



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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá, D.C., nueve (9) de septiembre de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 76001-23-33-000-2016-00569-01 (27686)
Demandante: CMIDC S.A
Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN
Temas: Sanción por devolución improcedente

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante¹ contra la sentencia del 23 de marzo de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que en la parte resolutive dispuso²:

«PRIMERO: DECLARAR la nulidad parcial de las Resoluciones No.052412014000093 del 26 de noviembre de 2014 y No. 011827 del 1 de diciembre de 2015, en cuanto a la reducción de la sanción por devolución y/o compensación impuesta a la parte actora en los referidos actos administrativos.

SEGUNDO. En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho se recalcula la sanción por devolución y/o compensación a cargo de la parte actora, en la suma de \$565.756.200.

TERCERO: Sin condena en costas».

ANTECEDENTES

El 17 de julio de 2014, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Cali expidió el Pliego de Cargos 0523820140000044, en el cual propuso imponer sanción por devolución y/o compensación improcedente al CMIDC S.A., consistente en el reintegro de \$2.828.781.000 más los intereses moratorios incrementados en un 50 %³.

El 26 de noviembre de 2014, la Dirección de Gestión de Liquidación de la citada dirección seccional expidió la Resolución Sanción 0524120140000093, mediante la cual acogió la sanción propuesta en el pliego de cargos⁴.

¹ Índice 39 – Tribunal Administrativo del Valle del Cauca.

² Índice 34 – Tribunal Administrativo del Valle del Cauca.

³ Índice 49 de SAMAI del Tribunal Administrativo del Valle del Cauca. Archivo 13_760012333004201600569002EXPEDIENTEDIGI20230510085814.pdf. Páginas 387 a 391.

⁴ Índice 49 de SAMAI del Tribunal Administrativo del Valle del Cauca. Archivo 13_760012333004201600569002EXPEDIENTEDIGI20230510085814.pdf. Páginas 25 a 36.



El 23 de enero de 2015, la contribuyente interpuso recurso de reconsideración contra el acto sancionatorio⁵, el cual fue resuelto negativamente por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN en la Resolución 11827 de 1 de diciembre de 2015⁶.

DEMANDA

CMIDC S.A., en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, formuló las siguientes pretensiones⁷:

«Por medio de esta demanda, solicito a este despacho que se hagan las siguientes declaraciones:

A. *Que se declare la nulidad total de la actuación administrativa integrada por los siguientes actos:*

- 1. La Resolución Sanción No. 0524120140000093 del 26 de noviembre de 2014 proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Cali.*
- 2. La Resolución No. 011827 del 1 de diciembre de 2015, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas Nacionales, por medio de la cual se resolvió el Recurso de Reconsideración interpuesto por mi representada el 23 de enero de 2015, contra la resolución descrita en el numeral anterior.*

Dichas resoluciones integran la actuación administrativa por medio de la cual la DIAN impuso a la Compañía sanción por la devolución y/o compensación improcedente sobre la base de \$2.828.781.000 y sobre la cual propone un incremento en el 50% de los intereses moratorios sobre el valor reintegrado, excluyendo la sanción por inexactitud y la sanción por disminución de pérdidas liquidadas por la DIAN.

B. *Que como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho de CMI en los siguientes términos:*

- 1. Que se declare que CMI no debe reintegrar suma alguna a la DIAN por concepto de devolución de saldo a favor que se fundamentó en la resolución de devolución No. 0029 del 5 de enero de 2012.*
- 2. Que se declare que mi representada no debe pagar a la DIAN los intereses por mora incrementados en el 50% que dicha entidad reclama en los actos administrativos demandados.*
- 3. Que se declare que no son de cargo de CMI las cosas en que incurra la DIAN con relación a la actuación administrativa, ni las de este proceso».*

Invocó como disposiciones violadas, las que se enuncian a continuación:

- Artículos 3 y 42 de la Ley 1437 de 2011 y,
- Artículos 634, 670, 683 y 746 del Estatuto Tributario.

