



Problema jurídico: ¿La terminación por mutuo acuerdo del proceso de determinación oficial del tributo genera la desaparición de la base para imponer la sanción por devolución o imputación improcedente?

IMPUTACIÓN IMPROCEDENTE DE SALDOS A FAVOR - Efectos jurídicos / TERMINACIÓN POR MUTUO ACUERDO DE LOS PROCESOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS, ADUANEROS Y CAMBIARIOS DE LA LEY 1739 DE 2014 - Requisitos / EFECTOS JURÍDICOS DE LA TERMINACIÓN POR MUTUO ACUERDO DE LOS PROCESOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS, ADUANEROS Y CAMBIARIOS DE LA LEY 1739 DE 2014 - Mérito ejecutivo / INJERENCIA DE LA TERMINACIÓN POR MUTUO ACUERDO DE LOS PROCESOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS, ADUANEROS Y CAMBIARIOS SOBRE EL PROCESO SANCIONATORIO POR DEVOLUCIÓN O IMPUTACIÓN IMPROCEDENTE DE SALDOS A FAVOR – Reiteración de jurisprudencia. Inexistencia de base para liquidar la sanción por devolución o imputación improcedente por extinción de la obligación derivada de la liquidación oficial de revisión / SOLICITUD DE TERMINACIÓN POR MUTUO ACUERDO DEL PROCESO DE DETERMINACIÓN OFICIAL DEL TRIBUTO – Efectos jurídicos de su aprobación / PROCEDENCIA DE LA TERMINACIÓN POR MUTUO ACUERDO DEL PROCESO TRIBUTARIO - Cumplimiento de los requisitos para su aprobación / APROBACIÓN DE LA SOLICITUD DE TERMINACIÓN POR MUTUO ACUERDO DEL PROCESO DE DETERMINACIÓN OFICIAL DEL TRIBUTO – Efectos jurídicos respecto del proceso sancionatorio por imputación improcedente

[C]uando un contribuyente imputa en el periodo siguiente los saldos a favor liquidados en sus declaraciones privadas y mediante el proceso de determinación oficial la administración los modifica o rechaza, la DIAN puede exigir su reintegro, más los intereses de mora correspondientes. (...) Respecto de la injerencia que tiene la terminación por mutuo acuerdo del proceso de determinación sobre el proceso sancionatorio, la Sala indicó recientemente (...) De acuerdo con el criterio expuesto, previo a transar los valores derivados del proceso de determinación, la administración está en la obligación de verificar el cumplimiento de todos los requisitos contenidos en la norma que consagra el beneficio fiscal, y una vez suscrita la fórmula de terminación por mutuo acuerdo, la obligación derivada de la liquidación oficial de revisión se extingue, y por consiguiente, desaparece la base para imponer la sanción por devolución o imputación improcedente. En el caso bajo estudio, la DIAN mediante liquidaciones oficiales de revisión proferidas el 16 de octubre de 2013 disminuyó los saldos a favor liquidados por la sociedad en las declaraciones del impuesto sobre las ventas de los periodos gravables II, III y V de 2009 y con liquidación oficial de revisión del 7 de noviembre de 2013 modificó el saldo a favor del I bimestre del año 2010 (...). Las liquidaciones oficiales de revisión y sus confirmatorios fueron demandados ante el contencioso administrativo en mayo de 2015. Después de formular pliegos de cargos, mediante resoluciones sanción de 13 y 14 de octubre de 2015 la demandada impuso a SONY sanciones por imputación improcedente referentes a los bimestres II, III y V de 2009 y I de 2010 en cuantía de \$1.007.505.000, \$253.093.000, \$645.964.000 y \$673.469.000 respectivamente. El 9 de septiembre de 2015, la actora con la intención de acogerse al beneficio contenido en el artículo 56 de la Ley 1739 de 2014 citado en apartes anteriores, corrigió sus declaraciones y disminuyó los saldos a favor que había liquidado anteriormente. Obran en el expediente las Fórmulas de Terminación por Mutuo Acuerdo suscritas por las partes el 30 de octubre de 2015 en las que luego de puntualizar que la actora solicitó transar el 100% de la sanción por inexactitud y de



los intereses generados en el impuesto sobre las ventas de cada uno de los periodos en discusión, que el Comité de Conciliación y Defensa Judicial de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales decidió transar las cifras solicitadas y que “Establecido el cumplimiento de los requisitos exigidos en el artículo 56 de la Ley 1739 de 2014 y en el Decreto 1123 de 2015” se acordó terminar por mutuo acuerdo (...). De lo anterior se observa que para acceder a las solicitudes de terminación por mutuo acuerdo de los procesos de determinación de IVA de los periodos gravables II, III y V de 2009 y I de 2010 elevadas por la contribuyente, la DIAN examinó y concluyó que la compañía cumplía con la totalidad de los requisitos de los artículos 56 de la Ley 1739 de 2014 y el Decreto 1123 de 2015. Esto quiere decir, que entre ellos se verificó el cumplimiento del numeral 4 del artículo 7 del Decreto 1123 de 2015, según el cual a la fecha de la solicitud, el contribuyente debe haber corregido su declaración privada de acuerdo con el mayor impuesto o el menor saldo a favor determinado en el último acto administrativo a terminar por mutuo acuerdo, a excepción de los valores a transar. A pesar de que los saldos a favor liquidados por la actora en las correcciones que presentó el 9 de septiembre de 2015 no concuerdan con los saldos a favor determinados vía liquidaciones oficiales de revisión por la administración, el fisco dio por cumplidos todos los presupuestos para acceder a la transacción, y en consecuencia, aceptó que la contribuyente declaró el menor saldo a favor determinado en las resoluciones objeto de terminación por mutuo acuerdo. Es de resaltar, que si el fisco consideraba que las actas de terminación por mutuo acuerdo se proferieron en oposición a los preceptos legales, debió revocarlas o iniciar una acción de lesividad en su contra. Contrario sensu la demandada en el recurso de apelación y en las resoluciones que resolvieron los recursos de reconsideración interpuestos contra las resoluciones sancionó reconoció sus efectos y aclaró que la actora sí cumplió con todas las condiciones necesarias para ser beneficiaria de la terminación por mutuo acuerdo. De este modo, los acuerdos prestan mérito ejecutivo de conformidad con los artículos 56 de la Ley 1739 de 2014 y 828 y 829 del Estatuto Tributario y atendiendo a los argumentos esgrimidos en la sentencia que se reitera, la base para imponer la sanción contenida en el inciso cuarto del artículo 670 del Estatuto Tributario desapareció, lo que conlleva la nulidad de los actos administrativos demandados, máxime si se tiene en cuenta que las fórmulas de terminación por mutuo acuerdo gozan de plena legalidad, no han sido anuladas, ni suspendidas.

FUENTE FORMAL: DECRETO LEY 624 DE 1989 (ESTATUTO TRIBUTARIO) - ARTÍCULO 670 / DECRETO LEY 624 DE 1989 (ESTATUTO TRIBUTARIO) - ARTÍCULO 828 / DECRETO LEY 624 DE 1989 (ESTATUTO TRIBUTARIO) - ARTÍCULO 829 / LEY 1739 DE 2014 – ARTÍCULO 56 / DECRETO 1123 DE 2015 - ARTÍCULO 7 NUMERAL 4 / DECRETO 1123 DE 2015 – ARTÍCULO 8 / DECRETO 1123 DE 2015 – ARTÍCULO 11

Problema jurídico: ¿Es procedente la condena en costas en segunda instancia al haberse aportado en el recurso de apelación la prueba de su causación?

CONDENA EN COSTAS - Regulación / CONDENA EN COSTAS – Integración / CONDENA EN COSTAS – Tasación y liquidación / REQUISITOS DE LA CONDENA EN COSTAS – Prueba de su causación. Para condenar en costas a la parte vencida no basta esta situación, sino que se requiere que se pruebe la causación de las costas / TARIFA DE AGENCIAS EN DERECHO – Regulación del Consejo Superior de la Judicatura / AUSENCIA DE CONDENA EN COSTAS EN PRIMERA INSTANCIA - Confirma. Falta de prueba de su causación /



VALORACIÓN DE PRUEBA DE LA CAUSACIÓN DE LA CONDENA EN COSTAS APORTADA CON EL RECURSO DE APELACIÓN - Procedencia / PROCEDENCIA DE LA CONDENA EN COSTAS EN SEGUNDA INSTANCIA - Se probó su causación / TASACIÓN DE LAS AGENCIAS EN DERECHO EN LA LIQUIDACIÓN DE LA CONDENA EN COSTAS - Cuantía. No deben necesariamente coincidir con los valores que efectivamente se hayan pagado a los apoderados como contraprestación por sus servicios. Reiteración de jurisprudencia

Respecto de la condena en costas el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo consagra que “[s]alvo en los procesos que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil”. Por su parte, el artículo 361 del Código General del Proceso establece que las costas están integradas por la totalidad de las expensas y gastos sufragados durante el curso del proceso y por las agencias en derecho, y deben tasarse y liquidarse con criterios objetivos y verificables en el expediente, según lo dispuesto en los artículos 362 a 366 ibídem. Al respecto el número 8 del artículo 365 del mismo ordenamiento, indica que “Sólo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación”. La Corte Constitucional en sentencia C-157 de 2013 precisó que la condena en costas no resulta de un actuar temerario o de mala fe, o si quiera culpable de la parte condenada, sino que es producto de su derrota en el proceso. También señaló que de conformidad con el artículo 366 del Código General del Proceso tanto las costas como las agencias en derecho deben liquidarse, siempre que exista prueba de su existencia, utilidad y se verifique que corresponden a actuaciones autorizadas por la ley, toda vez que atañen a los costos en que incurrió en el proceso la parte beneficiaria. Es de destacar que el Acuerdo PSAA16-10554 de 5 de agosto de 2016 expedido por el Consejo Superior de la Judicatura estipula las tarifas de agencias en derecho (...) De acuerdo con lo hasta aquí expuesto, para que el juez decida sobre la condena en costas, no basta con que la parte haya sido derrotada en el proceso, sino que en el expediente debe constar su causación. En el presente caso, SONY allegó con el recurso de apelación copia de la propuesta de servicios profesionales que le presentó Deloitte Asesores y Consultores Ltda. el 23 de noviembre de 2015 y la Factura de Venta No. 5010615166 de 16 de mayo de 2017, emitida por la misma firma asesora por concepto de “Asesoría Tributaria”. Conforme a lo expuesto hasta este punto, la Sala advierte que la actora en primera instancia no aportó pruebas que justificaran la causación de costas procesales en esa instancia, razón por la cual se mantendrá lo dispuesto por el Tribunal sobre el particular. No obstante, dado que el acervo probatorio arrojado al proceso con el recurso de apelación acredita el valor de las costas que corresponden a la presente etapa procesal, la Sala accederá a condenar en costas de segunda instancia. Así, la Sala ordenará al Tribunal tramitar el incidente de condena en costas, según corresponda, atendiendo a las reglas que contempla el artículo 366 del Código General del Proceso y los lineamientos planteados por el Consejo Superior de la Judicatura en el Acuerdo PSAA16-10554 de 5 de agosto de 2016 citado previamente. Para el efecto, debe tenerse en consideración que las agencias en derecho no necesariamente deben coincidir con los valores que en efecto se hayan pagado a los abogados como contraprestación de sus servicios.

FUENTE FORMAL: LEY 1437 DE 2011 (CPACA) - ARTÍCULO 188 / LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO CGP) - ARTÍCULO 361 / LEY 1564 DE



2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO CGP) - ARTÍCULO 365 NUMERAL 8 /
LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO CGP) - ARTÍCULO 366 /
ACUERDO PSAA16-10554 DE 5 DE AGOSTO DE 2016 CONSEJO SUPERIOR DE
LA JUDICATURA

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá, D.C., diecisiete (17) de febrero de dos mil veintidós (2022)

Referencia: MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2017-00331-01 (25217)
Actor: SONY COLOMBIA S.A.
Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - U.A.E. DIAN
Temas : Impuesto sobre las ventas bimestres II, III y V de 2009 y I de 2010. Sanción por imputación improcedente. Terminación por mutuo acuerdo Ley 1739 de 2014. Condena en costas.

FALLO DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por las partes contra la sentencia del 5 de diciembre de 2019, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A" que accedió a las pretensiones de la demanda y no condenó en costas.

