcedente realizada al contribuyente hoy demandante, y otra es la modificación que sufrió la liquidación privada como resultado de las inexavtitudes encontradas en la misma por parte de la administración en el ejercicio de su facultad de fiscalización.

Por lo anterior, resulta imporcedente la solicitud elevada por el actor.

De otro lado y en cumplimiento de lo señalado en el numeral 2° del artículo 175 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, me opongo a la prosperidad de las pretensiones de la demanda, como quiera que los actos administrativos demandados, la liquidación oficial de revisión y el recurso de reconsideración, se profirieron de conformidad con las normas que facultan a la Administración Tributaria a determinar el impuesto e imponer las respectivas sanciones.

La DIAN por conducto de su apoderada especial constituida para tal efecto se permite precisar:

Que el contribuyente hoy demandante, solicitó la devolución del saldo a favor originado en la declaración del impuesto sobre la Ventas, año garavble 2015, período 2, por valor de $153.762.000, la cual fue resuelta por parte de la División de Gestión de Recaudo, mediante Resolución de Devolución y/o Compensación No. 62829000367024 del 14 de octubre de 2015.

Con ocasión de las acciones de la División de Gestión de Liquidación, se profirió la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412018000127 del 12 de abril de 2018, mediante la cual se modificó la declaración del impuesto sobre las ventas, año gravable 2015, período 2, estableciendo ingresos por operaciones gravadas por valor de $3.974.138.000, desconociendo ingresos brutos por exportación de servicios en cuantía de $3.906.896.000, incrementando el impuesto generado a la tarifa general por valor de $635.862.000, obteniendo como resultado un saldo a pagar por impuesto por valor de $471.341.000, sanciones por valor de $625.103.000, arrojando un saldo a pagar por valor de $1.096.444.000.

Conforme lo anterior, se establece que a la sociedad demandante ASSIST CARD DE COLOMBIA S.A.S., se le efectuó una devolución y/o compensación improcedente, razón por la cual se propone aplicar la sanción del reintegro de la suma devuelta en exceso, más los intereses moratorios correspondientes, los cuales serán liquidados desde la fecha en

que se notificó en debida forma el acto adminsitrativo que reconoció el saldo a favor hasta la fecha del pago, proponiendo una sanción equivalente al veinte por ciento (20%) de los valores devueltos y/o ccompensados en exceso, teniendo en cuenta que el saldo fue modificado por la administración mediante la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412018000127 del 12 de abril de 2018, de conformidad con los artículos 635 y 670 del Estatuto Tributario.

Que el objeto de controversia del presente proceso es exclusivamente la legalidad de la Resolución Sanción por Devolución Improcedente, al configurarse el hecho sancionable previsto en el artículo 670 del Estatuto Tributario, numeral 2, inciso 3, ya que las modificaciones de fondo determinadas en la declaración de IVA, año gravable 2015, período 2, agotó su trámite en la actuación administrativa.

Para poder fijar la controversia frente a la que nos encontramos, se establecen como problemas jurídicos los siguientes: i) Si es procedente imponer la sanción por devolución improcedente estando pendiente de decisión del proceso de Nulidad y Restablecimiento del Derecho contra la Liquidación Oficial de Revisión que la originó y la resolución que resolvió el recurso confirmándola en su totalidad; ii) Si la administración actuó de manera ilegal al aplicar el artículo 670 del Estatuto Tributario con la modificación efectuada por la Ley 1819 de 2016; iii) Si en el cálculo de la sanción por devolución improcedente no se excluyó el valor de la sanción por inexactitud liquidada en la Liquidación Oficial de Revisión.

Lo primero que se debe indicar es que el actor en toda su exposición hace una errónea interpretación del artículo 670 del Estatuto Tributario, ya que el mismo lo que establece es que la administración deberá imponer la sanción por improcedencia de las devoluciones y/o compensaciones, dentro de los tres (3) años siguientes a la presentación de la declaración de corrección o a la ***NOTIFICACIÓN*** de la Liquidación Oficial de Revisión, según el caso, sin que en ningún momento se limite su actuación a la ejecutoria de la misma.