⁵ Índice 49 de SAMAI del Tribunal Administrativo del Valle del Cauca. Archivo 13_760012333004201600569002EXPEDIENTEDIGI20230510085814.pdf. Páginas 65 a 95

⁶ Índice 49 de SAMAI del Tribunal Administrativo del Valle del Cauca. Archivo 13_760012333004201600569002EXPEDIENTEDIGI20230510085814.pdf. Páginas 39 a 60

⁷ Índice 49 de SAMAI del Tribunal Administrativo del Valle del Cauca. Archivo 13_760012333004201600569002EXPEDIENTEDIGI20230510085814.pdf. Páginas 105 a 141



Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

No procede la sanción por devolución y/o compensación improcedente, pues debe existir una liquidación de revisión ejecutoriada que modifique el saldo a favor. En este caso, los actos de determinación fueron demandados ante la jurisdicción por lo que no se cumple lo requerido para la imposición de la sanción.

OPOSICIÓN

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente⁸:

Se acreditó lo previsto en el artículo 670 del ET para la imposición de la sanción, pues previamente se notificó a la contribuyente una liquidación de revisión. No procede imponer la sanción, hasta tanto se resuelva definitivamente la legalidad del acto de determinación, pues ello implica que la DIAN renuncie a su potestad sancionatoria.

TRÁMITE PROCESAL EN PRIMERA INSTANCIA

En la audiencia inicial del 1.º de febrero de 2018, el Tribunal no encontró vicios en el proceso, decretó como pruebas las aportadas con la demanda y la contestación, fijó el litigio en establecer la legalidad de los actos acusados y corrió traslado a las partes para alegar de conclusión⁹.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas, por lo siguiente¹⁰:

Aunque la Administración cumplió lo establecido en el artículo 670 del ET y estaba facultada para iniciar el proceso sancionatorio, la sanción debatida se fijó en los intereses moratorios aumentados en un 50 %, siendo procedente aplicar la Sentencia de Unificación del Consejo de Estado 2020 CE-SUJ-4-001 para aplicar favorabilidad.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** indicó que¹¹ no existe certeza respecto de la improcedencia de la devolución y/o compensación del saldo a favor declarado, al no encontrarse en firme la liquidación de revisión y la resolución que resolvió la reconsideración. En consecuencia, imponer una sanción con fundamento en actos de determinación que se encuentran en discusión, viola los derechos de defensa y contradicción.

TRÁMITE PROCESAL EN SEGUNDA INSTANCIA

⁸ Índice 49 de SAMAI del Tribunal Administrativo del Valle del Cauca. Archivo 13_760012333004201600569002EXPEDIENTEDIGI20230510085814.pdf. Páginas 175 a 187

⁹ Índice 49 de SAMAI del Tribunal Administrativo del Valle del Cauca. Archivo 13_760012333004201600569002EXPEDIENTEDIGI20230510085814.pdf. Páginas 253 a 264

¹⁰ Índice 34 de SAMAI del Tribunal Administrativo del Valle del Cauca

¹¹ Índice 20 de SAMAI – Tribunal Administrativo de Cundinamarca.



El recurso de apelación se admitió por auto del 29 de junio de 2023¹². Frente a este, la **DIAN** reiteró que los procesos de cobro y de determinación son independientes¹³. Al ser innecesaria la práctica de pruebas en segunda instancia no se corrió traslado para alegar -*nums. 4 y 5, art. 247 del CPACA*-. El **Ministerio Público** no conceptuó.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide la legalidad de los actos administrativos que impusieron al CMIDC S.A. la sanción prevista en el artículo 670 del Estatuto Tributario, en relación con el saldo a favor registrado en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2010, que fue modificado por la Administración.

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, se debe establecer el efecto jurídico del proceso de determinación del tributo en la sanción por devolución y/o compensación improcedente que se discute.

Procedencia de la sanción por devolución improcedente. Reiteración de jurisprudencia¹⁴

Por cuenta de la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias y del artículo 850 del Estatuto Tributario, y previa solicitud del contribuyente, se deben devolver o compensar los saldos a favor registrados en los denuncios privados, sin que se requiera el agotamiento previo del procedimiento de determinación del tributo; no obstante, si una vez adelantado dicho procedimiento se desvirtúa la veracidad del saldo a favor declarado, el artículo 670 *ib.*, prevé la imposición de la sanción por devolución y/o compensación improcedente.