La parte resolutive de la sentencia apelada dispuso lo siguiente¹:

"Primero: DECLARAR LA NULIDAD de los siguientes actos administrativos:

Período	Resolución Sanción	Resolución Recurso Reconsideración
2009-2	312412015000094 del 13 de octubre de 2015	8315 del 28 de octubre de 2016
2009-3	312412015000093 del 13 de octubre de 2015	8317 del 28 de octubre de 2016
2009-5	312412015000095 del 13 de octubre de	8316 del 28 de octubre de 2016

¹ Folios 552 y 552 vto. del c.p.3.



	2015	
2010-1	312412015000102 del 14 de octubre de 2015	8318 del 28 de octubre de 2016

Segundo: A título de restablecimiento del derecho se determina que no hay lugar a la imposición de la sanción por imputación improcedente impuesta en los actos anulados, y, por ende, a pago alguno por tal concepto.

Tercero: Sin condena en costas.

Primero: (sic) En firme el presente proveído, y hechas las anotaciones correspondientes, devuélvanse los antecedentes administrativos a la oficina de origen y archívese el expediente. Por Secretaría devuélvase al demandante y/o a su apoderado si existiere, el remanente de lo consignado para gastos del proceso, para lo cual deberán cumplirse los requisitos contemplados en la Resolución No. 4179 del 22 de mayo de 2019 de la Dirección Ejecutiva de Administración Judicial del Consejo Superior de la Judicatura.”

ANTECEDENTES

- Referentes al Bimestre II del año 2009:

SONY Colombia S.A. presentó declaración del impuesto sobre las ventas -IVA- del bimestre II del año 2009, el 12 de mayo de 2009 con un saldo a favor de \$5.191.999.000, el cual imputó en el bimestre inmediatamente siguiente².

El 25 de febrero de 2011 la actora corrigió por primera vez su denuncia fiscal de IVA del bimestre II del año 2009, manteniendo intacto dicho saldo a favor³. Y por segunda vez el 24 de abril de 2013, para liquidar un saldo a favor de \$5.190.236.000⁴.

Previo requerimiento especial, el fisco expidió la Liquidación Oficial de Revisión 312412013000097 del 16 de octubre de 2013, en la que determinó un total saldo a pagar de \$9.515.832.000⁵. Mediante Resolución 900.090 de 14 de noviembre de 2014, la autoridad tributaria resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra el acto anterior, y determinó un total saldo a favor de \$4.182.731.000⁶.

La actora interpuso demanda de nulidad y restablecimiento del derecho contra la Liquidación Oficial de Revisión 312412013000097 del 16 de octubre de 2013 y la Resolución 900.090 de 14 de noviembre de 2014, el 8 de mayo de 2015⁷.

De acuerdo con lo anterior, la administración expidió Pliego de Cargos 312382015000064 de 9 de junio de 2015 y Resolución Sanción 312412015000094 de 13 de octubre de 2015 en la que impuso sanción por imputación improcedente en cuantía de \$1.007.505.000, más los intereses moratorios correspondientes⁸.

² Folio 14 y 15 del c.a.1

³ Folio 16 del c.a.1.

⁴ Folio 17 del c.a.1.

⁵ Folios 18 a 31 vto. del c.a.1.

⁶ Folios 94 a 107 del c.a.1.

⁷ Folios 114 y 115 del c.a.1.

⁸ Folios 48 a 51 y 122 a 130 del c.a.1.



Con el fin de acceder al beneficio de terminación por mutuo acuerdo consagrado en el artículo 56 de la Ley 1739 de 2014, la sociedad corrigió su declaración de IVA del II bimestre de 2009, el 9 de septiembre de 2015, en la que arrojó un saldo a favor de \$4.802.734.000⁹.

El 30 de octubre de 2015, las partes suscribieron fórmula de terminación por mutuo acuerdo respecto de la Resolución 900.090 de 14 de noviembre de 2014, en la que acordaron transar la suma de \$620.003.000 por concepto de sanciones y \$691.854.000 de intereses moratorios¹⁰.

El 11 de diciembre de 2015 la actora interpuso recurso de reconsideración contra la resolución sanción, el cual fue resuelto por la DIAN mediante Resolución 8315 de 28 de octubre de 2016, en la que atendiendo a los hechos precedentes, determinó como sanción por imputación improcedente la suma de \$389.000.000 y revocó lo concerniente a los intereses moratorios¹¹.

- Referentes al Bimestre III del año 2009:

El 9 de junio de 2009 SONY presentó declaración de IVA del bimestre III del año 2009 con un saldo a favor de \$7.751.053.000, el cual imputó en el bimestre subsiguiente¹². La compañía corrigió por primera vez esta declaración el 24 de abril de 2013, liquidó un saldo a favor de \$7.743.707.000 y pagó \$2.601.000¹³.

Previo requerimiento especial, el 16 de octubre de 2013 la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión 312412013000098 en la que determinó un total saldo a favor de \$7.497.960.000¹⁴. Dicho acto y la Resolución 900.354 de 19 de noviembre de 2014 que la confirmó, fueron demandados ante la jurisdicción contencioso administrativa el 11 de mayo de 2015¹⁵.

La administración expidió Pliego de Cargos 312382015000065 de 9 de junio de 2015 y Resolución Sanción 312412015000093 de 13 de octubre de 2015 en la que impuso sanción por imputación improcedente en cuantía de \$253.093.000, más los intereses moratorios correspondientes¹⁶.

Con el fin de acceder al beneficio de terminación por mutuo acuerdo consagrado en el artículo 56 de la Ley 1739 de 2014, la sociedad corrigió su declaración de IVA del III bimestre de 2009, el 9 de septiembre de 2015, en la que arrojó un saldo a favor de \$7.649.189.000¹⁷.

El 30 de octubre de 2015, las partes suscribieron fórmula de terminación por mutuo acuerdo respecto de la Resolución 900.354 de 19 de noviembre de 2014, en la que

⁹ Folio 170 del c.a.1.

¹⁰ Folios 146 y 147 del c.a.1.

¹¹ Folios 132 a 145 y 173 a 181 vto. del c.a.1.

¹² Folios 13 y 14 del c.a.2.

¹³ Folios 15 y 16 del c.a.2.

¹⁴ Folios 17 a 25 del c.a.2.

¹⁵ Folios 80 y 81 del c.a.2.

¹⁶ Folios 35 a 38 y 83 a 90 vto. del c.a.2.

¹⁷ Folio 129 del c.a.2.



acordaron transar la suma de \$151.229.000 por concepto de sanciones y \$177.629.000 de intereses moratorios, para un total de \$328.858.000¹⁸.

SONY interpuso recurso de reconsideración contra la resolución sanción el 11 de diciembre de 2015. Mediante Resolución 8317 de 28 de octubre de 2016, la administración resolvió modificar el acto recurrido para determinar como sanción por imputación improcedente la suma de \$101.864.000 y revocar los intereses moratorios impuestos como sanción, como consecuencia de la aludida transacción¹⁹.

- Referentes al Bimestre V de 2009:

La demandante presentó declaración del impuesto sobre las ventas del bimestre V del año 2009, el 10 de noviembre de 2009 con un saldo a favor de \$13.600.617.000, que imputó en el bimestre VI de 2009²⁰.

El 25 de febrero de 2011 la actora corrigió por primera vez su declaración, sin modificar el saldo a favor inicialmente declarado²¹. El 24 de abril de 2013 corrigió por segunda vez su denuncia fiscal, liquidó un saldo a favor de \$13.592.958.000 y pagó \$11.848.000²².

Previa formulación del requerimiento especial, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión 312412013000099 del 16 de octubre de 2013, en la que determinó un total saldo a favor de \$12.954.653.000²³. El 11 de mayo de 2015 la sociedad demandó en nulidad y restablecimiento del derecho esta liquidación oficial de revisión y la Resolución 900.357 de 19 de noviembre de 2014 que confirmó la anterior²⁴.

En ese orden de ideas, el fisco emitió Pliego de Cargos 312382015000066 de 9 de junio de 2015 y Resolución Sanción 312412015000095 de 13 de octubre de 2015 en la que impuso sanción por imputación improcedente en cuantía de \$645.964.000, más los intereses moratorios correspondientes²⁵.

Con el fin de acceder al beneficio de terminación por mutuo acuerdo consagrado en el artículo 56 de la Ley 1739 de 2014, el 9 de septiembre de 2015 la sociedad corrigió su declaración de IVA del V bimestre de 2009 y liquidó un saldo a favor de \$13.347.456.000²⁶.

El 30 de octubre de 2015, las partes suscribieron fórmula de terminación por mutuo acuerdo respecto de la Resolución 900.357 de 19 de noviembre de 2014, en la que

¹⁸ Folios 106 y 107 del c.a.2.

¹⁹ Folios 92 a 105 y 132 a 139 vto. del c.a.2.

²⁰ Folios 13 y 14 del c.a.3.

²¹ Folio 15 del c.a.3.

²² Folios 16 y 17 del c.a.3.

²³ Folios 18 a 25 vto. del c.a.3.

²⁴ Folios 76 y 77 del c.a.3.

²⁵ Folios 35 a 38 del c.a.3.

²⁶ Folio 129 del c.a.3.



acordaron transar la suma de \$392.803.000 por concepto de sanción y \$402.187.000 de intereses, para un total de \$794.990.000²⁷.

Contra la resolución sanción la demandante interpuso recurso de reconsideración el 11 de diciembre de 2015, que la demandada resolvió mediante Resolución 8316 de 28 de octubre de 2016, en el sentido de disminuir la sanción por imputación improcedente a \$253.161.000 y eliminar la exigencia de pago de intereses moratorios²⁸.

- Referentes al Bimestre I de 2010:

La compañía presentó declaración de IVA correspondiente al bimestre I del año 2010, el 10 de marzo de 2010 con un saldo a favor de \$13.927.476.000, que imputó en el bimestre subsiguiente²⁹.

Luego de formular el requerimiento especial, la entidad accionada mediante Liquidación Oficial de Revisión 312412013000101 del 7 de noviembre de 2013 disminuyó el total saldo a favor a \$13.251.393.000³⁰. Producto de lo anterior, la accionante corrigió su declaración privada y determinó un saldo a favor de \$13.921.591.000³¹.

El 12 de mayo de 2015 SONY radicó demanda de nulidad y restablecimiento del derecho contra la liquidación oficial de revisión anterior y la Resolución 900.097 de 4 de diciembre de 2014 que confirmó la anterior³².

Así, la DIAN profirió Pliego de Cargos 312382015000067 de 9 de junio de 2015 y Resolución Sanción 312412015000102 de 14 de octubre de 2015 por medio de la cual impuso sanción por imputación improcedente por \$673.469.000, más los intereses moratorios correspondientes³³.

Para acceder a la terminación por mutuo acuerdo de que trata el artículo 56 de la Ley 1739 de 2014, el 9 de septiembre de 2015 la sociedad corrigió su declaración de IVA del I bimestre de 2010 y determinó un saldo a favor de \$13.664.828.000³⁴.

El 30 de octubre de 2015, las partes suscribieron fórmula de terminación por mutuo acuerdo respecto de la Resolución 900.097 de 4 de diciembre de 2014, mediante la cual transaron \$812.105.000 discriminados en sanciones de \$410.821.000 e intereses por \$401.284.000³⁵.

²⁷ Folios 104 a 106 del c.a.3.

²⁸ Folios 90 a 103 y 130 a 137 vto. del c.a.3.

²⁹ Folios 13 y 15 del c.a.4.

³⁰ Folios 17 a 23 vto. del c.a.4.

³¹ Folio 16 del c.a.4.

³² Folios 78 a 79 del c.a.4.

³³ Folios 36 a 39 vto. y 113 a 121 del c.a.4.

³⁴ Folio 158 del c.a.4.

³⁵ Folios 141 a 143 del c.a.4.



De acuerdo con lo anterior, la sociedad interpuso recurso de reconsideración el 11 de diciembre de 2015, a lo que la DIAN profirió la Resolución 8318 de 28 de octubre de 2016, en la que determinó sanción por imputación improcedente de \$262.648.000 y dispuso levantar la pretensión respecto a los intereses moratorios³⁶.