Así las cosas, la imposición de la sanción por devolución y/o compensación improcedente obedece a un procedimiento autónomo que busca recuperar los saldos devueltos o compensados indebidamente, cuya procedencia sólo requiere que la Liquidación Oficial de Revisión, que disminuya o rechace el saldo a favor declarado por el contribuyente, haya sido notificada al contribuyente o responsable.

No es cierto que la DIAN al proferir la Resolución Sanción por Devolución Improcedente, violó el debido proceso del contribuyente, puesto que sus actuaciones siempre estuvieron enmarcadas en el cumplimiento de las normas procedimentales y responden al rigor jurídico que impone el cumplimiento de la legislación fiscal, al punto que se enmarca estrictamente en el derecho aplicable, en salvaguarda de las disposiciones que cita la autoridad fiscal.

El Consejo de Estado, en la sentencia del 22 de marzo de 2012, proferida dentro del proceso 63001-23-31-000-2006-00512-01 (17747), siendo la Consejera Ponente la doctora CARMEN TERESA ORTIZ RODRÍGUEZ, ha determinado:

> *"De la norma transcrita (se refiere al artículo 670 del Estatuto Tributario) se establece que la devolución de saldos a favor originados en las declaraciones del impuesto sobre la renta y sobre las ventas tiene carácter provisional, por el*

proceso de determinación que puede iniciarse respecto de dichos saldos y dentro del cual es posible que éstos se modifiquen o rechacen, en esas circunstancias procede el reintegro de las sumas devueltas o compensadas en exceso más los intereses moratorios que correspondan, aumentados en un 50%.

La norma también señala que cuando el recurso de reconsideración contra la resolución sancionatoria se resuelva desfavorablemente o estuviere pendiente de decidirse en la vía gubernativa o en la jurisdiccional el recurso o la demanda contra la liquidación de revisión en la que se discute la improcedencia de la devolución, la Administración Tributaria no podrá iniciar proceso de cobro hasta tanto quede ejecutoriada la resolución que resuelva negativamente la demanda o recurso.

La Sala ha reiterado que los actos sancionatorios, como la resolución por improcedencia en las devoluciones, hacen parte de una actuación oficial diferente a la de determinación del tributo, que se surte con la expedición de la liquidación oficial de revisión; que son dos procedimientos distintos e independientes, aun cuando la orden de reintegro se apoye en el acto de determinación[1]".

Aunque la ejecutoria de la Liquidación Oficial de Revisión no se consagró como requisito para que pueda proferirse la resolución de imposición de la sanción, sí es necesaria su expedición para que el proceso sancionatorio pueda adelantarse.

Lo anterior ha sido precisado por la Sala al expresar que no es necesario esperar que se decida la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho instaurada contra los actos de determinación, para imponer la sanción por devolución y/o compensación improcedente:

"(…)

Finalmente, el parágrafo 2° del mismo artículo 670, establece una sola limitante para que la Administración sancione por devolución improcedente, al ordenar que: "Cuando el recurso contra la sanción por Devolución Improcedente fuere resuelto desfavorablemente, y estuviere pendiente de resolver 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 de Impuestos y Aduanas Nacionales no podrá iniciar proceso de cobro, hasta tanto quede ejecutoriada la resolución que falle negativamente dicha demanda o recurso.

Esta norma determina una situación expresa condicionada a que el recurso contra la sanción por devolución improcedente sea resuelto desfavorablemente, hallándose al mismo tiempo pendiente de resolver el recurso o la demanda contra la liquidación de revisión, en la vía gubernativa o en la contenciosa, hasta que ésta o aquella queden debidamente agotadas, de manera que, no solo es legalmente viable remitir al contribuyente pliego de cargos e imponer la correspondiente sanción sin haber desatado los recursos contra la liquidación

que decide sobre el saldo, sino que también es procedente proferir el fallo contra la misma sanción, estando pendiente de resolver la acción dispuesta para impugnar la aludida liquidación oficial, en la jurisdicción competente, con la única limitante de no poder iniciar el proceso de cobro de las sumas adeudadas como consecuencia de la misma, hasta que se decida definitivamente sobre lo demandado en la jurisdicción (…)"

Debe existir claridad en que los artículos 638 y 670 del Estatuto Tributario, regulan situaciones totalmente diferentes, tanto que el artículo 670 ibídem establece el procedimiento atinente a la sanción por improcedencia de las devoluciones, compensaciones e imputaciones, y contiene situaciones y alcances particulares.