En ese evento, cuando la autoridad tributaria modifique o rechace el saldo a favor devuelto o compensado debe exigir su reintegro con los intereses moratorios causados durante el término en que las sumas devueltas estuvieron injustificadamente en poder del contribuyente o responsable, incrementados en un 50 % a título de sanción – *artículo 670 del ET, en la versión vigente para la época de los hechos*-.

Lo anterior, parte del supuesto de que los saldos a favor generados en las declaraciones tributarias no constituyen un reconocimiento definitivo, pues están sujetos a eventuales modificaciones o rechazos derivados del ejercicio de las facultades de fiscalización de la Administración.

El artículo 670 *eiusdem*¹⁵ dispone que el proceso de cobro de las sumas devueltas o compensadas de forma improcedente no se puede adelantar, hasta tanto quede ejecutoriada la sentencia o la resolución que falle negativamente la demanda o el recurso presentado contra los actos de determinación, lo cual descarta que la ejecutoria constituya un requisito para la imposición de la sanción.

¹² Índice 5 de SAMAI.

¹³ Índice 12 de SAMAI

¹⁴ Sentencias del 14 de junio de 2018, Exp. 18550, actor Unysis de Colombia SA., del 15 de agosto de 2018, Exp. 21686, actor ETB S.A. E.S.P., del 6 de junio de 2019, Exp. 22419, actor Rayovac – Varta S.A., del 6 de agosto de 2020, Exp. 24901, actor Grupo Akkar Colombia Ltda., del 3 de diciembre de 2020 Exp. 23933, del 18 de noviembre de 2021, Exp. 22585, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto y del 31 de agosto de 2023, Exp. 27650 C.P Stella Jeannette Carvajal Basto

¹⁵ Modificado por el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016.



La Sala ha dicho¹⁶ que la Administración, al expedir y notificar el acto de determinación que modifica o extingue el saldo a favor declarado debe, dentro del término perentorio de dos años, imponer la sanción por devolución improcedente, sin que previamente se deba agotar el procedimiento contra aquel en sede administrativa o judicial.

Todo, porque la imposición de la sanción por devolución y/o compensación improcedente obedece a un procedimiento autónomo que pretende recuperar los saldos devueltos o compensados indebidamente, cuya aplicación solo requiere que la liquidación de revisión que disminuya o rechace el saldo a favor declarado por el contribuyente, se **notifique**.

Sin embargo, entre el procedimiento sancionatorio y el de determinación existe un vínculo jurídico, pues el monto a reintegrar con los intereses moratorios incrementados a título de sanción, depende del saldo a favor que determine la autoridad fiscal o la jurisdicción mediante sentencia, conforme con lo previsto en el parágrafo 2 del artículo 670 del Estatuto Tributario, que supeditó el procedimiento de cobro de la sanción a la ejecutoria de «*la resolución que falle negativamente dicha demanda o el recurso*».

Así, el resultado final de la discusión sobre el saldo a favor compensado o pedido en devolución, ya sea por el agotamiento de la sede administrativa cuando no se demande la nulidad del acto de determinación o, en sede judicial cuando se presente dicha demanda y se falle definitivamente, se verá reflejado en el acto sancionatorio, pues el saldo a favor improcedente se debe informar en los supuestos definitivos establecidos por la Administración o por la jurisdicción, según el caso.

En el expediente están probados los siguientes hechos:

- En la declaración de renta del año gravable 2010, presentada el 27 de octubre de 2011, la actora registró un saldo a favor de \$2.828.781.000, que fue devuelto por la Resolución 29 del 5 de enero de 2012¹⁷.
- Mediante la Liquidación Oficial de Revisión 052412014000032 del 21 de marzo de 2014, se modificó la mencionada declaración, en el sentido de rechazar el saldo a favor, acto administrativo que fue confirmado por la Resolución 900.335 del 21 de abril de 2015¹⁸.
- Con ocasión de la modificación del mencionado saldo a favor, el 17 de julio de 2014, la DIAN formuló pliego de cargos, en el cual propuso imponer sanción por devolución y/o compensación improcedente consistente en el reintegro de \$2.828.781.000 más los intereses incrementados en un 50 %, lo cual fue acogido por la Resolución Sanción 0524120140000093 del 26 de noviembre de 2014¹⁹, y por su confirmatoria, la Resolución 11827 del 1 de diciembre de 2015²⁰.