DEMANDA

La actora en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho formuló las siguientes pretensiones³⁷:

“Solicito a este Despacho que se hagan las siguientes:

- A. *Que se declare la nulidad total de las actuaciones administrativas integradas por los siguientes actos:*

Período en discusión	Resolución Sanción	Resolución Recurso
<i>II Bimestre 2009</i>	<i>312412015000094 del 13 de octubre de 2015</i>	<i>8315 del 28 de octubre de 2016</i>
<i>III Bimestre 2009</i>	<i>312412015000093 del 13 de octubre de 2015</i>	<i>8317 del 28 de octubre de 2016</i>
<i>V Bimestre 2009</i>	<i>312412015000095 del 13 de octubre de 2015</i>	<i>8316 del 28 de octubre de 2016</i>
<i>I Bimestre 2010</i>	<i>312412015000102 del 14 de octubre de 2015</i>	<i>8318 del 28 de octubre de 2016</i>

- B. *Que como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho de SONY declarando:*

- 1. Que no hay lugar a la imposición de la Sanción por Devolución y/o Compensación.*
- 2. Que no hay lugar a pago alguno por concepto de sanciones.*
- 3. Que se declare que no son de cargo de SONY las costas en que hubiere incurrido la DIAN en relación con las actuaciones administrativas demandadas, ni de este proceso.”*

La demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 29, 83, 95-9, 209 y 363 de la Constitución Política.
- Artículos 3 incisos 1, 2, 3, 4, 11, 12 y 13, 42 y 44 de la Ley 1437 de 2011.
- Artículos 670 y 742 del Estatuto Tributario.
- Artículo 56 de la Ley 1739 de 2014.
- Artículos 7 y 8 del Decreto 1123 de 2015.

³⁶ Folios 123 a 140 y 161 a 171 del c.a.4.

³⁷ Folios 10 a 11 del c.p.1.



El concepto de la violación se sintetiza así:

Inobservancia de los artículos 7 y 8 del Decreto 1123 de 2015

- SONY corrigió la declaración conforme a lo determinado por el fisco

Explicó que para poder acceder a la terminación por mutuo acuerdo tenía la obligación de corregir sus declaraciones fiscales en los términos que determinó la autoridad tributaria. Aseguró que la supuesta imputación improcedente efectuada por la sociedad se originó a partir de la actuación administrativa en el proceso de determinación oficial, por lo que no se configuró el hecho sancionable del artículo 670 del Estatuto Tributario.

- SONY cumplió todos los requisitos para acceder al beneficio tributario

Sostuvo que en su oportunidad la compañía debió cumplir con todos los requisitos contenidos en el artículo 7 del Decreto 1123 de 2015 para acceder a la terminación por mutuo acuerdo y terminar anticipadamente los procesos de determinación oficial de los periodos II, III y V de 2009 y I de 2010, por lo que carece de fundamento fáctico y jurídico la exigencia de algún pago con ocasión de los procesos indicados.

Precisó que la pretensión de reintegro de valores por imputaciones indebidas en los denuncios fiscales, debió efectuarla el fisco antes de acceder a la terminación por mutuo acuerdo, en consecuencia, desaparece la base para el cálculo de intereses moratorios y se hace imposible aplicar la sanción o devolver suma alguna³⁸.

Aclaró que la actora cumplió dichos requisitos, situación que avalaron las actas de terminación por mutuo acuerdo y que permiten inferir que la sociedad efectivamente pagó la diferencia de los valores determinados en las declaraciones de los periodos correspondientes y el imputado en las declaraciones de los periodos subsiguientes.

Indebida o falsa motivación – Violación del artículo 742 del Estatuto Tributario

Expresó que la administración tributaria partió de errores para proferir varios actos administrativos y omitió la existencia de recibos oficiales de pago que aportó la sociedad con el fin de acceder al beneficio fiscal, lo que permite concluir que la diferencia de valores ya se pagó.

Indicó que en las resoluciones objetadas el fisco aceptó la existencia de los aludidos recibos oficiales de pago, pero optó por no efectuar un estudio sistemático, coherente y completo de los periodos gravables discutidos, ni de los valores pagados, con lo cual es evidente la trasgresión del artículo 742 del Estatuto Tributario, lo que acarrea la nulidad de los actos demandados.

Indebida aplicación del artículo 11 del Decreto 1123 de 2015

Resaltó que el artículo 11 del Decreto 1123 de 2015 es claro al fijar que los actos que se profieran con posterioridad a la suscripción de la terminación por mutuo acuerdo

³⁸ Sentencia del 23 de abril de 2009. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 16205, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.



quedarían sin efectos jurídicos. Adicionalmente, aunque el proceso de determinación es independiente al proceso sancionatorio, el último está atado al primero, pues el proceso sancionatorio proviene del proceso de determinación³⁹.

Así, el proceso de determinación finalizó mediante una figura de terminación anticipada, lo que dejó sin efectos jurídicos los actos administrativos que disminuyeron el saldo a favor en el proceso de determinación, de modo que no se entiende como el fisco le impuso cargas a SONY que no le corresponden.

Dijo que del análisis de los actos administrativos se desprende que a juicio de la administración, no hay lugar a la imposición de la sanción por imputación improcedente debido a que esta se transó con la suscripción de las fórmulas de terminación por mutuo acuerdo. Sin embargo, la DIAN solicita el pago de los valores que supuestamente la accionante imputó de forma improcedente.

Cuestionó las razones por las que la administración obvió los recibos oficiales de pago, cómo la sociedad pudo acceder a la terminación por mutuo acuerdo sin cumplir con las exigencias necesarias y los argumentos que tuvo la demandada para inaplicar lo dispuesto en el Decreto 1123 de 2015 y los artículos 55 a 58 de la Ley 1739 de 2014.

Violación del párrafo 2 del artículo 8 del Decreto 1123 de 2015

Reiteró que para poder acceder a la terminación por mutuo acuerdo la demandante tuvo que reintegrar el valor correspondiente al mayor valor imputado con sus respectivos intereses, por tanto, el reintegro que pretende la autoridad tributaria vulnera lo dispuesto en el párrafo 2 del artículo 8 del Decreto 1123 de 2015 y la jurisprudencia aplicable⁴⁰.

Errónea aplicación del artículo 670 del Estatuto Tributario

Apreció que debido a que nunca se determinó efectivamente la improcedencia del saldo a favor imputado, es claro que no se configuró el hecho consagrado en el artículo 670 del Estatuto Tributario. Esto por cuanto la sociedad nunca se allanó a las consideraciones expuestas por la administración en los actos de determinación, sino que corrigió sus denuncias tributarios para poder someterse al beneficio fiscal.

Falsa motivación

Estimó que las resoluciones sanción se limitaron a hacer un análisis superficial de la normativa relacionada con la sanción por compensación y/o devolución improcedente, pero no ahondaron en las razones por las que el fisco consideraba que la compañía debía ser objeto de la imposición de dicha sanción, lo cual conlleva a la nulidad de los actos controlados según lo dispone el artículo 42 de la Ley 1437 de 2011⁴¹.

³⁹ Sentencia del 4 de diciembre de 2014. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 19683, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

⁴⁰ Sentencia del 4 de diciembre de 2014. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 19683, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

⁴¹ Sentencia de la Corte Constitucional C-279 del 18 de abril de 2007. M.P. Manuel José Cepeda Espinosa; Sentencia del 8 de abril de 2008. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 15204, C.P. Héctor Romero Díaz; Sentencia del 12 de octubre de 2011. Sección Segunda del Consejo de Estado. Exp. 1982-10, C.P. Gustavo



CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN**, se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos⁴²:

Inobservancia de los artículos 7 y 8 del Decreto 1123 de 2015

Advirtió que la accionante en sede administrativa no expresó inconformidad alguna por inaplicación de los artículos 7 y 8 del Decreto 1123 de 2015, no obstante, pasó a exponer las razones que a su juicio desvirtúan este cargo.

Puntualizó que los actos sancionatorios hacen parte de una actuación independiente de la de determinación del tributo, ya que son procedimientos autónomos e independientes, aunque el acto que impone la sanción se funde en el acto de determinación⁴³.

De este modo, consideró que SONY confunde los efectos de las terminaciones por mutuo acuerdo suscritas respecto de los procesos de determinación (transar el 100% de las sanciones de inexactitud y los intereses moratorios frente al mayor valor a reintegrar) con la facultad sancionatoria que le otorga a la administración el inciso 4 del artículo 670 del Estatuto Tributario.

Precisó que la demandada mediante liquidación oficial de revisión que se confirmó en reconsideración disminuyó los saldos a favor que la actora registró en las declaraciones de IVA de los bimestres II, III y V de 2009 y I de 2010 y que imputó en los periodos gravables subsiguientes, con lo cual se evidencia que sí se habían efectuado unas imputaciones improcedentes.

Así, con ocasión de la Ley 1739 de 2014 la contribuyente solicitó la terminación por mutuo acuerdo de los periodos referenciados y para el efecto, presentó las respectivas correcciones.

Recalcó que no desconoció los efectos de estos acuerdos, y en consecuencia, en las resoluciones que resolvieron los recursos de reconsideración que impugnaban los actos sancionatorios, ajustó los valores a reintegrar atendiendo a los saldos a favor imputados improcedentemente que surgieron con las correcciones presentadas por la sociedad. Por tanto, las terminaciones por mutuo acuerdo no suprimen el hecho de que SONY imputó saldos a favor mayores a los que realmente le correspondía.

Igualmente, aclaró que en las resoluciones de reconsideración la administración revocó lo relacionado al pago de intereses moratorios frente al mayor valor a reintegrar dentro de los procesos de determinación, pues coincidían con los transados. Por tanto, se observa que la DIAN no está exigiendo a la accionante una carga adicional a la que le corresponde legalmente.

Eduardo Gómez Aranguren; Sentencia del 12 de marzo de 2012. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 18444, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

⁴² Folios 429 a 451 del c.p.3.

⁴³ Sentencia del 14 de abril de 2016. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 21656, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.



Detalló que cuando un contribuyente imputa el saldo a favor liquidado en su declaración privada al periodo gravable siguiente, y el fisco mediante determinación oficial establece que el saldo a favor no existía o era menor, es legítimo que el obligado tributario reintegre la totalidad de las sumas imputadas de forma indebida, dado que parte del impuesto no se pagó.

Expuso que respecto de si SONY cumplió todos los requisitos para acceder a las terminaciones por mutuo acuerdo, no es objeto de discusión en el presente proceso, ya que esto hace parte de lo ya estudiado en cuanto a los procesos de determinación.

Indebida o falsa motivación – Violación del artículo 742 del Estatuto Tributario

Insistió en que la accionante ignoró que los procesos de determinación y los sancionatorios son independientes. Especificó que las resoluciones sanción persiguen el reintegro de la diferencia que resulta entre el saldo a favor inicial y el saldo a favor definitivo.

Por tanto, si el contribuyente corrige sus declaraciones tributarias, como ocurrió en este caso, y determina un menor saldo a favor, denota que su derecho a imputar ese saldo asciende únicamente a dicho valor y en consecuencia, cualquier exceso imputado debe ser objeto de reintegro⁴⁴.

En ese sentido, queda acreditado que la DIAN atendió a lo dispuesto en el artículo 142 del Estatuto Tributario ya que, entre otras cosas, para resolver los recursos de reconsideración contra las resoluciones sanción tuvo en cuenta la actuación administrativa adelantada, lo que desvirtúa el cargo formulado por la demandante.

Indebida aplicación del artículo 11 del Decreto 1123 de 2015

Dijo que la actora no esgrimió el argumento de indebida aplicación del artículo 11 del Decreto 1123 de 2015 en sede administrativa. Precisó que para imponer la sanción por imputación improcedente la autoridad tributaria se apoyó en la normativa aplicable y no desconoció las transacciones suscritas entre las partes.

Aclaró que la sanción por imputación improcedente es diferente a la sanción por devolución o compensación improcedente, la cual, si establece un incremento del 50% sobre los intereses moratorios, por lo que la DIAN no impuso dicho incremento en los actos de carácter sancionatorio.

Frente a los interrogantes planteados por la sociedad actora, apreció que no pueden trasladarse automáticamente todos los efectos de los procesos de determinación a los procesos sancionatorios, que son los que actualmente se discuten. Y en cuanto al cumplimiento de las exigencias para acceder al beneficio fiscal señaló que estas se analizaron en el momento de su aprobación, por lo que dijo que no entiende por qué la actora lo trae a colación.

Vulneración del párrafo 2 del artículo 8 del Decreto 1123 de 2015

⁴⁴ Sentencia de la Corte Constitucional C-075 de 3 de febrero de 2004. M.P. Jaime Córdoba Triviño.



Declaró que la vulneración del parágrafo 2 del artículo 8 del Decreto 1123 de 2015 tampoco se planteó en sede administrativa. Manifestó que en el presente proceso no existió violación al principio de legalidad por inaplicación de las normas, pues la administración está exigiendo el reintegro de dinero imputado improcedentemente por la compañía, facultad que le otorgó el legislador cuando se configuran determinados supuestos, como en efecto ocurrió.

Sostuvo que el cargo no tiene vocación de prosperidad, ya que el fisco impuso a la contribuyente una sanción contemplada taxativamente en el artículo 670 del Estatuto Tributario.

Errónea aplicación del artículo 670 del Estatuto Tributario

Destacó que el hecho de que SONY imputara los saldos a favor que registró en los periodos II, III y V de 2009 y I de 2010 en los periodos subsiguientes fue una decisión discrecional de la contribuyente y precisó que esos saldos a favor se disminuyeron vía liquidación oficial de revisión, constituyéndose el hecho sancionable de que trata el inciso 4 del artículo 670 del Estatuto Tributario.

Además, dado que la sociedad corrigió voluntariamente sus declaraciones de IVA para acogerse a la terminación por mutuo acuerdo, es más clara la ocurrencia del hecho sancionable, pues en esas declaraciones disminuyó los saldos a favor que registró inicialmente, de conformidad a las resoluciones que resolvieron los recursos de reconsideración contra los actos de determinación.

Puntualizó que aunque las correcciones se presentaron con la finalidad de evitar un perjuicio mayor, la actora pudo continuar con los procesos que cursaban ante el contencioso administrativo si consideraba que sus declaraciones privadas eran correctas y no debían disminuirse los saldos a favor.

Falsa motivación

En torno al cargo de falsa motivación, se remitió a lo expuesto sobre el particular en las resoluciones que resolvieron los recursos de reconsideración interpuestos por la accionante contra las resoluciones sanción⁴⁵.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca accedió a las pretensiones de la demanda y no condenó en costas. Las razones de la decisión se resumen así⁴⁶:

Destacó que el proceso de determinación del tributo y el proceso sancionatorio son autónomos y en ese sentido, se adelantan por separado y producen efectos jurídicos independientes. No obstante, dijo que no puede desconocerse que el proceso sancionatorio depende del proceso de fiscalización, pues al declararse la nulidad de

⁴⁵ Folios 447 a 450 del c.p.3.

⁴⁶ Folios 543 a 552 del c.p.3.



los actos de determinación, los sancionatorios se vician de nulidad, sin que dicha situación elimine el carácter individual de los procesos⁴⁷.

Una vez analizado el trámite adelantado en sede administrativa, aclaró que las obligaciones objeto de las resoluciones que imponen sanción y sus confirmatorias, fueron la base de la terminación por mutuo acuerdo que derivó en las fórmulas suscritas el 30 de octubre de 2015, por tanto, procedió a determinar si esa circunstancia impedía al fisco imponer la sanción por imputación improcedente.

Precisó que de conformidad con los artículos 56 inciso 6 de Ley 1739 de 2014 y 11 párrafo 1 del Decreto 1123 de 2015 que reglamentó el anterior, y la jurisprudencia aplicable, con el acuerdo de terminación, que no es más que una transacción, las partes ponen fin a un eventual litigio mediante una figura que extingue las obligaciones originales y dicha transacción tiene autoridad de cosa juzgada. Por tanto, una vez se extingue la obligación derivada de las liquidaciones oficiales de revisión transadas, no puede imponerse una sanción cuya existencia y validez depende de aquella, pues lo accesorio sigue la suerte de lo principal⁴⁸.

Concluyó que la aprobación de la solicitud de terminación por mutuo acuerdo de los procesos de determinación oficial de IVA de los bimestres II, III y V de 2009 y I de 2010 puso fin a estos y en consecuencia, se extinguieron las obligaciones a cargo de SONY.

Estimó que la DIAN *“al resolver la solicitud de terminación por mutuo acuerdo, como consecuencia de haberse transado los valores determinados oficialmente, debió declarar que los pliegos de cargos expedidos el 09 de junio de 2015 quedaban sin efecto, pues las Fórmulas de terminación fueron suscritas el 26 de diciembre de 2015 (sic), es decir con posterioridad”*⁴⁹.

Lo anterior, por cuanto la base sobre la cual se propusieron las sanciones desapareció con las referidas fórmulas, motivo por el cual resulta inconsecuente la imposición de la sanción por imputación improcedente, lo que conlleva a la declaratoria de nulidad de los actos demandados y a título de restablecimiento del derecho declarar que no hay lugar a pago alguno por este concepto.

En aplicación del principio de economía procesal, el a quo se abstuvo de analizar los demás problemas jurídicos planteados ya que el presente cargo prosperó.

De la condena en costas

No condenó en costas a la parte vencida, ya que consideró que la parte interesada no demostró sumariamente su causación, presupuesto necesario para que se establezca su pago⁵⁰.

Salvamento de voto

⁴⁷ Sentencia del 8 de junio de 2017. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 19389, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

⁴⁸ Sentencia del 6 de junio de 2019. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 22797, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

⁴⁹ Folio 551 vto. del c.a.3.

⁵⁰ Sentencia del 6 de julio de 2016. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 20486, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



El Magistrado Luis Antonio Rodríguez Montaña presentó salvamento de voto contra la decisión del Tribunal, ya que consideró que la sentencia que sustentó la decisión tiene una situación fáctica diferente a la del presente caso. En primer lugar, porque en la sentencia reiterada el contribuyente presentó solicitud de terminación por mutuo acuerdo del proceso de determinación y del proceso sancionatorio, mientras que SONY únicamente lo hizo respecto del proceso de determinación⁵¹.

En segundo lugar, porque en la jurisprudencia citada se demostró el reintegro de la totalidad del valor devuelto de forma improcedente, en tanto que la actora no acreditó el reintegro de la totalidad de las sumas que la DIAN determinó como imputadas de forma improcedente.

Finalmente, puso de presente que en el caso resuelto por el Consejo de Estado, en el marco del proceso sancionatorio se llegó hasta la expedición del pliego de cargos, pero en el presente caso, se impuso la sanción mediante resolución sanción y se resolvieron los recursos de reconsideración. Por lo anterior, consideró que dicho precedente es inaplicable.

Por otro lado, en cuanto al caso concreto precisó que se transaron los actos de determinación el 30 de octubre de 2015, pero destacó que para transar el valor total de las sanciones, intereses y actualización, de conformidad con los artículos 56 de la Ley 1739 de 2014 y 7 del Decreto 1123 de 2015, el interesado debía corregir sus declaraciones y pagar el 100% del tributo o del menor saldo a favor propuesto o liquidado.

Explicó que la accionante al corregir sus declaraciones de IVA de los bimestres II, III y V de 2009 y I de 2010 en los términos del último acto administrativo, implicaba que existió una imputación improcedente de los saldos a favor que se generaron en cada periodo, lo que acarrea la obligación de devolver los valores indebidamente imputados en su totalidad.

Consideró que el párrafo 1 del artículo 11 del Decreto 1123 de 2015 se refiere a que la pérdida de efectos será para los actos derivados de procesos de determinación del tributo más no del proceso sancionatorio. Adicionalmente, estimó que debe tenerse en cuenta que para acceder al beneficio SONY corrigió sus declaraciones privadas con lo que se materializó el hecho sancionable que corresponde a una diferencia entre el saldo a favor imputado inicialmente y el determinado en la corrección.

Bajo ese entendimiento, resaltó que surge para el contribuyente la obligación de reintegrar los valores que imputó de forma improcedente en su totalidad y dado que en el expediente no está probado que así lo haya hecho la demandante, a juicio del magistrado, el fisco poseía la potestad de imponer la sanción consagrada en el artículo 670 del Estatuto Tributario y en consecuencia, debían negarse las pretensiones de la demanda.

RECURSO DE APELACIÓN

⁵¹ Folios 560 a 561 vto. del c.p.3. Sentencia del 6 de junio de 2019. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 22797, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



La **demandante** propuso los siguientes cargos de apelación⁵²:

Procedencia de la condena en costas a la DIAN

Aseguró que la administración tributaria puede ser condenada en costas aun cuando su función de recaudar tributos sea de interés público y que para el efecto es innecesario probar que esta actuó de forma dolosa, temeraria o de mala fe⁵³.

Puntualizó que en el presente caso procede la condena en costas a la demandada, toda vez que actuó omitiendo las disposiciones legales y jurisprudencia aplicables, como quedó plasmado en la sentencia de primera instancia, por lo que es incomprensible que el Tribunal evidenciara esa situación y aun así no condenara en costas al fisco.

Explicó que lo anterior generó que SONY incurriera en gastos para la defensa de sus intereses, implicó un desgaste administrativo y económico innecesario para la compañía y también una congestión del aparato judicial que por demás fue inútil y excesivo, lo que hubiese podido evitarse si la accionada hubiera sido diligente y leal.

Frente a la prueba para condenar en costas a la DIAN

Precisó que los gastos en que incurrió a lo largo del proceso están representados en honorarios pagados a la firma Deloitte Asesores y Consultores Ltda., cuyos documentos soporte no se allegaron anteriormente ya que de conformidad con la propuesta de servicios profesionales de noviembre de 2015 que suscribió con dicha compañía, la cual aportó con el recurso de apelación, los honorarios se causarían en su mayoría con la notificación de la sentencia de primera instancia, al momento de presentar el recurso de apelación y la elaboración de los alegatos de conclusión de segunda instancia.

Debido a que el *a quo* señaló en la sentencia apelada que no se condenaba en costas por falta de soportes que así lo probaran, aportó la factura de Venta 5010615166 de 16 de mayo de 2017 emitida por Deloitte Asesores y Consultores Ltda. y dirigida a SONY por concepto de honorarios por servicios profesionales en cuantía de \$17.400.000, de los cuales \$2.400.000 corresponden a IVA.

Aclaró que a la fecha de presentación del recurso de apelación hay algunos conceptos que aún no se han causado, por lo que no pueden aportarse la totalidad de los soportes. Solicitó que de desestimarse las pruebas aportadas, se tenga en cuenta lo previsto en el Acuerdo PSAA16-10554 de 5 de agosto de 2016 expedido por el Consejo Superior de la Judicatura “*Por el cual se establecen las tarifas de agencias en derecho*”, en especial el artículo 5, ya que estimó que es injusto e inequitativo que la sociedad deba asumir *a mutuo proprio* los precitados gastos.

Por su parte, La **DIAN** apeló con fundamento en los siguientes argumentos⁵⁴:

⁵² Folios 562 a 566 del c.p.3.

⁵³ Sentencia del 30 de agosto de 2016. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 20508, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

⁵⁴ Folios 599 a 607 del c.p.3.



Destacó que el Tribunal únicamente resolvió el cargo relacionado a determinar si la contribuyente incurrió en el hecho punible contenido en el artículo 670 del Estatuto Tributario teniendo en cuenta los efectos que produce la terminación por mutuo acuerdo que suscribió la DIAN con SONY de conformidad con los artículos 7, 8 y 11 del Decreto 1123 de 2015, y decidió no analizar los demás cargos, dado que el primer cargo prosperó.

De la terminación por mutuo acuerdo

Explicó que el proceso de determinación y el sancionatorio son autónomos e independientes, sin que se desconozca que la nulidad de los actos de determinación implica el decaimiento de los actos sancionatorios, lo que en este caso no ocurrió.

Aseguró que está acreditado que lo que se transó mediante la terminación por mutuo acuerdo fueron las sanciones por inexactitud y los intereses moratorios frente al mayor valor a reintegrar dentro de los procesos de determinación y no las sanciones por imputación improcedente de los periodos discutidos, que se generó por que se configuraron los supuestos del artículo 670 del Estatuto Tributario.

Consideró que el precedente jurisprudencial que reiteró el *a quo* para declarar la nulidad de los actos controlados no es aplicable al caso concreto por tratarse de situaciones fácticas diferentes, como se señaló en el salvamento de voto.

Inobservancia de los artículos 7 y 8 del Decreto 1123 de 2015

Manifestó que para que la contribuyente pudiera acogerse a la terminación por mutuo acuerdo, estaba en la obligación de corregir su declaración en los términos de los actos de determinación proferidos por la autoridad tributaria, sin que así haya ocurrido.

Hizo un recuento de la actuación administrativa e indicó que con ocasión de la Ley 1739 de 2014 la demandante solicitó la terminación por mutuo acuerdo y en sus declaraciones de corrección plasmó los siguientes saldos a favor: bimestre II de 2009 \$4.802.734.000, bimestre III de 2009 \$7.649.189.000, bimestre V de 2009 \$13.347.456.000 y bimestre I de 2010 \$13.664.828.000.

Precisó que el fisco no desconoció los efectos de las terminaciones por mutuo acuerdo y así lo reconoció en los actos que resolvieron los recursos de reconsideración contra las resoluciones sanción, sino que en dichos actos modificó los valores a reintegrar producto de la diferencia real que surgió entre los saldos a favor imputados inicialmente y los saldos a favor que se determinaron en las declaraciones de corrección para acceder a la terminación por mutuo acuerdo así⁵⁵:

Periodo	Valor imputado en el siguiente periodo	Saldo a favor determinado en la corrección	Diferencia imputación improcedente
II-2009	\$5.191.999.000	\$4.802.734.000	\$389.265.000
III-2009	\$7.751.053.000	\$7.649.189.000	\$101.864.000
V-2009	\$13.600.617.000	\$13.347.456.000	\$253.161.000
I-2010	\$13.927.476.000	\$13.664.828.000	\$262.648.000

⁵⁵ Folios 602 vto. a 603 del c.p.3.



Expuso que las diferencias mencionadas anteriormente son los valores que debe reintegrar la demandante a la administración con fundamento en el numeral 4 del artículo 670 del Estatuto Tributario, toda vez que incurrió en la conducta sancionable de imputar un saldo a favor mayor al que le correspondía realmente.

Agregó que el fisco pretende que la contribuyente pague la diferencia que tiene pendiente de pago, descontando los pagos que hizo con ocasión de la suscripción de la terminación por mutuo acuerdo. También destacó que según lo pactado en dichos acuerdos, SONY no está obligada a pagar suma alguna por concepto de intereses moratorios.

Indebida o falsa motivación

Aseguró que el cargo de indebida o falsa motivación carece de sustento, toda vez que para resolver los recursos de reconsideración que interpuso la actora contra las resoluciones sanción la administración se fundó en los hechos probados, al punto que modificó el valor a reintegrar por concepto de sanción por imputación improcedente y revocó el pago de intereses moratorios frente al mayor valor a reintegrar, porque estas sumas ya habían sido transadas.

Indebida aplicación del artículo 11 del Decreto 1123 de 2015

Recalcó que la sanción por imputación improcedente es diferente de la sanción por devolución o compensación improcedente de que trata el inciso 2 del artículo 670 del Estatuto Tributario, que sí implica un incremento del 50% de los intereses moratorios, la cual no se impuso en los actos sancionatorios.

Vulneración del párrafo 2 del artículo 8 del Decreto 1123 de 2015

Declaró que en este caso no se configuró vulneración alguna al principio de legalidad por inaplicación de las normas, pues mediante los procesos sancionatorios la administración únicamente exigió el reintegro de los valores que la demandante imputó improcedentemente en las declaraciones del impuesto sobre las ventas de los bimestres II, III y V del año 2009 y I del año 2010, debido a que se configuraron los supuestos consagrados en la norma para su imposición.

Errónea aplicación del artículo 670 del Estatuto Tributario

Observó que imputar los saldos a favor de las declaraciones de IVA de los bimestres II, III y V del año 2009 y I del año 2010 a los periodos subsiguientes fue una decisión propia de la contribuyente, pero con ocasión de los procesos de determinación los saldos a favor se disminuyeron, configurándose el hecho sancionable contenido en el inciso 4 del artículo 670 del Estatuto Tributario.

Señaló que la improcedencia de la imputación resultó evidente cuando la actora corrigió de manera voluntaria sus declaraciones y disminuyó los saldos a favor inicialmente registrados para acogerse al beneficio fiscal, si SONY consideraba que sus denuncios de impuesto a las ventas eran correctos y que no debía disminuir sus



saldos a favor, debió continuar con las acciones que instauró ante la jurisdicción contencioso administrativa contra los actos de determinación.

Falsa motivación

Expresó que el cargo de falsa motivación no tiene vocación de prosperidad, pues los hechos que fundamentaron las resoluciones sanción y las resoluciones que resolvieron el recurso de reconsideración, están probados y la demandante previamente los reconoció. Por tanto, es indudable a su juicio que la accionante reflejó saldos a favor mayores a los que realmente correspondían y los imputó a los periodos siguientes, incurriendo en el hecho sancionable descrito en el inciso 4 del artículo 670 del Estatuto Tributario.

Agregó que no puede desconocerse que existe una diferencia pendiente de pago entre los saldos a favor que la compañía inicialmente imputó de forma improcedentemente en sus declaraciones de IVA y los saldos a favor que liquidó en las correcciones.

Recalcó que la facultad sancionatoria que desplegó la DIAN tiene pleno sustento fáctico, normativo y jurisprudencial, por lo que de ningún modo los actos demandados están viciados de nulidad por falsa motivación, por lo que solicitó que se denieguen las súplicas de la demanda, se revoque la sentencia apelada en lo que le es desfavorable y en consecuencia, se declare la legalidad de los actos demandados.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** ratificó lo dicho en la demanda y en el recurso de apelación⁵⁶.

Por su parte la **DIAN**, reiteró de manera sucinta los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación⁵⁷.

El **Ministerio Público** representado por el Procurador Sexto delegado ante el Consejo de Estado solicitó revocar la sentencia apelada y en su lugar denegar las pretensiones de la demanda, toda vez que consideró que al corregir sus denuncias fiscales la sociedad disminuyó los saldos a favor inicialmente declarados en los bimestres II, III y V de 2009 y I de 2010, lo que hace aplicable el inciso cuarto del artículo 670 del Estatuto Tributario y obliga a la demandante a reintegrar la suma de \$1.006.938.000⁵⁸.

Aseguró que el proceso de determinación y el sancionatorio son autónomos e independientes, por lo que la transacción del primero no puede redundar en el decaimiento de los actos sancionatorios, ya que en este caso los actos de liquidación dieron lugar a declaraciones de corrección y la DIAN ajustó las sanciones por imputación improcedente a los valores consignados en dichas correcciones.

De igual forma, indicó que la sentencia reiterada por el Tribunal no es aplicable al caso concreto puesto que en dicha ocasión se transaron los dos procesos, en tanto, en este caso solo se transó el proceso de determinación y con ocasión de la

⁵⁶ Índice 13 del expediente electrónico.

⁵⁷ Índice 16 del expediente electrónico.

⁵⁸ Índice 14 del expediente electrónico.



terminación por mutuo acuerdo, la accionante presentó correcciones en las que declaró saldos a favor inferiores a los que imputó en los periodos siguientes, de modo que SONY debe reintegrar los valores imputados de forma improcedente.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, le corresponde a la Sala determinar i) si la terminación por mutuo acuerdo de los procesos de determinación genera efectos sobre los actos sancionatorios, ii) si los actos enjuiciados están debidamente motivados, iii) si se aplicaron correctamente los artículos 8 parágrafo 2 y 11 del Decreto 1123 de 2015, iv) si SONY reintegró el equivalente a la diferencia entre los saldos a favor inicialmente imputados y los declarados en las correcciones, de no ser así, v) si resultaba aplicable la sanción prevista en el inciso 4 del artículo 670 del Estatuto Tributario, y, vi) si procede la condena en costas.

Efectos de la terminación por mutuo acuerdo de los procesos de determinación

Respecto de la sanción por improcedencia de las devoluciones o compensaciones el artículo 670 del Estatuto Tributario vigente para la época de los hechos señalaba⁵⁹:

“Artículo 670. Sanción por improcedencia de las Devoluciones o Compensaciones. *Las devoluciones o compensaciones efectuadas de acuerdo con las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios y sobre las ventas, presentadas por los contribuyentes o responsables, no constituyen un reconocimiento a su favor.*

[...]

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 periodo siguiente, la Administración exigirá su reintegro, incrementado en los intereses moratorios correspondientes. [...]”

De acuerdo con lo anterior, cuando un contribuyente imputa en el periodo siguiente los saldos a favor liquidados en sus declaraciones privadas y mediante el proceso de determinación oficial la administración los modifica o rechaza, la DIAN puede exigir su reintegro, más los intereses de mora correspondientes.

Ahora bien, en cuanto a la terminación por mutuo acuerdo, la Ley 1739 de 2014 “*Por medio de la cual se modifica el Estatuto Tributario, la Ley 1607 de 2012, se crean mecanismos de lucha contra la evasión y se dictan otras disposiciones*” en su artículo 56 dispuso lo siguiente:

“ARTÍCULO 56. TERMINACIÓN POR MUTUO ACUERDO DE LOS PROCESOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS, ADUANEROS Y CAMBIARIOS. *<Decaimiento por cumplimiento del término para el cual fue expedido> Facúltase a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales para terminar por mutuo acuerdo los procesos administrativos, en materia tributaria, aduanera y cambiaria, de acuerdo con los siguientes términos y condiciones:*

⁵⁹ Artículo sustituido por el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016.



Los contribuyentes, agentes de retención y responsables de los impuestos nacionales, los usuarios aduaneros y del régimen cambiario a quienes se les haya notificado antes de la entrada en vigencia de esta ley, requerimiento especial, liquidación oficial, resolución del recurso de reconsideración o resolución sanción, podrán transar con la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, hasta el día 30 de octubre de 2015, el valor total de las sanciones, intereses y actualización, según el caso, siempre y cuando el contribuyente o responsable, agente retenedor o usuario aduanero, corrija su declaración privada y pague el ciento por ciento (100%) del impuesto o tributo, o del menor saldo a favor propuesto o liquidado.

Cuando se trate de pliegos de cargos y resoluciones mediante las cuales se impongan sanciones dinerarias, en las que no hubiere impuestos o tributos aduaneros en discusión, la transacción operará respecto del cincuenta por ciento (50%) de las sanciones actualizadas, para lo cual el obligado deberá pagar en los plazos y términos de esta ley, el cincuenta por ciento (50%) de la sanción actualizada.

[...]

La terminación por mutuo acuerdo que pone fin a la actuación administrativa tributaria, aduanera o cambiaria prestará mérito ejecutivo, de conformidad con lo señalado en los artículos 828 y 829 del Estatuto Tributario, y con su cumplimiento se entenderá extinguida la obligación por la totalidad de las sumas en discusión.

Los términos de corrección previstos en los artículos 588, 709 y 713 del Estatuto Tributario se extenderán temporalmente, con el fin de permitir la adecuada aplicación de esta disposición. [...]" (Subraya la Sala)

El artículo parcialmente transcrito fue reglamentado por el Decreto 1123 de 2015 así:

“Artículo 7°. Procedencia de la terminación por mutuo acuerdo de los Procesos Administrativos Tributarios, Aduaneros y Cambiarios. Los contribuyentes, agentes de retención y responsables de los impuestos nacionales, los deudores solidarios o garantes del obligado, los usuarios aduaneros y del régimen cambiario, podrán terminar por mutuo acuerdo con la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) hasta el 30 de octubre de 2015, en los términos del artículo 56 de la Ley 1739 de 2014, siempre y cuando cumplan con la totalidad de los siguientes requisitos:

1. Que con anterioridad al 23 de diciembre de 2014, se haya notificado alguno de los siguientes actos administrativos:

a) *Requerimiento especial, ampliación al requerimiento especial, liquidación oficial de revisión, liquidación oficial de corrección aritmética, liquidación oficial de aforo, liquidación oficial de revisión al valor, liquidación oficial de corrección de tributos aduaneros o la resolución que resuelve el correspondiente recurso;*

b) *Emplazamiento para declarar, pliegos de cargos, acto de formulación de cargos en materia cambiaria, resolución o acto administrativo que impone sanción dineraria de carácter tributario, aduanero o cambiario o su respectivo recurso, en las que no hayan impuestos o tributos en discusión.*

2. Que a 22 de diciembre de 2014, no se haya presentado demanda de nulidad y restablecimiento del derecho ante la jurisdicción contencioso administrativa.



3. Que la solicitud de terminación por mutuo acuerdo se presente hasta el 30 de octubre de 2015, siempre y cuando no se encuentre en firme el acto administrativo por no haber agotado la vía administrativa o haber operado la caducidad para presentar la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho.

4. Que a la fecha de la solicitud, el contribuyente corrija su declaración privada de acuerdo con el mayor impuesto o el menor saldo a favor propuesto o determinado, en el último acto administrativo a terminar por mutuo acuerdo, notificado con anterioridad a la presentación de la solicitud, sin incluir en la liquidación los valores que serán objeto de la terminación por mutuo acuerdo.

5. Que se adjunte prueba del pago de los valores a que haya lugar.

6. Que se aporte la prueba del pago de la liquidación privada del impuesto o tributo objeto de terminación por mutuo acuerdo, a los que hubiere lugar.

7. Que se acredite prueba del pago del valor determinado en la declaración o declaraciones del año 2014, correspondientes al mismo impuesto objeto de la terminación por mutuo acuerdo, siempre que a ello hubiere lugar.

En el evento en que a la fecha de presentación de la solicitud de terminación por mutuo acuerdo el plazo fijado por el Gobierno Nacional para la presentación de las declaraciones tributarias no hubiere vencido, no será exigible este requisito.

[...]

Artículo 8°. Determinación de los valores a transar en los Procesos Administrativos Tributarios, Aduaneros y Cambiarios. El valor objeto de la terminación por mutuo acuerdo en los procesos administrativos, aduaneros y cambiarios se determinará de la siguiente forma:

1. Cuando se trate de requerimiento especial, ampliación al requerimiento especial, liquidación oficial de revisión, liquidación oficial de corrección aritmética, liquidación oficial de aforo, liquidación oficial de revisión al valor, liquidación oficial de corrección de tributos aduaneros o la resolución que resuelve el correspondiente recurso, el contribuyente, agente de retención y responsable de los impuestos nacionales y los usuarios aduaneros, podrán transar el valor total de los intereses, las sanciones y su actualización, según el caso, siempre y cuando corrija su declaración privada de acuerdo con los valores propuestos o determinados y pague el ciento por ciento (100%) del impuesto o tributo o del menor saldo a favor propuesto o liquidado. [...]

Artículo 11. Suscripción de la fórmula de terminación por mutuo acuerdo. La fórmula de terminación por mutuo acuerdo debe acordarse y suscribirse a más tardar el 30 de octubre de 2015.

Los contribuyentes, agentes de retención y responsables de los impuestos nacionales, los usuarios aduaneros y del régimen cambiario, los deudores solidarios o los garantes del obligado, directamente, o a través de sus apoderados, podrán suscribir el acta de terminación por mutuo acuerdo siempre y cuando el respectivo poder los habilite para ello.



La terminación por mutuo acuerdo, que pone fin a la actuación administrativa prestará mérito ejecutivo de conformidad con los artículos 828 y 829 del Estatuto Tributario, en los términos previstos en el artículo 56 de la Ley 1739 de 2014.

Parágrafo 1°. Una vez transados los valores propuestos o determinados en los actos administrativos susceptibles de este mecanismo, las actuaciones proferidas por la administración tributaria y aduanera con posterioridad al acto que se termina por mutuo acuerdo quedarán sin efecto, para lo cual será suficiente la suscripción del acta de terminación por mutuo acuerdo, que dará por terminado el respectivo proceso administrativo.

[...]" (Subraya la Sala)

Respecto de la injerencia que tiene la terminación por mutuo acuerdo del proceso de determinación sobre el proceso sancionatorio, la Sala indicó recientemente lo siguiente⁶⁰:

“Tratándose de las actuaciones sancionatorias iniciadas en el marco del artículo 670 del ET y, específicamente, de aquellas por imputación improcedente de saldos a favor rechazados, cuando el contribuyente los utiliza y extingue al momento de presentar la declaración del siguiente periodo, solo se requiere la existencia de un proceso de determinación del impuesto, en el que la Administración haya rechazado o modificado el saldo a favor imputado.

A partir de la fecha en la que la Administración le notificó a ECOEFICIENCIA CO SAS la liquidación oficial de revisión 900003 del 8 de abril de 2014 mediante la cual modificó el impuesto sobre la renta del año gravable 2010, en el sentido de desconocer el saldo a favor declarado, podía iniciar el proceso administrativo encaminado a imponerle la sanción por imputación improcedente del saldo a favor llevado a la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2011, porque se cumplían los presupuestos previstos en el artículo 670 del ET.

Sin embargo, como lo ha señalado la Sala, en casos como el presente, en el que la discusión se centra en determinar si la Administración podía imponer sanción por imputación improcedente con fundamento en una liquidación oficial de revisión respecto de la cual las partes decidieron acogerse a la terminación por mutuo acuerdo -como la prevista en el artículo 56 de la Ley 1739 de 2014-, el estudio debe ir más allá de la simple verificación de la expedición y notificación de la liquidación oficial de revisión como presupuesto para imponer la sanción en estudio.

En efecto, la Sección tiene establecido como criterio de decisión que, cuando el procedimiento de determinación oficial haya sido terminado de mutuo acuerdo en virtud de una disposición legal, «los intereses moratorios causados mientras el saldo a favor devuelto en forma improcedente permaneció en poder del contribuyente, desaparecieron, por extinción de la obligación, circunstancia que conduce a que no exista base para liquidarlos». Consecuentemente, en tales oportunidades no hay lugar a la imposición de la sanción por devolución, compensación o imputación improcedente que tenga como base de cálculo los intereses causados respecto del saldo a favor improcedente objeto de devolución, compensación o imputación.

⁶⁰ Sentencia del 21 de octubre de 2021. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 25026, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto. Ver también: Sentencia del 26 de agosto de 2021. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 24335, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez; Sentencia del 26 de noviembre de 2020. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 24918, C.P. Milton Chaves García.



[...]

Se concluye entonces que la Administración encontró cumplidos, como lo reconoció en la fórmula transaccional, los requisitos exigidos por el artículo 56 de la Ley 1739 de 2014 y el Decreto 1123 de 2015, para acceder a la terminación por mutuo acuerdo del proceso de determinación del impuesto sobre la renta del año gravable 2010, incluido el de los intereses moratorios sobre el reintegro del saldo a favor, acto en el que, además, señaló que el acuerdo prestaba mérito ejecutivo de conformidad con los artículos 828 y 829 del ET.

[...]

Como se desprende de lo anterior, la aprobación de la solicitud de terminación por mutuo acuerdo del proceso de determinación oficial del tributo puso fin a este y, por ende, las obligaciones existentes a cargo de la contribuyente por concepto del impuesto sobre la renta del año gravable 2010, entre ellas, el saldo a favor declarado e imputado al periodo siguiente, se extinguieron.

En virtud de ese acuerdo, que no es más que una transacción, las partes pusieron fin a un eventual litigio mediante una figura, que en el caso concreto **extingue las obligaciones originales, con autoridad de cosa juzgada, como es la equivalente a una sentencia judicial.**” (Resaltado propio del texto. Subraya la Sala)

De acuerdo con el criterio expuesto, previo a transar los valores derivados del proceso de determinación, la administración está en la obligación de verificar el cumplimiento de todos los requisitos contenidos en la norma que consagra el beneficio fiscal, y una vez suscrita la fórmula de terminación por mutuo acuerdo, la obligación derivada de la liquidación oficial de revisión se extingue, y por consiguiente, desaparece la base para imponer la sanción por devolución o imputación improcedente.

En el caso bajo estudio, la DIAN mediante liquidaciones oficiales de revisión proferidas el 16 de octubre de 2013 disminuyó los saldos a favor liquidados por la sociedad en las declaraciones del impuesto sobre las ventas de los periodos gravables II, III y V de 2009 y con liquidación oficial de revisión del 7 de noviembre de 2013 modificó el saldo a favor del I bimestre del año 2010, así⁶¹:

BIMESTRE	II-2009	III-2009	V-2009	I-2010
Último saldo a favor declarado	\$ 5.190.236.000	\$ 7.743.707.000	\$ 13.592.958.000	\$ 13.921.591.000
Acto administrativo	Resolución 900.090 de 14 de noviembre de 2014	Resolución 900.354 de 19 de noviembre de 2014	Resolución 900.357 de 19 de noviembre de 2014	Resolución 900.097 de 4 de diciembre de 2014
Saldo a favor determinado	\$ 4.182.731.000	\$ 7.497.960.000	\$ 12.954.653.000	\$ 13.254.007.000

Las liquidaciones oficiales de revisión y sus confirmatorios fueron demandados ante el contencioso administrativo en mayo de 2015⁶².

Después de formular pliegos de cargos, mediante resoluciones sanción de 13 y 14 de octubre de 2015 la demandada impuso a SONY sanciones por imputación

⁶¹ Folios 18 a 31 vto. del c.a.1., 17 a 25 del c.a.2., 18 a 25 vto. del c.a.3. y 17 a 23 vto. del c.a.4.

⁶² Folios 114 a 115 del c.a.1., 80 a 81 del c.a.2., 76 y 77 del c.a.3. y 78 del c.a.4.



improcedente referentes a los bimestres II, III y V de 2009 y I de 2010 en cuantía de \$1.007.505.000, \$253.093.000, \$645.964.000 y \$673.469.000 respectivamente⁶³.

El 9 de septiembre de 2015, la actora con la intención de acogerse al beneficio contenido en el artículo 56 de la Ley 1739 de 2014 citado en apartes anteriores, corrigió sus declaraciones y disminuyó los saldos a favor que había liquidado anteriormente⁶⁴.

Obran en el expediente las Fórmulas de Terminación por Mutuo Acuerdo suscritas por las partes el 30 de octubre de 2015 en las que luego de puntualizar que la actora solicitó transar el 100% de la sanción por inexactitud y de los intereses generados en el impuesto sobre las ventas de cada uno de los periodos en discusión, que el Comité de Conciliación y Defensa Judicial de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales decidió transar las cifras solicitadas y que “Establecido el cumplimiento de los requisitos exigidos en el artículo 56 de la Ley 1739 de 2014 y en el Decreto 1123 de 2015” se acordó terminar por mutuo acuerdo lo siguiente⁶⁵:

	BIM II-2009	BIM III-2009	BIM V-2009	BIM I-2010
Acto transado	Resolución No. 900.090 de 14 de noviembre de 2014	Resolución No. 900.354 de 19 de noviembre de 2014	Resolución No. 900.357 de 19 de noviembre de 2014	Resolución No. 900.097 de 4 de diciembre de 2014
Valor pagado de impuesto en discusión	\$388.761.000	\$98.694.000	\$245.890.000	\$265.976.000
Saldo a favor declaración de corrección	\$4.802.734.000	\$7.649.189.000	\$13.347.456.000	\$13.664.828.000
Sanción transada	\$620.003.000	\$151.229.000	\$392.803.000	\$410.821.000
Intereses transados	\$691.854.000	\$177.629.000	\$402.187.000	\$401.284.000
Valor total transado	\$1.311.857.000	\$328.858.000	\$794.990.000	\$812.105.000

De lo anterior se observa que para acceder a las solicitudes de terminación por mutuo acuerdo de los procesos de determinación de IVA de los periodos gravables II, III y V de 2009 y I de 2010 elevadas por la contribuyente, la DIAN examinó y concluyó que la compañía cumplía con la totalidad de los requisitos de los artículos 56 de la Ley 1739 de 2014 y el Decreto 1123 de 2015.

Esto quiere decir, que entre ellos se verificó el cumplimiento del numeral 4 del artículo 7 del Decreto 1123 de 2015, según el cual a la fecha de la solicitud, el contribuyente debe haber corregido su declaración privada de acuerdo con el mayor impuesto o el menor saldo a favor determinado en el último acto administrativo a terminar por mutuo acuerdo, a excepción de los valores a transar.

A pesar de que los saldos a favor liquidados por la actora en las correcciones que presentó el 9 de septiembre de 2015 no concuerdan con los saldos a favor determinados vía liquidaciones oficiales de revisión por la administración, el fisco dio

⁶³ Folios 122 a 130 del c.a.1., 83 a 90 vto. del c.a.2., 81 a 88 vto. del c.a.3. y 113 a 121 del c.a.4.

⁶⁴ Folios 170 del c.a.1., 129 del c.a.2., 129 del c.a.3. y 158 del c.a.4.

⁶⁵ Folios 146 a 148 del c.a.1., 106 a 108 del c.a.2., 104 a 106 del c.a.3. y 141 a 143 del c.a.4.



por cumplidos todos los presupuestos para acceder a la transacción, y en consecuencia, aceptó que la contribuyente declaró el menor saldo a favor determinado en las resoluciones objeto de terminación por mutuo acuerdo.

Es de resaltar, que si el fisco consideraba que las actas de terminación por mutuo acuerdo se proferieron en oposición a los preceptos legales, debió revocarlas o iniciar una acción de lesividad en su contra. Contrario sensu la demandada en el recurso de apelación y en las resoluciones que resolvieron los recursos de reconsideración interpuestos contra las resoluciones sanción reconoció sus efectos y aclaró que la actora sí cumplió con todas las condiciones necesarias para ser beneficiaria de la terminación por mutuo acuerdo.

De este modo, los acuerdos prestan mérito ejecutivo de conformidad con los artículos 56 de la Ley 1739 de 2014 y 828 y 829 del Estatuto Tributario y atendiendo a los argumentos esgrimidos en la sentencia que se reitera, la base para imponer la sanción contenida en el inciso cuarto del artículo 670 del Estatuto Tributario desapareció, lo que conlleva la nulidad de los actos administrativos demandados, máxime si se tiene en cuenta que las fórmulas de terminación por mutuo acuerdo gozan de plena legalidad, no han sido anuladas, ni suspendidas.

Bajo ese entendimiento, la Sala confirmará en este punto la sentencia apelada, declarará la nulidad de los actos acusados y en consecuencia, se releva del estudio de los demás cargos de apelación propuestos por la autoridad tributaria.

Condena en costas

El Tribunal negó la condena en costas en primera instancia al considerar que estas no estaban probadas, decisión que apeló SONY, adjuntó los documentos que a su juicio acreditan las erogaciones por concepto de honorarios profesionales para su defensa y en todo caso, solicitó aplicar lo dispuesto en el Acuerdo PSAA16-10554 de 5 de agosto de 2016 proferido por el Consejo Superior de la Judicatura.

Respecto de la condena en costas el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo consagra que “[s]alvo en los procesos que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil”⁶⁶.

Por su parte, el artículo 361 del Código General del Proceso establece que las costas están integradas por la totalidad de las expensas y gastos sufragados durante el curso del proceso y por las agencias en derecho, y deben tasarse y liquidarse con criterios objetivos y verificables en el expediente, según lo dispuesto en los artículos 362 a 366 *ibídem*.

Al respecto el numeral 8 del artículo 365 del mismo ordenamiento, indica que “Sólo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación”.

La Corte Constitucional en sentencia C-157 de 2013 precisó que la condena en costas no resulta de un actuar temerario o de mala fe, o si quiera culpable de la parte

⁶⁶ Entiéndase dicha remisión al Código General del Proceso.



condenada, sino que es producto de su derrota en el proceso. También señaló que de conformidad con el artículo 366 del Código General del Proceso tanto las costas como las agencias en derecho deben liquidarse, siempre que exista prueba de su existencia, utilidad y se verifique que corresponden a actuaciones autorizadas por la ley, toda vez que atañen a los costos en que incurrió en el proceso la parte beneficiaria⁶⁷.

Es de destacar que el Acuerdo PSAA16-10554 de 5 de agosto de 2016 expedido por el Consejo Superior de la Judicatura estipula las tarifas de agencias en derecho así:

“ARTÍCULO 5º. Tarifas. Las tarifas de agencias en derecho son:

1. PROCESOS DECLARATIVOS EN GENERAL.

En única instancia.

a. Cuando en la demanda se formulen pretensiones de contenido pecuniario, entre el 5% y el 15% de lo pedido.

b. En aquellos asuntos que carezcan de cuantía o de pretensiones pecuniarias, entre 1 y 8 S.M.M.L.V.

En primera instancia.

a. Por la cuantía. Cuando en la demanda se formulen pretensiones de contenido pecuniario:

(i) De menor cuantía, entre el 4% y el 10% de lo pedido.

(ii) De mayor cuantía, entre el 3% y el 7.5% de lo pedido.

b. Por la naturaleza del asunto. En aquellos asuntos que carezcan de cuantía o de pretensiones pecuniarias, entre 1 y 10 S.M.M.L.V.

En segunda instancia.

Entre 1 y 6 S.M.M.L.V.”

De acuerdo con lo hasta aquí expuesto, para que el juez decida sobre la condena en costas, no basta con que la parte haya sido derrotada en el proceso, sino que en el expediente debe constar su causación.

En el presente caso, SONY allegó con el recurso de apelación copia de la propuesta de servicios profesionales que le presentó Deloitte Asesores y Consultores Ltda. el 23 de noviembre de 2015 y la Factura de Venta No. 5010615166 de 16 de mayo de 2017, emitida por la misma firma asesora por concepto de “Asesoría Tributaria”⁶⁸.

Conforme a lo expuesto hasta este punto, la Sala advierte que la actora en primera instancia no aportó pruebas que justificaran la causación de costas procesales en esa instancia, razón por la cual se mantendrá lo dispuesto por el Tribunal sobre el particular. No obstante, dado que el acervo probatorio arrimado al proceso con el recurso de apelación acredita el valor de las costas que corresponden a la presente etapa procesal, la Sala accederá a condenar en costas de segunda instancia.

Así, la Sala ordenará al Tribunal tramitar el incidente de condena en costas, según corresponda, atendiendo a las reglas que contempla el artículo 366 del Código General del Proceso y los lineamientos planteados por el Consejo Superior de la

⁶⁷ Sentencia del 21 de marzo de 2013. M.P. Mauricio González Cuervo.

⁶⁸ Folios 567 a 594 del c.a.3.



Judicatura en el Acuerdo PSAA16-10554 de 5 de agosto de 2016 citado previamente⁶⁹. Para el efecto, debe tenerse en consideración que las agencias en derecho no necesariamente deben coincidir con los valores que en efecto se hayan pagado a los abogados como contraprestación de sus servicios⁷⁰.

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

FALLO

PRIMERO: Confirmar la sentencia del 5 de diciembre de 2019, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A” por las razones expuestas en la parte motiva de la presente providencia.

SEGUNDO: Condenar en costas en esta instancia a la DIAN, de acuerdo con el artículo 188 de la Ley 1437 de 2011. Por lo anterior, **ordenar** al Tribunal que tramite el respectivo incidente de condena en costas según lo preceptuado en el artículo 366 del Código General del Proceso y en el Acuerdo PSAA16-10554 de 5 de agosto de 2016 del Consejo Superior de la Judicatura.

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

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

(Con firma electrónica)

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Presidente de la Sección

Aclaro voto

(Con firma electrónica)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Con firma electrónica)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Con firma electrónica)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Salvo voto

⁶⁹ Sentencia del 29 de abril de 2020. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 24159, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

⁷⁰ Sentencia del 6 de septiembre de 2017. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 21719, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto; Sentencia del 9 de marzo de 2017. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 21753, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; Sentencia del 9 de marzo de 2017. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 21718, C. P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.



SALVAMENTO PARCIAL DE VOTO / PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN DEL TRIBUTO Y PROCEDIMIENTO SANCIONATORIO POR IMPUTACIÓN IMPROCEDENTE DE SALDOS A FAVOR – Independencia y autonomía / TERMINACIÓN POR MUTUO ACUERDO DE LOS PROCESOS ADMINISTRATIVOS, TRIBUTARIOS, ADUANEROS Y CAMBIARIOS - Alcance. En el caso se solicitó solo respecto del proceso de determinación y no del proceso sancionatorio por imputación improcedente / CONDENA EN COSTAS A LA DIAN - Improcedencia. No había lugar a condenar en costas a la DIAN porque le asistía fundamento en sus alegaciones, dado que la suma reintegrada por efecto de la terminación por mutuo acuerdo no coincidía con la suma imputada improcedentemente

Mi desacuerdo se fundamenta en que se declaró la nulidad de los actos administrativos demandados, porque “una vez suscrita la fórmula de terminación por mutuo acuerdo, la obligación derivada de la liquidación oficial de revisión se extingue, y por consiguiente, desaparece la base para imponer la sanción por devolución o imputación improcedente”. En este caso, previo cumplimiento de los requisitos exigidos en los artículos 56 de la Ley 1739 de 2014 y el Decreto 1123 de 2015, el Comité de Conciliación y Defensa Judicial de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN decidió terminar por mutuo los procesos de determinación de IVA de los periodos gravables II, III y V de 2009 y I de 2010. La demandada afirmó en su recurso de apelación que “está acreditado que lo que se transó mediante la terminación por mutuo acuerdo fueron las sanciones por inexactitud y los intereses moratorios frente al mayor valor a reintegrar dentro de los procesos de determinación y no las sanciones por imputación improcedente de los periodos discutidos, que se generó por que se configuraron los supuestos del artículo 670 del Estatuto Tributario.” En efecto, el artículo 670 del Estatuto Tributario, señala que cuando en el proceso de determinación del impuesto, se modifiquen o rechacen saldos a favor que hayan sido imputados en sus declaraciones del período siguiente, la Administración exigirá su reintegro, incrementados en los intereses moratorios correspondientes. Y, si bien el resultado del proceso de determinación afecta la liquidación de la de la imputación improcedente, el proceso es autónomo e independiente al de determinación. Por esto, a pesar de que la terminación por mutuo acuerdo presta mérito ejecutivo (artículo 56 de la Ley 1739 de 2014), esta condición se predica en este asunto del proceso de determinación, porque respecto de este fue que se solicitó dicho mecanismo de solución de conflictos, no así del proceso sancionatorio que se reitera es autónomo e independiente. En consecuencia, al advertir como se afirma en la providencia que, “los saldos a favor liquidados por la actora en las correcciones que presentó el 9 de septiembre de 2015 [presentadas para acogerse al beneficio contenido en el artículo 56 de la Ley 1739 de 2014] no concuerdan con los saldos a favor determinados vía liquidaciones oficiales de revisión por la administración.”, el proceso por imputación improcedente persistía sobre la diferencia a reintegrar. Así, se establece por ejemplo respecto del Bimestre III de 2009, en donde según los antecedentes se determinó como imputación improcedente la suma de \$101.864.000, una vez se revocaron los intereses moratorios impuestos como sanción, como consecuencia de la aludida transacción, sin embargo el valor pagado por impuesto que fue reintegrado correspondió a \$98.694.000. En consecuencia, no debía condenarse en costas a la Administración, porque en este caso le asistía fundamento en sus alegaciones, toda vez que como quedó expuesto la suma reintegrada por efecto de la terminación por mutuo acuerdo no coincidía con la suma imputada improcedentemente.

FUENTE FORMAL: DECRETO LEY 624 DE 1989 (ESTATUTO TRIBUTARIO) - ARTÍCULO 670 / LEY 1739 DE 2014 - ARTÍCULO 56 / DECRETO 1123 DE 2015



CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

SALVAMENTO PARCIAL DE VOTO

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	25000-23-37-000-2017-00331-01 (25217)
Demandante	SONY COLOMBIA S.A.
Demandado	<u>DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN</u>

Con el debido respeto por la decisión mayoritaria, salvo el voto parcialmente en la sentencia del proceso en referencia, que accedió a las pretensiones de la demanda.

Mi desacuerdo se fundamenta en que se declaró la nulidad de los actos administrativos demandados, por que *“una vez suscrita la fórmula de terminación por mutuo acuerdo, la obligación derivada de la liquidación oficial de revisión se extingue, y por consiguiente, desaparece la base para imponer la sanción por devolución o imputación improcedente”*.

En este caso, previo cumplimiento de los requisitos exigidos en los artículos 56 de la Ley 1739 de 2014 y el Decreto 1123 de 2015, el Comité de Conciliación y Defensa Judicial de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN decidió terminar por mutuo los procesos de determinación de IVA de los periodos gravables II, III y V de 2009 y I de 2010.

La demandada afirmó en su recurso de apelación que *“está acreditado que lo que se transó mediante la terminación por mutuo acuerdo fueron las sanciones por inexactitud y los intereses moratorios frente al mayor valor a reintegrar dentro de los procesos de determinación y no las sanciones por imputación improcedente de los periodos discutidos, que se generó por que se configuraron los supuestos del artículo 670 del Estatuto Tributario.”*

En efecto, el artículo 670 del Estatuto Tributario, señala que cuando en el proceso de determinación del impuesto, se modifiquen o rechacen saldos a favor que hayan sido imputados en sus declaraciones del período siguiente, la Administración exigirá su reintegro, incrementados en los intereses moratorios correspondientes.

Y, si bien el resultado del proceso de determinación afecta la liquidación de la de la imputación improcedente, el proceso es autónomo e independiente al de determinación.

Por esto, a pesar de que la terminación por mutuo acuerdo presta mérito ejecutivo (artículo 56 de la Ley 1739 de 2014), esta condición se predica en este asunto del proceso de determinación, porque respecto de este fue que se solicitó dicho mecanismo de solución de conflictos, no así del proceso sancionatorio que se reitera es autónomo e independiente.



En consecuencia, al advertir como se afirma en la providencia que, “los saldos a favor liquidados por la actora en las correcciones que presentó el 9 de septiembre de 2015 [presentadas para acogerse al beneficio contenido en el artículo 56 de la Ley 1739 de 2014] no concuerdan con los saldos a favor determinados vía liquidaciones oficiales de revisión por la administración.”, el proceso por imputación improcedente persistía sobre la diferencia a reintegrar.

Así, se establece por ejemplo respecto del Bimestre III de 2009, en donde según los antecedentes se determinó como imputación improcedente la suma de \$101.864.000, una vez se revocaron los intereses moratorios impuestos como sanción, como consecuencia de la aludida transacción, sin embargo el valor pagado por impuesto que fue reintegrado correspondió a \$98.694.000.

En consecuencia, no debía condenarse en costas a la Administración, porque en este caso le asistía fundamento en sus alegaciones, toda vez que como quedó expuesto la suma reintegrada por efecto de la terminación por mutuo acuerdo no coincidía con la suma imputada improcedentemente.

Por las razones expuestas precisé salvar mi voto.

Atentamente,

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

ACLARACIÓN DE VOTO / IMPUTACIÓN IMPROCEDENTE DE SALDOS A FAVOR - Efectos jurídicos / IMPUTACIÓN IMPROCEDENTE DE SALDOS A FAVOR - Naturaleza jurídica. El artículo 670 del Estatuto Tributario no establece una verdadera sanción, sino que tan solo busca el restablecimiento de la situación propiciada por la imputación del saldo a favor que a la postre resultó improcedente, para lo cual se ordena el reintegro de las cuantías improcedentes / PRECEDENTES SOBRE SANCIÓN POR DEVOLUCIÓN Y O COMPENSACIÓN IMPROCEDENTE DE SALDOS A FAVOR - No aplicabilidad a los casos sobre imputación improcedente / RESTITUCIÓN DE SUMAS IMPUTADAS EN FORMA IMPROCEDENTE - Legalidad de la orden de devolver, sin intereses moratorios, las diferencias resultantes entre los montos pagados al momento en que se accedió a la transacción y los que sigan pendientes

Según lo planteado por la actora, el hecho de haber accedido a la transacción conllevaba la anulación de los actos por medio de los cuales se le impuso la «sanción por imputación improcedente», pretensión que acogió la sentencia que me permito aclarar. Al efecto, se trajeron a colación los precedentes de la Sección en los que se ha juzgado que la terminación por transacción o conciliación de los debates sobre la liquidación de revisión implica la nulidad de los actos en los cuales se hayan impuesto sanciones por devolución o compensación improcedentes. Atendiendo esos pronunciamientos, se anularon los actos acusados y, como restablecimiento del derecho, se dispuso que no le es exigible ninguna suma a la demandante. Sin perjuicio de esa decisión, estimo que son varias las precisiones conceptuales que



cabe plantear o aclarar respecto de la figura sobre la cual se debatió: 1- El artículo 670 del ET dispone, entre otras cuestiones, que «*cuando se modifiquen o rechacen saldos a favor que hayan sido **imputados** por el contribuyente o responsable en sus declaraciones del período siguiente, como consecuencia del proceso de determinación o corrección por parte del contribuyente o responsable, la Administración Tributaria **exigirá su reintegro junto con los intereses moratorios correspondientes**, liquidados desde el día siguiente al vencimiento del plazo para declarar y pagar la declaración objeto de imputación*» (...). 2- Vista la norma, cabe concluir que lo que dispone no es una verdadera sanción, sino que tan solo busca el restablecimiento de la situación propiciada por la imputación del saldo a favor que a la postre resultó improcedente, para lo cual se ordena reintegrarle a la Administración las cuantías improcedentes. En ninguna medida la figura tiene la finalidad preventiva y represiva propia de las instituciones punitivas, de modo que no le tendrían que ser aplicables los criterios jurídicos que rigen el ordenamiento sancionador. 3- Pese a lo anterior, debido a que la figura está consignada en una norma que se ocupa principalmente del régimen de la sanción por devolución o compensación improcedente, se ha tornado en un error común entender que la consecuencia prevista para el caso de las imputaciones improcedentes también tiene una connotación sancionadora. 4- En esa medida debo precisar que, como no se trata de una verdadera sanción, no son extensibles a los casos sobre imputaciones improcedentes los precedentes relativos a la sanción por devolución o compensación improcedente. En dicho sentido emitiré mi voto en las próximas ocasiones en las que la Sala se pronuncie sobre la misma materia. 5- En el pasado he acompañado lo resuelto en los precedentes que cita el fallo (en juicios atinentes a la sanción por devolución o compensación improcedente), porque al terminar por conciliación o por transacción los procedimientos sobre las liquidaciones de revisión, condonando los intereses, desaparecía la base de liquidación de la sanción por devolución o compensación improcedente, pues para la época esas sanciones correspondían a una suma equivalente al 50% de los intereses que fueran exigibles. Pero esa razón no es trasladable al caso de la imputación improcedente. 6- Así, considerando los hechos juzgados, se tendría que haber avalado la orden dada en los actos acusados, en virtud de la cual se debían restituir las cuantías imputadas improcedentemente, aunque sin exigir intereses moratorios, porque le fueron perdonados a la actora en la transacción. Añadiendo, que para determinar la cuantía a restituir, se tendrían que acreditar los montos ya pagados en el momento en que se accedió a la transacción, restando solo por reintegrar la diferencia que eventualmente resultara.

FUENTE FORMAL: DECRETO LEY 624 DE 1989 (ESTATUTO TRIBUTARIO) - ARTÍCULO 670

REQUISITOS DE LA CONDENA EN COSTAS - Prueba de su causación. Para condenar en costas a la parte vencida no basta esta situación, sino que se requiere que se pruebe la causación de las costas / VALORACIÓN DE PRUEBA DE LA CAUSACIÓN DE LA CONDENA EN COSTAS APORTADA EN SEGUNDA INSTANCIA - Improcedencia. Falta de configuración de los supuestos legales para el decreto y la valoración de pruebas en segunda instancia

[A] estudiar la condena en costas, en la sentencia se recalcó que para decretarla no bastaba con que uno de los extremos haya sido derrotado en el proceso, sino que, además, en el expediente debía constar la causación de esas, análisis con el cual estoy plenamente de acuerdo. Sin embargo, para verificar el último extremo de esa



afirmación, la providencia tuvo en consideración que la actora «*allegó con el recurso de apelación copia de la propuesta de servicios profesionales*» que conformó el contrato de apoderamiento con quien la representó judicialmente en el proceso; prueba con base en la cual se condenó en costas a la demandada. Frente a esa determinación, debo aclarar que no se tendría que haber valorado la mencionada prueba, aportada en el trámite de la segunda instancia, para demostrar la causación de las costas, dado que en el proceso no se acreditó estar ante alguno de los supuestos taxativos que contempla el artículo 212 de CPACA para admitir que se decreten y valoren pruebas aportadas en la segunda instancia.

FUENTE FORMAL: LEY 1437 DE 2011 (CPACA) - ARTÍCULO 212

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

ACLARACIÓN DE VOTO

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2017-00331-01 (25217)
Demandante: Sony Colombia S.A.

En el proceso de la referencia se juzgó la legalidad de los actos administrativos por medio de los cuales la autoridad multó a la demandante por «*imputación impropcedente*» de saldos a favor. La sanción obedeció a que mediante liquidaciones oficiales de revisión se disminuyó la cuantía de los saldos a favor que la actora había autoliquidado en varias declaraciones del IVA e imputado para atender la deuda tributaria de los periodos siguientes. Los procedimientos de revisión de esas declaraciones no fueron objeto de decisión judicial, porque la sociedad optó por concluir los respectivos litigios acudiendo al mecanismo de terminación por transacción consagrado en el artículo 56 de la Ley 1739 de 2014, por efecto del cual pagó las cuantías liquidadas por la Administración, pero le fueron condonados los intereses moratorios respectivos.

Según lo planteado por la actora, el hecho de haber accedido a la transacción conllevaba la anulación de los actos por medio de los cuales se le impuso la «*sanción por imputación impropcedente*», pretensión que acogió la sentencia que me permito aclarar. Al efecto, se trajeron a colación los precedentes de la Sección en los que se ha juzgado que la terminación por transacción o conciliación de los debates sobre la liquidación de revisión implica la nulidad de los actos en los cuales se hayan impuesto sanciones por **devolución** o **compensación** impropcedentes. Atendiendo esos pronunciamientos, se anularon los actos acusados y, como restablecimiento del derecho, se dispuso que no le es exigible ninguna suma a la demandante. Sin perjuicio de esa decisión, estimo que son varias las precisiones conceptuales que cabe plantear o aclarar respecto de la figura sobre la cual se debatió:



1- El artículo 670 del ET dispone, entre otras cuestiones, que «*cuando se modifiquen o rechacen saldos a favor que hayan sido **imputados** por el contribuyente o responsable en sus declaraciones del período siguiente, como consecuencia del proceso de determinación o corrección por parte del contribuyente o responsable, la Administración Tributaria **exigirá su reintegro junto con los intereses moratorios correspondientes**, liquidados desde el día siguiente al vencimiento del plazo para declarar y pagar la declaración objeto de imputación*» (negritas añadidas).

2- Vista la norma, cabe concluir que lo que dispone no es una verdadera sanción, sino que tan solo busca el restablecimiento de la situación propiciada por la imputación del saldo a favor que a la postre resultó improcedente, para lo cual se ordena reintegrarle a la Administración las cuantías improcedentes. En ninguna medida la figura tiene la finalidad preventiva y represiva propia de las instituciones punitivas, de modo que no le tendrían que ser aplicables los criterios jurídicos que rigen el ordenamiento sancionador.

3- Pese a lo anterior, debido a que la figura está consignada en una norma que se ocupa principalmente del régimen de la sanción por devolución o compensación improcedente, se ha tornado en un error común entender que la consecuencia prevista para el caso de las imputaciones improcedentes también tiene una connotación sancionadora.

4- En esa medida debo precisar que, como no se trata de una verdadera sanción, no son extensibles a los casos sobre imputaciones improcedentes los precedentes relativos a la sanción por devolución o compensación improcedente. En dicho sentido emitiré mi voto en las próximas ocasiones en las que la Sala se pronuncie sobre la misma materia.

5- En el pasado he acompañado lo resuelto en los precedentes que cita el fallo (en juicios atinentes a la sanción por devolución o compensación improcedente), porque al terminar por conciliación o por transacción los procedimientos sobre las liquidaciones de revisión, condonando los intereses, desaparecía la base de liquidación de la sanción por devolución o compensación improcedente, pues para la época esas sanciones correspondían a una suma equivalente al 50% de los intereses que fueran exigibles. Pero esa razón no es trasladable al caso de la imputación improcedente.

6- Así, considerando los hechos juzgados, se tendría que haber avalado la orden dada en los actos acusados, en virtud de la cual se debían restituir las cuantías imputadas improcedentemente, aunque sin exigir intereses moratorios, porque le fueron perdonados a la actora en la transacción. Añadiendo, que para determinar la cuantía a restituir, se tendrían que acreditar los montos ya pagados en el momento en que se accedió a la transacción, restando solo por reintegrar la diferencia que eventualmente resultara.

7- Por otra parte, al estudiar la condena en costas, en la sentencia se recalcó que para decretarla no bastaba con que uno de los extremos haya sido derrotado en el proceso, sino que, además, en el expediente debía constar la causación de esas, análisis con el cual estoy plenamente de acuerdo. Sin embargo, para verificar el último extremo de esa afirmación, la providencia tuvo en consideración que la actora «*allegó con el recurso de apelación copia de la propuesta de servicios profesionales*»



Radicado: 25000-23-37-000-2017-00331-01 (25217)

Demandante: SONY COLOMBIA S.A.

FALLO

que conformó el contrato de apoderamiento con quien la representó judicialmente en el proceso; prueba con base en la cual se condenó en costas a la demandada. Frente a esa determinación, debo aclarar que no se tendría que haber valorado la mencionada prueba, aportada en el trámite de la segunda instancia, para demostrar la causación de las costas, dado que en el proceso no se acreditó estar ante alguno de los supuestos taxativos que contempla el artículo 212 de CPACA para admitir que se decreten y valoren pruebas aportadas en la segunda instancia.

Atentamente,

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