Tan es su carácter específico, que ha merecido una regulación especial por parte del legislador, quien tuvo la intención de fijar términos diferentes para la aplicación de la sanción por devolución y/o compensación improcedente, ya que las características particulares de la sanción implican una regulación especial en cuanto al procedimiento a seguir para su imposición, atendiendo que para la procedencia de su aplicación debe existir previamente un acto de liquidación oficial del tributo.

Tal situación procesal se plasmó en el artículo 670 del Estatuto Tributario, cuando establece que la sanción deberá imponerse dentro del término de tres (3) años contados a partir de la fecha en que se notifique la Liquidación Oficial de Revisión, por lo que se infiere que su término corre términos a partir del momento en que se notifica la mencionada Liquidación Oficial, mientras que para los casos a los que se debe aplicar el artículo 638 del mismo ordenamiento jurídico, cuando la sanción se imponga en resolución independiente, el término empieza a correr en la fecha en que se presentó la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio, del período durante el cual ocurrió la irregularidad sancionable.

Se reitera que la normativa fiscal autoriza a la administración para adelantar el procedimiento de determinación del tributo que finaliza con la expedición de una Liquidación Oficial de Revisión y, a partir de su notificación, en el término perentorio de tres (3) años, la DIAN esta obligada a imponer la sanción por devolución improcedente, sin que sea necesario que sobre el acto de determinación se haya agotado el procedimiento pertinente en la vía administrativa o en la judicial.

De igual manera no puede perderse de vista que las devoluciones y/o compensaciones efectuadas de acuerdo con las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios, y del impuesto sobre las ventas, presentadas por los contribuyente o responsables, no constituyen un reconocimiento definitivo a su favor, pues los valores declarados están sujetos a eventuales modificaciones o rechazos derivados del ejercicio de las facultades de fiscalización de la Administración.

El artículo 850 del Estatuto Tributario, prevé que la administración previa solicitud del contribuyente, debe devolver o compensar los saldos a favor registrados en las declaraciones privadas, sin que para ello sea menester agotar previamente el procedimiento de determinación del tributo, por cuanto existe una presunción de veracidad en las declaraciones presentadas por el contribuyente.

No obstante, si una vez adelantado el procedimiento de fiscalización por parte de la administración y se desvirtúa la veracidad del saldo a favor declarado, el mencionado artículo 670 del Estatuto Tributario, establece la imposición de la sanción por compensación y/o devolución improcedente.

Sin embargo, existe un estrecho vínculo entre el procedimiento sancionatorio y el de determinación del tributo, pues el monto a reintegrar y los consecuentes intereses moratorios incrementados dependen de la determinación que del saldo a favor haga la administración en la vía gubernativa, o la jurisdicción de lo contencioso administrativo mediante sentencia, lo que fue previsto en el parágrafo 2º del artículo 670 del Estatuto Tributario, que supeditó el procedimiento de cobro de la sanción a la ejecutoria de la resolución que falle negativamente el recurso o de la sentencia de la correspondiente demanda.

Por ende, el resultado final de la discusión jurídica sobre el saldo a favor que haya sido compensado o pedido en devolución, ya sea por el agotamiento de la vía gubernativa cuando no se demande en nulidad y restablecimiento del derecho el acto de determinación del tributo o, en vía judicial, cuando se presente dicha demanda y se falle definitivamente, se verá reflejado en el acto sancionatorio, pues el monto de imposición debe informarse en los supuestos definitivos establecidos por la administración o por la jurisdicción, respecto del acto de determinación del tributo.

Es así como el valor total devuelto y/o compensado en exceso, es igual a la diferencia que exista entre el saldo a favor auto liquidado por el contribuyente y el saldo a favor liquidado oficialmente.

Entonces, cuando un contribuyente solicita la devolución y/o compensación del saldo a favor y luego éste se ve disminuido o desaparece en virtud de una liquidación oficial de revisión, lo que se configura en una doble disposición del saldo a favor, primero mediante la devolución y/o compensación y segundo, cuando se utiliza para pagar los mayores impuestos y sanciones a cargo, determinados oficialmente.

Al determinarse un menor saldo a favor en la Liquidación Oficial, lo que implica es que solamente sobre este nuevo valor le asiste derecho al contribuyente para solicitar su devolución y/o compensación; en consecuencia, cualquier exceso que haya sido devuelto y/o compensado, se torna improcedente y por tanto debe ser objeto de reintegro, lo cual explica también que resulte indiferente el origen de su disminución.

Por lo anterior, y en consideración con lo establecido en el artículo 634 del Estatuto Tributario, la conducta sancionada y la base de liquidación son distintas; los intereses moratorios del artículo 634 se causan por la no cancelación oportuna de los impuestos, anticipos y retenciones, mientras que el artículo 670 sanciona la devolución y/o compensación indebida del saldo a favor desvirtuado por la administración tributaria, caso en el cual, la base de liquidación de los intereses, no recae en la sanción por inexactitud como lo entiende el consultante, sino sobre la suma devuelta y/o compensada en exceso.

Bajo estos presupuestos, la Resolución Sanción es la que declara la existencia del valor a reintegrar incrementado en los intereses moratorios y la sanción sobre el valor devuelto al

configurarse el hecho sancionable previsto en la norma anteriormente denunciada, de tal manera que es el título ejecutivo que debe constituirse dentro de los términos perentorios previstos en las normas tributarias.

La administración insiste en que, el presente proceso es autónomo e independiente de los procesos de determinación y cobro coactivo, por lo cual no deben ser estudiados motivos de inconformidad diferentes a la declaración de la existencia del valor a reintegrar, los intereses moratorios correspondientes y el valor de la sanción sobre el valor devuelto en exceso.

De conformidad con lo establecido en el artículo 670 del Estatuto Tributario, el hecho sancionable se verifica en el momento en que se obtiene el saldo a favor declarado por el contribuyente sin que hubiere lugar a ello; es decir, que el hecho sancionable se materializa con la resolución que ordena la devolución del saldo a favor, teniendo en cuenta que la acción rectora para la imposición de la sanción, es que exista una Liquidación Oficial de Revisión por parte de la administración o una corrección por parte del contribuyente.

Se insiste en que el hecho que la norma haga referencia a la fecha en que se notificó en debida forma el acto administrativo que reconoció el saldo a favor, en nada incide en el momento en que se verifica el hecho sancionable. Por lo anterior, está plenamente demostrado que a la sociedad demandante se le entregaron unos recursos públicos en virtud de una solicitud de devolución de un saldo a favor originado en la declaración tributaria, que fue objeto del proceso de determinación, en el cual se estableció un saldo a pagar.

De tal manera, que se presenta el hecho sancionable previsto en el artículo 670 del Estatuto Tributario, que no establece que para su imposición sea necesario analizar aspecto subjetivo alguno. Las normas, jurisprudencia y doctrina, reiteran que el presente proceso sancionatorio establece unos términos perentorios a partir de la notificación de la Liquidación Oficial de revisión, que deben ser acatados por la administración tributaria.

De otro lado, no se advierte que los actos administrativos demandados se encuentran viciados de nulidad, pues lo que está plenamente demostrado tal y como se observa en los antecedentes administrativos, es que la sanción por devolución improcedente se fundamento en los hechos fácticos, jurídicos y probatorios al tenor del artículo 742 del Estatuto Tributario. Por consiguiente, con las pruebas allegadas al expediente, se encuentra acreditado el hecho sancionable previsto en el artículo 670 del Estatuto Tributario, no advirtiendo nulidadades de ningún tipo, más cuando la sanción se fundamento en el texto normativo.

Es importante señalar, que la sanción por improcedencia de la devolución, se liquidó conforme se encuentre establecido en el numeral 2, inciso 3, del artículo 670 del Estatuto Tributario, por lo que no se encuentra viciada de nulidad absoluta y tampoco se advierte violación del principio del *non bis in ídem*, pues la liquidación de esta se realizó conforme lo establecido en el texto normativo. Así las cosas, de los datos reportados en la declaración privada que originó la devolución del saldo a favor y la Liquidación Oficial de Revisión, se determinó que la obligación sustancial resultaba en un saldo a pagar.

Conforme a lo anterior y desvirtuando el decir del demandante, el valor de la sanción prevista en el numeral 2 del artículo 670 del Estatuto Tributario, no incluye en su base valor alguno por concepto de sanción por inexactitud, sino que por el contrario obedece a que, en la Liquidación Oficial de Revisión, se determinó un saldo a pagar por impuesto por valor de $471.341.000, frente al total del saldo a favor por este periodo por valor de $153.762.000, liquidado por la sociedad demandante en su denuncio rentístico privado.

Tal y como se advierte en las pruebas obrantes dentro de los antecedentes administrativos, se observa la correcta aplicación del artículo 670 del Estatuto Tributario, al establecer el monto de la sanción por improcedencia de la devolución, motivo por el cual no se advierte la transgresión del artículo 29 de la Constitución Política, ni del artículo 3º de la ley 1437 de 2011, así como del principio del *non bis in ídem*.

Conforme a las anteriores consideraciones, no hay motivos para acceder a la petición de manera principal y de manera secundaria, ya que no tienen vocación de prosperidad las pretensiones del demandante, en el entendido de que el proceso sancionatorio que nos ocupa es independiente al porceso de determinación, de tal manera que no es posible pronunciarse sobre aspectos que debieron ser debatidos en el proceso de determinación.

COSTAS PROCESALES

Es importante que se de aplicación al concepto de costas del proceso, el cual comprende los gastos necesarios o útiles dentro de una actuación y las expensas del proceso, denominados también gastos ordinarios del proceso. La imposición de las costas y agencias en derecho son subjetivas a cargo de la parte vencida en juicio y no penden de una valoración subjetiva, por lo que en caso de que la parte demandante sea vencida, debe condenarse al pago de las costas y agencias en derecho.

V. ANEXOS

a. Poder debidamente otorgado por la Directora Seccional de Impuestos de Bogotá.
b. Acta de posesión y ubicación No. 066 del 9 de febrero de 2017, de la abogada que asume la defensa de la entidad.
c. Resolución No. 000170 del 09 de enero de 2018, por la cual se designa a la Dra. PATRICIA GONZALEZ VASCO como Directora Seccional.
d. Acta de posesión y ubicación No. 000035 del 10 de enero de 2018, de la Dra. PATRICIA GONZALEZ VASCO.
e. Resolución No. 204 del 23 de octubre de 2014 por la cual se realiza la delegación de la representación judicial y extrajudicial de la entidad.
f. Antecedentes administrativos, que fundamentan la expedición de los actos administrativos sometidos a control jurisdiccional.

VI. PRUEBAS

La DIAN de conformidad a lo establecido en el parágrafo 1° del artículo 175 del CPACA, hace valer con ocasión de la contestación de la demanda en forma oportuna, los antecedentes administrativos que dan cuenta de la expedición de las decisiones sometidas

a control judicial, que se consignan en DOSCIENTOS QUINCE (215) folios, incluyendo la constancia de originalidad del expediente administrativo tributario **IX 2015 2019 290**.

VII. PETICIÓN

Al examen de todos y cada uno de los argumentos del actor frente a la norma fiscal y las pruebas que nutren el expediente administrativo con los antecedentes de la actuación surtida por la DIAN, en forma respetuosa se solicita de su Alta Corporación DESPACHAR EN FORMA NEGATIVA las pretensiones señaladas por el accionante, y en consecuencia se confirme la legalidad de los actos administrativos demandados.

Adicionalmente solicitó que se condene en costas y agencias en derecho a la parte demandante.

VIII. NOTIFICACIONES

Recibiré notificaciones en la Secretaría de su Despacho y/o en las oficinas de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, ubicadas en la Carrera 6 No. 15 – 32, Piso 16 de Bogotá.

Para efectos de la notificación personal contemplada en el artículo 197 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, las notificaciones electrónicas deben surtirse a: notificacionesjudicialesdian@dian.gov.co.

De conformidad con lo señalado en los artículos 175 numeral 7°, 203 y 205 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, la dirección de correo electrónico institucional es: dolmosm@dian.gov.co.

De la Honorable Juez,

DIANA PATRICIA OLMOS MONTENEGRO
C. C. No. 52.184.134 de Bogotá
T. P. No. 123.430 del C. S. de la J.