¹⁶ Sentencias de 16 de noviembre de 2016, exp. 20600 y de 25 de agosto de 2022, e xp. 26702. C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹⁷ Antecedentes de la Resolución 11827 del 1 de diciembre de 2015

¹⁸ Antecedentes de la Resolución 11827 del 1 de diciembre de 2015

¹⁹ Índice 49 de SAMAI del Tribunal Administrativo del Valle del Cauca. Archivo 13_760012333004201600569002EXPEDIENTEDIGI20230510085814.pdf. Páginas 25 a 36

²⁰ Índice 49 de SAMAI del Tribunal Administrativo del Valle del Cauca. Archivo 13_760012333004201600569002EXPEDIENTEDIGI20230510085814.pdf. Páginas 39 a 60



- Los actos de determinación fueron demandados ante la jurisdicción, a través del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, que fue fallado definitivamente por el Consejo de Estado por **sentencia de 8 de agosto de 2024²¹**, en el sentido de declarar la nulidad de los actos demandados.

De los hechos señalados se advierte que, si bien el trámite del procedimiento sancionatorio es autónomo e independiente del de determinación del tributo, el resultado de este último se ve reflejado en la sanción por devolución y/o compensación improcedente, por cuanto el monto de imposición se debe informar en los supuestos definitivos establecidos por la Administración o por la jurisdicción, según el caso, tema que fue puesto de presente por la Sección, al señalar²² que «*la Sala ha dicho que la declaratoria de nulidad de la liquidación oficial de revisión deriva en la desaparición del supuesto de hecho que justifica la sanción por devolución y/o compensación improcedente y, por consiguiente, también procede la nulidad de la sanción²³*».

En esas condiciones, la nulidad de la Liquidación Oficial 2016052412014000032 del 21 de marzo de 2014 y, de su confirmatoria, la Resolución 900.335 del 21 de abril de 2015, declarada por la Sala mediante sentencia del 8 de agosto de 2024²⁴, implica que el supuesto de hecho en el que se fundó la Administración para imponer la sanción por devolución y/o compensación improcedente desapareció, lo cual aparece la nulidad de los actos sancionatorios demandados.

Por lo anterior, se revocará la sentencia apelada y, en su lugar, se anularán los actos administrativos demandados. Como restablecimiento del derecho, se declarará que la actora no debe pagar o reintegrar suma alguna en relación con la sanción por devolución y/o compensación improcedente impuesta en los actos demandados.

Finalmente, de conformidad con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso, no se condenará en costas (*gastos del proceso y agencias en derecho*) en ambas instancias, comoquiera que no se encuentran probadas.

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

1.- REVOCAR la sentencia de 23 de marzo de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca. En su lugar, se dispone:

«DECLARAR la nulidad de la Resolución Sanción 0524120140000093 del 26 de noviembre de 2014 expedida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Cali, y de su modificatoria, la Resolución 11827 de 1.º de diciembre de 2015, emitida por la Subdirección de gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN.

²¹ Exp. 28392. C.P. Milton Chaves García.

²² Sentencia del 8 de junio de 2017, Exp. 19389, reiterada por las sentencias del 20 de septiembre de 2018, Exp. 23554 y del 18 de noviembre de 2021, Exp. 22585 y 25 de agosto de 2022, Exp. 26702, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

²³ Lo anterior también fue puesto de presente por la Sala en las sentencias del 16 de noviembre de 2016, Exp. 20600 y del 14 de junio del 2018, Exp. 18550, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

²⁴ Exp. 28392. C.P. Milton Chaves García.



A título de restablecimiento del derecho, **DECLARAR** que CMIDC S.A. no debe pagar o reintegrar suma alguna en relación con la sanción por devolución y/o compensación impropcedente impuesta en los actos demandados».

2.- Sin condena en costas.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN